

Konečné znenie
december 2019

Medzinárodný audítorský štandard 315
(revidované znenie 2019)

ISA 315 (revidované znenie 2019)

a

Harmonizačné novely k ďalším štandardom v dôsledku doplnkov a zmien v ISA 315 (revidované znenie 2019)

O IAASB

Tento dokument vypracovala a schválila Medzinárodná rada pre audítorské a uisťovacie štandardy (IAASB).

Cieľom IAASB je slúžiť verejnému záujmu a prijímať vysoko kvalitné audítorské, uisťovacie a iné súvisiace štandardy, rovnako ako aj podporovať zblížovanie medzinárodných a národných audítorských a uisťovacích štandardov, čím sa zvyšuje kvalita a konzistentnosť postupov na celom svete a posilňuje dôvera verejnosti v globálnu audítorskú a uisťovaciu profesiu.

IAASB vypracováva audítorské a uisťovacie štandardy a usmernenia, ktoré používajú všetci audítori, v rámci spoločného štandardného procesu stanovovania štandardov, ktorého sa zúčastňuje aj Rada pre dohľad nad verejným záujmom, ktorá dohliada na činnosť IAASB, a Poradná skupina IAASB, ktorá k vypracovaniu štandardov a usmernení prispieva vstupom týkajúcim sa verejného záujmu. Štruktúry a procesy podporujúce činnosti IAASB umožňuje Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC).

Informácie o autorských právach, ochranných známkach a povoleniach sú uvedené na strane [204](#).

OBSAH

	Strana
ISA 315 (revidované znenie 2019) Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností	4
Harmonizačné novely k ďalším štandardom	126

Medzinárodný audítorský štandard 315 (revidované znenie 2019) IDENTIFIKÁCIA A POSÚDENIE RIZIKA VÝZNAMNÝCH NESPRAVNOSTÍ

(Platný pre audity finančných výkazov za obdobia
začínajúce 15. decembra 2021 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto štandardu	1
Kľúčové koncepty tohto štandardu	2
Zatriedenie požiadaviek	9
Dátum nadobudnutia účinnosti	10
Cieľ	11
Definície	12
Požiadavky	
Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti	13–18
Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, s príslušným rámcom finančného vykazovania a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky	19–27
Identifikácia a posúdenie rizika významnej nesprávnosti	28–37
Dokumentácia	38
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Definície	A1–A10
Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti	A11–A47
Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky	A48–A183
Identifikácia a posúdenie rizika významnej nesprávnosti	A184–A236
Dokumentácia	A237–A241

Príloha 1: Aspekty dôležité pri oboznámení sa s účtovnou jednotkou a jej obchodným modelom

Príloha 2: Oboznámenie sa s faktormi prirodzeného rizika

Príloha 3: Oboznámenie sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky

Príloha 4: Aspekty dôležité pri oboznámení sa s interným auditom účtovnej jednotky

Príloha 5: Aspekty dôležité pri oboznámení sa s informačnými technológiami používanými účtovnou jednotkou

Príloha 6: Aspekty dôležité pri oboznámení sa so všeobecnými IT kontrolami

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 315 (revidované znenie 2019), *Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností*, je nutné chápať v kontexte štandardu ISA 200, *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*.

ISA 315 (revidované znenie 2019) bol schválený Radou pre dohľad nad verejným záujmom (*Public Interest Oversight Board (PIOB)*), ktorá dospela k záveru, že pri tvorbe štandardu bol dodržaný riadny proces a verejný záujem bol náležite zohľadnený.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora v súvislosti s identifikáciou a posúdením rizík významnej nesprávnosti pri audite finančných výkazov.

Kľúčové koncepty tohto štandardu

2. Celkové ciele audítora pri vykonávaní auditu finančných výkazov upravuje ISA 200¹, vrátane povinnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, prostredníctvom ktorých audítor zníži audítorské riziko na prijateľnú úroveň.² Audítorské riziko závisí od rizík významnej nesprávnosti a od rizika zisťovania.³ V ISA 200 sa uvádza, že riziká významnej nesprávnosti sa môžu vyskytovať na dvoch úrovniach:⁴ na úrovni finančných výkazov ako celku a na úrovni tvrdení týkajúcich sa skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení.
3. V súlade s ISA 200 je audítor povinný pri plánovaní a vykonávaní auditu finančných výkazov uplatňovať odborný úsudok a plánovať a vykonávať ho s profesionálnym skepticizmom a s vedomím, že môžu existovať okolnosti, v dôsledku ktorých budú finančné výkazy významným spôsobom nesprávne.⁵
4. Riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov sa svojím rozsahom týkajú finančných výkazov ako celku a môžu potenciálne ovplyvniť celú radu tvrdení. Riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení majú dve zložky – prirodzené riziko a kontrolné riziko:
 - Prirodzené riziko je definované ako náchylnosť určitého tvrdenia týkajúceho sa skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení k nesprávnosti, ktorá by pri nezohľadnení súvisiacich kontrol mohla byť sama o sebe alebo spolu s ostatnými nesprávnosťami významná.
 - Kontrolné riziko je definované ako riziko, že vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky včas nezabráni nesprávnosti, ktorá by sa mohla vyskytnúť v tvrdení týkajúcom sa skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení a ktorá by mohla byť sama o sebe alebo spolu s inými nesprávnosťami významná, alebo že takú nesprávnosť včas neodhalí a neopraví.
5. ISA 200 uvádza, že na účely určenia charakteru, načasovania a rozsahu ďalších audítorských postupov, ktoré sú nevyhnutné na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov, sa riziká významnej nesprávnosti vyhodnocujú na úrovni tvrdení.⁶ V prípade rizík identifikovaných na úrovni tvrdení je nutné v súlade s týmto štandardom osobitne vyhodnotiť prirodzené riziko a osobitne kontrolné riziko. Ako uvádza ISA 200, prirodzené riziko je v prípade niektorých tvrdení a súvisiacich skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení vyššie ako u iných.

¹ ISA 200, *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*

² ISA 200, odsek 17

³ ISA 200, odsek 13(c)

⁴ ISA 200, odsek A36

⁵ ISA 200, odseky 15–16

⁶ ISA 200, odsek A43a a ISA 330, *Reakcie audítora na posúdené riziká*, odsek 6

Rozsah variability prirodzeného rizika sa v tomto štandarde označuje ako spektrum prirodzeného rizika.

6. Audítora sa pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti zaoberá nesprávnosťami spôsobenými chybou aj nesprávnosťami spôsobenými podvodom. Tento štandard sa venuje obidvom druhom nesprávnosti, avšak nesprávnosti spôsobené podvodom sú natoľko významné, že požiadavky a ďalšie ustanovenia týkajúce sa postupov posúdenia rizík a súvisiacich činností, ktorých cieľom je získať informácie na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti spôsobené podvodom a reagovanie na tieto riziká, upravuje osobitný štandard ISA 240⁷.
7. Identifikácia a posúdenie rizík audítorom je opakujúci a dynamický proces. Oboznámenie sa účtovnou jednotkou a jej prostredím, s príslušným rámcom finančných výkazov a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky je vzájomne prepojené s požiadavkami na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou v súlade s týmto štandardom si audítora zvyčajne vytvorí prvotnú predstavu o jej rizikách, ktorá sa ďalej spresňuje počas procesu identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti. V súlade s týmto štandardom a s ISA 330 je navyše audítora povinný na základe audítorských dôkazov, ktoré získa pri vykonávaní ďalších audítorských postupov podľa ISA 330, alebo ak sa objavia nové informácie, zrevidovať posúdenie rizík a upraviť všeobecné reakcie a ďalšie audítorské postupy, ktoré vykoná.
8. Podľa ISA 330 je audítora povinný navrhnúť a zrealizovať všeobecné reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov.⁸ ISA 330 ďalej vysvetľuje, že audítorské posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov aj všeobecné reakcie audítora sú ovplyvnené jeho poznatkami o kontrolnom prostredí účtovnej jednotky. ISA 330 rovnako požaduje, aby audítora navrhol a vykonal ďalšie audítorské postupy, ktoré budú svojim charakterom, načasovaním a rozsahom vychádzať z posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a budú na tieto riziká reagovať.⁹

Zatriedenie požiadaviek

9. ISA 200 uvádza, že niektoré štandardy ISA obsahujú ustanovenia o zatriedení požiadaviek, ktoré objasňujú aplikovateľnosť požiadaviek príslušného štandardu na všetky účtovné jednotky bez ohľadu na to, či sú svojim charakterom a okolnosťami menej alebo viac zložité.¹⁰ Tento štandard upravuje audity všetkých účtovných jednotiek bez ohľadu na ich veľkosť a zložitosť, a aplikačné materiály, ak je to relevantné, obsahujú aj konkrétne ustanovenia venujúce sa menej alebo viac zložitým účtovným jednotkám. Veľkosť účtovnej jednotky síce môže byť faktorom svedčiacom o jej zložitosti, avšak aj menšie účtovné jednotky môžu byť zložité a naopak väčšie účtovné jednotky môžu byť menej zložité.

Dátum nadobudnutia účinnosti

10. Tento štandard je účinný pre audity finančných výkazov zostavených za obdobia začínajúce 15. decembra 2021 alebo neskôr.

⁷ ISA 240, *Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov*

⁸ ISA 330, odsek 5

⁹ ISA 330, odsek 6

¹⁰ ISA 200, odsek A65a

Cieľ

11. Cieľom audítora je identifikovať a hodnotiť riziká významnej nesprávnosti spôsobené podvodom alebo chybou, a to na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení, a tak si vytvoriť základ pre návrh a realizáciu reakcií na tieto riziká.

Definície

12. Na účely štandardov ISA majú nižšie uvedené výrazy nasledujúce významy:
- (a) *Tvrdenia* – Výslovné alebo iné vyhlásenia týkajúce sa vykazovania, oceňovania, prezentovania a zverejňovania informácií vo finančných výkazoch, ktoré vyplývajú z vyhlásenia vedenia účtovnej jednotky o tom, že finančné výkazy sú zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Tvrdenia používa audítor pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti a pri reagovaní na ne, keď posudzuje rôzne druhy potenciálnych nesprávností. (pozri odsek A1)
 - (b) *Podnikateľské riziko* – Riziko, že existujúce významné podmienky, udalosti, okolnosti a prijaté alebo neprijaté opatrenia negatívne ovplyvnia schopnosť účtovnej jednotky naplniť stanovené ciele a stratégie, a riziko, že si účtovná jednotka stanoví nesprávne ciele a stratégie.
 - (c) *Kontroly* – Pravidlá alebo postupy, ktoré účtovná jednotka zaviedla, aby naplnila ciele v oblasti kontroly stanovené vedením alebo osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky. V tomto kontexte: (pozri odseky A2–A5)
 - (i) pravidlá sú vyhlásenia o tom, čo by sa malo alebo nemalo v rámci účtovnej jednotky robiť, aby bola zaistená kontrola. Takéto vyhlásenia môžu byť zdokumentované, výslovne uvedené v nejakom oznámení alebo môžu vyplývať z prijatých opatrení a rozhodnutí;
 - (ii) postupy sú opatrenia prijaté v záujme naplnenia pravidiel.
 - (d) *Všeobecné IT kontroly* – Kontroly procesov účtovnej jednotky v oblasti informačných technológií, ktoré prispievajú k zaisteniu nepretržitého a riadneho fungovania IT prostredia, vrátane efektívneho fungovania kontrol spracúvania a integrity informácií v informačnom systéme účtovnej jednotky (t. j. úplnosť, správnosť a platnosť informácií). Pozri tiež definíciu *IT prostredia*.
 - (e) *Kontroly spracúvania informácií* – Kontroly, ktorých predmetom je spracúvanie informácií pomocou IT aplikácií alebo manuálnymi informačnými procesmi v informačnom systéme účtovnej jednotky a ktoré sa zameriavajú na riziká ohrozujúce integritu informácií (t. j. úplnosť, presnosť a platnosť transakcií a iné informácie). (pozri odsek A6)

- (f) *Faktory prirodzeného rizika* – Charakteristické znaky udalostí alebo podmienok, ktoré ovplyvňujú náchylnosť tvrdení týkajúcich sa skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení k nesprávnosti spôsobenej podvodom alebo chybou, pričom sa neberú do úvahy vnútorné kontroly účtovnej jednotky. Tieto faktory môžu byť kvalitatívne aj kvantitatívne a môžu zahrňovať zložitosť, subjektivitu, zmenu, neistotu alebo náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu a ďalšie riziká podvodu¹¹, ktoré ovplyvňujú prirodzené riziko. (pozri odseky A7–A8)
- (g) *IT prostredie* – IT aplikácie a podporná IT infraštruktúra, rovnako ako aj IT procesy a pracovníci vykonávajúci procesy, ktoré účtovná jednotka používa na podporu podnikových činností a na naplnenie podnikateľských stratégií. Na účely tohto štandardu:
- (i) IT aplikácia je program alebo súbor programov, ktoré sa používajú na generovanie, spracovanie, zaznamenanie a vykazovanie transakcií alebo iných informácií. Medzi IT aplikácie patria tiež dátové sklady a generátory zostáv;
 - (ii) IT infraštruktúru tvoria siete, operačné systémy a databázy a súvisiaci hardvér a softvér;
 - (iii) IT procesy účtovnej jednotky sú procesy, ktoré účtovná jednotka používa na správu prístupu do IT prostredia, na správu zmien programov alebo zmien IT prostredia na správu IT operácií.
- (h) *Relevantné tvrdenia* – Tvrdenie týkajúce sa skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, ktoré je relevantné, ak v ich prípade bolo identifikované riziko významnej nesprávnosti. Pri určovaní relevantnosti tvrdenia sa do úvahy neberú žiadne vnútorné kontroly účtovnej jednotky (t. j. zohľadňuje sa iba prirodzené riziko). (pozri odsek A9)
- (i) *Riziká vyplývajúce z používania IT* – Náchylnosť kontrol spracúvania informácií k tomu, že ich nastavenie alebo fungovanie je neúčinné, alebo existencia rizika ohrozujúceho integritu informácií v informačnom systéme (t. j. úplnosť, presnosť a platnosť transakcií a iných informácií) v dôsledku toho, že nastavenie alebo fungovanie kontrol v oblasti IT procesov je neúčinné (pozri IT prostredie).
- (j) *Postupy posúdenia rizík* – Auditorské postupy navrhnuté a vykonávané s cieľom identifikovať a hodnotiť riziká významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom alebo chybou, a to na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení.
- (k) *Významná skupina transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení* – Skupina transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, v prípade ktorých existuje aspoň jedno dôležité tvrdenie.

¹¹ ISA 240, odseky A24–A27

- (l) *Významné riziko* – Identifikované riziko významnej nesprávnosti: (pozri odsek A10)
- (i) v prípade ktorého je prirodzené riziko vyhodnotené pri hornej hranici spektra prirodzeného rizika v dôsledku miery, s ktorou faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú kombináciu pravdepodobnosti výskytu nesprávnosti a závažnosť prípadnej nesprávnosti, alebo
 - (ii) ktoré je nutné považovať za významné riziko v súlade s požiadavkami iných štandardov ISA.¹²
- (m) *Vnútorý kontrolný systém* – Systém navrhnutý, zavedený a udržiavaný osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky a ďalšími pracovníkmi účtovnej jednotky, ktorého cieľom je poskytnúť primeranú istotu, že účtovná jednotka naplnila svoje ciele, pokiaľ ide o spoľahlivosť finančného vykazovania, účinné a efektívne fungovanie a súlad s príslušnými právnymi predpismi a nariadeniami. Na účely štandardov ISA pozostáva vnútorný kontrolný systém z nasledujúcich piatich zložiek:
- (i) kontrolné prostredie;
 - (ii) proces, ktorý účtovná jednotka používa na posúdenie rizík;
 - (iii) proces, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému;
 - (iv) informačný systém a komunikácia a
 - (v) kontrolné činnosti

¹² ISA 240, odsek 27 a ISA 550, *Spriaznené osoby*, odsek 18

Požiadavky

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

13. Audítor je povinný navrhnúť a vykonať postupy posúdenia rizík s cieľom získať audítorský dôkaz poskytujúci vhodný základ pre: (pozri odseky A11–A18)

- (a) identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby, a to na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení, a
- (b) návrh ďalších audítorských postupov v súlade s ISA 330.

Audítor je povinný navrhnúť a vykonať postupy posúdenia rizík nezaujatým spôsobom, ktorý nebude uprednostňovať získavanie audítorských dôkazov potvrdzujúcich určité predpoklady a ani vylučovať audítorské dôkazy, ktoré týmto predpokladom odporujú. (pozri odsek A14)

14. Postupy posúdenia rizík musia zahrňovať: (pozri odseky A19–A21)

- (a) kladenie otázok členom manažmentu a ďalším príslušným pracovníkom účtovnej jednotky, vrátane pracovníkov interného auditu (ak je zavedený); (pozri odseky A22–A26)
- (b) analytické postupy; (pozri odseky A27–A31)
- (c) pozorovania a inšpekciu. (pozri odseky A32–A36)

Informácie z ďalších zdrojov

15. Pri získavaní audítorských dôkazov v súlade s odsekom 13 je audítor povinný venovať pozornosť aj informáciám z nasledujúcich zdrojov: (pozri odseky A37–A38)

- (a) audítorské postupy týkajúce sa schvaľovania nových klientov alebo nových zákaziek na audit, alebo pokračujúcej spolupráce s existujúcimi klientmi, alebo pokračovania existujúcich zákaziek na audit;
- (b) prípadne ostatné zákazky, ktoré partner zodpovedný za zákazku realizoval pre danú účtovnú jednotku.

16. Ak audítor hodlá použiť informácie získané na základe predchádzajúcej skúsenosti s účtovnou jednotkou a na základe audítorských postupov vykonaných pri predchádzajúcich auditoch, je povinný vyhodnotiť, či sú naďalej relevantné a spoľahlivé ako audítorské dôkazy pre aktuálny audit. (pozri odseky A39–A41)

Diskusia tímu, ktorý pracuje na zákazke

17. Partner zodpovedný za zákazku a ostatní kľúčoví členovia tímu pracujúceho na zákazke sú povinní prediskutovať uplatňovanie platného rámca finančného vykazovania a náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky k významným nesprávnostiam. (pozri odseky A42–A47)

18. Ak sa niektorí členovia tímu pracujúceho na zákazke týchto diskusií nezúčastnili, partner zodpovedný za zákazku je povinný určiť, o ktorých záležitostiach musia byť informovaní.

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky (pozri odseky A48–A49)

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania (pozri odseky A50–A55)

19. Audítor je povinný vykonať postupy posúdenia rizík, aby sa oboznámil:
- (a) s nasledujúcimi aspektmi účtovnej jednotky a jej prostredím:
 - (i) organizačná štruktúra účtovnej jednotky, vlastníctvo a správa a obchodný model účtovnej jednotky, vrátane miery využívania IT; (pozri odseky A56–A67)
 - (ii) faktory týkajúce sa ekonomického odvetvia, regulačné faktory a iné externé faktory; (pozri odseky A68–A73) a
 - (iii) kritériá používané interne aj externe na hodnotenie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky; (pozri odseky A74–A81)
 - (b) s platným rámcom finančného vykazovania a s účtovnými pravidlami používanými účtovnou jednotkou a dôvodmi ich prípadných zmien; (pozri odseky A82–A84) and
 - (c) s tým, akým spôsobom a do akej miery faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú pri zostavovaní finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania náchylnosť tvrdení k nesprávnosti, a to na základe poznatkov získaných podľa bodov (a) a (b). (pozri odseky A85–A89)
20. Audítor je povinný vyhodnotiť, či sú účtovné pravidlá uplatňované účtovnou jednotkou správne a či sú v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

Oboznámenie sa so zložkami vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky (pozri odseky A90 – A95)

Kontrolné prostredie účtovnej jednotky a jej proces posúdenia rizík a proces monitorovania vnútorného kontrolného systému (pozri odseky A96–A98)

Kontrolné prostredie

21. Audítor je povinný prostredníctvom postupov posúdenia rizík oboznámiť sa s kontrolným prostredím relevantným pre zostavovanie finančných výkazov. Konkrétne je povinný: (pozri odseky A99–A100)	
<p>(a) oboznámiť sa so súborom kontrol, procesov a štruktúr, ktoré zabezpečujú: (pozri odseky A101–A102)</p> <p>(i) spôsob, ako manažment vykonáva svoje povinnosti v oblasti dohľadu, napríklad akú firemnú kultúru v účtovnej jednotke vytvára a ako presadzuje integritu a etické hodnoty;</p> <p>(ii) nezávislosť osôb poverených spravovaním a ich dohľad nad vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky v tých prípadoch, keď tieto osoby nie sú súčasťou manažmentu;</p> <p>(iii) pridelovanie právomocí a zodpovednosti v rámci účtovnej jednotky;</p> <p>(iv) spôsob, akým účtovná jednotka získava kvalifikovaných pracovníkov a ako sa stará o ich odborný rozvoj a stabilizáciu;</p> <p>(v) spôsob, akým účtovná jednotka vyžaduje od svojich zamestnancov dodržiavanie ich povinností pri plnení cieľov vnútorného kontrolného systému;</p>	<p>(b) vyhodnotiť, či: (pozri odseky A103–A108)</p> <p>(i) manažment pod dohľadom osôb poverených spravovaním vytvoril a udržiava firemnú kultúru založenú na čestnosti a etickom správaní;</p> <p>(ii) kontrolné prostredie poskytuje s ohľadom na jej charakter a zložitosť vhodný základ pre ostatné zložky vnútorného kontrolného systému;</p> <p>(iii) zistené nedostatky kontrolného prostredia nevedú k oslabovaniu ostatných zložiek vnútorného kontrolného systému;</p>

Proces posúdenia rizík účtovnej jednotky

22. Audítor je povinný prostredníctvom postupov posúdenia rizík oboznámiť sa s procesom posúdenia rizík v rámci účtovnej jednotky relevantným pre zostavenie finančných výkazov. Konkrétne je povinný:	
<p>(a) oboznámiť sa s procesom, ktorý účtovná jednotka používa na: (pozri odseky A109–A110)</p> <p>(i) identifikovanie podnikateľských rizík, ktoré sú relevantné z hľadiska cieľov finančného vykazovania; (pozri odsek A62)</p> <p>(ii) posúdenie významnosti týchto rizík, vrátane pravdepodobnosti ich výskytu;</p> <p>(iii) riešenie týchto rizík;</p>	<p>(b) vyhodnotiť, či proces, ktorý účtovná jednotka používa na posúdenie rizík, je s ohľadom na jej charakter a zložitosť za daných okolností vhodný. (pozri odseky A111–A113)</p>

23. Ak audítor identifikuje riziká významnej nesprávnosti, ktoré manažment nezistil, je povinný:
- (a) určiť, či niektoré z týchto rizík sú takého charakteru, že ich podľa jeho názoru mal proces posúdenia rizík v rámci účtovnej jednotky odhaliť, a ak je tomu tak, oboznámiť sa dôvodmi, prečo tieto riziká významnej nesprávnosti neboli v priebehu procesu posúdenia rizík v účtovnej jednotke zistené;
 - (b) posúdiť dopady takejto skutočnosti na audítorovo vyhodnotenie podľa odseku 22(b).

Proces monitorovania vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky

24 Audítor je povinný prostredníctvom postupov posúdenia rizík oboznámiť sa s procesom monitorovania vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky relevantným pre zostavenie finančných výkazov. Konkrétne je povinný: (pozri odseky A114–A115)	
<p>(a) oboznámiť sa s aspektmi procesu účtovnej jednotky, ktoré zabezpečujú:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) priebežné a osobitné vyhodnocovanie monitorovania účinnosti kontrol a identifikáciu a nápravu zistených kontrolných nedostatkov; (pozri odseky A116–A117) (ii) funkciu interného auditu, ak je v účtovnej jednotke zavedená, vrátane jej charakteru, zodpovedností a činností; (pozri odsek A118) <p>(b) oboznámiť sa so zdrojmi informácií, ktoré účtovná jednotka používa v procese monitorovania vnútorného kontrolného systému a dôvody, prečo manažment tieto informácie považuje za dostatočne spoľahlivé na daný účel; (pozri odseky A119–A120)</p>	<p>(c) vyhodnotiť, či proces, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, je s ohľadom na jej charakter a zložitosť za daných okolností vhodný. (pozri odseky A121–A122)</p>

Informačný systém, komunikácia a kontrolné činnosti (pozri odseky A123–A130)

Informačný systém a komunikácia

<p>25. Audítor je povinný prostredníctvom postupov posúdenia rizík oboznámiť sa s informačným systémom účtovnej jednotky a s komunikáciou relevantnou pre zostavenie finančných výkazov. Konkrétne je povinný: (pozri odsek A131)</p>	
<p>(a) oboznámiť sa s činnosťami, ktoré účtovná jednotka používa na spracovanie informácií, vrátane údajov, informácií a zdrojov, používanými na tieto činnosti, a s pravidlami, ktoré pre významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia definujú: (pozri odseky A132– A143)</p> <p>(i) spôsob, akým informácie prúdia informačným systémom účtovnej jednotky, vrátane:</p> <p>a. spôsobu, ako sú generované transakcie a ako sú informácie o nich zaznamenané, spracované, prípadne opravované, zapisované do účtovných kníh a vykazované vo finančných výkazoch;</p> <p>b. spôsobu, ako sú zachytené ostatné informácie o udalostiach a podmienkach, ktoré sa netýkajú transakcií, a ako sú zachytené, spracované a zverejnené vo finančných výkazoch;</p> <p>(ii) účtovné záznamy, konkrétne účty vo finančných výkazoch a ďalšie podporné záznamy, ktoré sa týkajú toku informácií v informačnom systéme;</p> <p>(iii) proces finančného vykazovania, ktorý účtovná jednotka používa na zostavenie finančných výkazov, vrátane zverejnení;</p> <p>(iv) zdroje účtovnej jednotky, vrátane IT prostredia, relevantné podľa bodov (a)(i) až (a)(iii) vyššie;</p>	<p>(c) vyhodnotiť, či informačný systém a komunikácia účtovnej jednotky vhodným spôsobom prispievajú k zostaveniu finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. (pozri odsek A146)</p>

<p>(b) oboznámiť sa so spôsobom komunikácie v rámci účtovnej jednotky o významných záležitostiach, ktoré sa zohľadňujú pri zostavení finančných výkazov, a o súvisiacich povinnostiach v oblasti vykazovania v informačnom systéme a o ostatných zložkách vnútorného kontrolného systému: (pozri odseky A144–A145)</p> <p>(i) medzi pracovníkmi účtovnej jednotky, okrem iného, ako prebieha komunikácia o rolách a zodpovednostiach;</p> <p>(ii) medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním;</p> <p>(iii) medzi účtovnou jednotkou a externými subjektmi, napríklad regulačnými orgánmi;</p>	
---	--

Kontrolné činnosti

<p>26. Audítor je povinný prostredníctvom postupov posúdenia rizík oboznámiť sa s kontrolnými činnosťami účtovnej jednotky. Konkrétne je povinný: (pozri odseky A147–A157)</p>	
<p>(a) Identifikovať v rámci kontrolných činností nasledujúce kontroly, ktoré sú zamerané na riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení:</p> <p>(i) kontroly, ktoré sú zamerané na riziko posúdené ako riziko významnej nesprávnosti; (pozri odseky A158–A159)</p> <p>(ii) kontroly účtovných zápisov, vrátane neštandardných účtovných zápisov používaných na zaznamenanie neopakujúcich sa a neobvyklých transakcií alebo úprav; (pozri odseky A160–A161)</p> <p>(iii) kontroly, ktorých prevádzkovú účinnosť audítor hodlá testovať na účely stanovenia charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov, vrátane kontrol, ktoré sú zamerané na riziká, v prípade ktorých samotné substantívne testy neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy; (pozri odseky A162–A164)</p> <p>(iv) iné kontroly, ktoré audítorovi podľa jeho odborného úsudku umožnia naplniť ciele uvedené v odseku 13 pre riziká na úrovni tvrdení; (pozri odseky A165)</p> <p>(b) identifikovať na základe kontrol podľa bodu (a) vyššie</p>	<p>(d) pre každú kontrolu identifikovanú podľa bodu (a) alebo (c)(ii) vyššie: (pozri odseky A175–A181)</p> <p>(i) vyhodnotiť, či je kontrola navrhnutá tak, aby účinne riešila riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, alebo že účinne podporuje fungovanie iných kontrol;</p> <p>(ii) určiť, či kontrola bola zavedená, a to nielen kladením otázok pracovníkom účtovnej jednotky, ale aj vykonaním ďalších postupov.</p>

<p>IT aplikácie a ďalšie aspekty IT prostredia účtovnej jednotky, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT; (pozri odseky A166–A172)</p> <p>(c) pre IT aplikácie a ďalšie aspekty IT prostredia identifikované podľa bodu (b) identifikovať: (pozri odseky A173–A174)</p> <p>(i) súvisiace riziká vyplývajúce z používania IT;</p> <p>(ii) všeobecné IT kontroly, ktoré sú zamerané na takéto riziká;</p>	
--	--

Kontrolné nedostatky v rámci vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky

27. Audítor je povinný na základe vyhodnotenia všetkých zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky určiť, či boli zistené nejaké kontrolné nedostatky. (pozri odseky A182–A183)

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti (pozri odseky A184–A185)

Identifikácia rizík významnej nesprávnosti

28. Audítor je povinný identifikovať riziká významnej nesprávnosti a určiť, či existujú: (pozri odseky A186–A192)
- (a) na úrovni finančných výkazov; (pozri odseky A193–A200), alebo
 - (b) na úrovni tvrdení týkajúcich sa skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení. (pozri odsek A201)
29. Audítor je povinný určiť relevantné tvrdenia a súvisiace významné triedy transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia. (pozri odseky A202–A204)

Posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov

30. Audítor je povinný posúdiť identifikované riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a: (pozri odseky A193–A200)
- (a) určiť, či tieto riziká ovplyvňujú posúdenie rizík na úrovni tvrdení;
 - (b) vyhodnotiť charakter a rozsah dopadu týchto rizík na finančné výkazy.

Posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení

Posúdenie prirodzeného rizika (pozri odseky A205–A217)

31. V prípade identifikovaných rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení je audítor povinný posúdiť prirodzené riziko na základe posúdenia pravdepodobnosti výskytu nesprávnosti a jej veľkosti. Audítor je pri tom povinný zohľadniť, akým spôsobom a do akej miery:
- (a) faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť relevantných tvrdení k nesprávnosti; riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov ovplyvňujú posúdenie prirodzeného rizika pre riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. (pozri odseky A215–A216)
32. Audítor je povinný určiť, či sú niektoré z posúdených rizík významnej nesprávnosti významnými rizikami. (pozri odseky A218–A221)
33. Audítor je povinný určiť, či existujú nejaké riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, pre ktoré samotné substantívne testy nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. (pozri odseky A222–A225)

Posúdenie kontrolného rizika

34. Ak audítor hodlá testovať účinné fungovanie kontrol, je povinný posúdiť kontrolné riziko. Ak audítor nehodlá testovať účinné fungovanie kontrol, musí kontrolné riziko posúdiť tak, že riziko významnej nesprávnosti je rovnaké ako prirodzené riziko. (pozri odseky A226–A229)

Vyhodnotenie audítorských dôkazov získaných pri vykonávaní postupov posúdenia rizík

35. Audítor je povinný vyhodnotiť, či audítorské dôkazy získané pri vykonávaní postupov posúdenia rizík poskytujú vhodný základ pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Ak získané audítorské dôkazy vhodný základ neposkytujú, je audítor povinný vykonať ďalšie postupy posúdenia rizík, až kým také audítorské dôkazy nezíska. Pri identifikovaní a posúdení rizík významnej nesprávnosti je audítor povinný zohľadniť všetky audítorské dôkazy získané pri vykonávaní postupov posúdenia rizík, bez ohľadu na to, či potvrdzujú tvrdenia manažmentu, alebo či im odporujú. (pozri odseky A230–A232)

Skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia, ktoré nie sú závažné, ale sú významné

36. Audítor je v prípade významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, ktoré neboli posúdené ako závažné, povinný vyhodnotiť, či je toto audítorské posúdenie naďalej platné. (pozri odseky A233–A235)

Revízia posúdenia rizík

37. Ak audítor získa nové informácie, ktoré sú v rozpore s audítorskými dôkazmi, z ktorých audítor pôvodne vychádzal pri identifikácii alebo posúdení rizík významnej nesprávnosti, je povinný identifikáciu alebo posúdenie zrevidovať. (pozri odsek A236)

Dokumentácia

38. Audítora je povinný v audítorskej dokumentácii:¹³ (pozri odseky A237–A241)
- (a) popísať diskusiu členov tímu pracujúceho na zákazke a prijaté dôležité rozhodnutia;
 - (b) uviesť svoje kľúčové poznatky o účtovnej jednotke podľa odsekov 19, 21, 22, 24 a 25; informačné zdroje, z ktorých tieto poznatky získal, a vykonané postupy posúdenia rizík;
 - (c) uviesť, ako v súlade s ustanoveniami odseku 26 vyhodnotil návrh identifikovaných kontrol a či účtovná jednotka tieto kontroly zaviedla;
 - (d) uviesť identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení, vrátane významných rizík a rizík, pre ktoré samotné substantívne testy neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, a zdôvodniť dôležité úsudky, ktoré uplatnil.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Definície (pozri odsek 12)

Tvrdenia (pozri odsek 12(a))

- A1. Audítora používajú jednotlivé kategórie tvrdení pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti a pri reagovaní na ne, keď hodnotia rôzne druhy nesprávností, ktoré môžu nastať. Príklady kategórií tvrdení sú popísané v odseku A190. Tvrdenia nie sú to isté ako písomné vyhlásenia podľa ISA 580,¹⁴ ktorých účelom je potvrdiť niektoré záležitosti alebo podporiť iné audítorské dôkazy.

Kontroly (pozri odsek 12(c))

- A2. Kontroly sú súčasťou jednotlivých zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky.
- A3. Pravidlá sú naplňované tým, že pracovníci účtovnej jednotky postupujú určitým spôsobom, alebo že nepostupujú spôsobom, ktorý je v rozpore s pravidlami.
- A4. Postupy môžu byť nariadené manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním, formálnou dokumentáciou alebo inými oznamami, alebo môžu byť výsledkom správania, ktoré nie je nariadené, ale je podmienené kultúrou účtovnej jednotky. Dodržiavanie postupov môže byť vymáhané prostredníctvom úkonov povolených IT aplikáciami, ktoré účtovná jednotka používa, alebo inými aspektmi jej IT prostredia.
- A5. Kontroly môžu byť priame alebo nepriame. Priame kontroly sú kontroly, ktoré sú do takej miery podrobné, že riešia riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Nepriame kontroly sú kontroly, ktoré podporujú priame kontroly.

¹³ ISA 230, *Audítorská dokumentácia*, odseky 8–11, a A6–A7

¹⁴ ISA 580, *Písomné vyhlásenia*

Kontroly spracovania informácií (pozri odsek 12(e))

- A6. Riziká ohrozujúce integritu informácií sú dôsledkom náchylnosti účtovnej jednotky k neúčinnému naplňovaniu informačných pravidiel, t. j. pravidiel, ktoré definujú informačné toky, záznamy a proces vykazovania v informačnom systéme účtovnej jednotky. Kontroly spracovania informácií sú postupy, ktoré podporujú účinné naplňovanie informačných pravidiel, ktoré prijala účtovná jednotka. Tieto kontroly môžu byť automatizované (t. j. zabudované do IT aplikácií), alebo manuálne (napr. vstupné alebo výstupné kontroly) a môžu využívať aj ďalšie kontroly vrátane kontrol spracovania informácií alebo všeobecných IT kontrol.

Faktory prirodzeného rizika (pozri odsek 12(f))

Ďalšie aspekty relevantné pre oboznámenie sa s faktormi prirodzeného rizika sú uvedené v **prílohe 2**.

- A7. Faktory prirodzeného rizika môžu byť kvalitatívne alebo kvantitatívne. Ovpływujú náchylnosť tvrdení k nesprávosti. Kvalitatívnymi faktormi prirodzeného rizika súvisiacimi so zostavením informácií požadovaných platným rámcom finančného vykazovania sú:
- zložitost';
 - subjektivita;
 - zmena;
 - neistota;
 - náchylnosť k nesprávosti z dôvodu zaujatosti manažmentu alebo iných rizikových faktorov podvodu ovplyvňujúcich prirodzené riziko.
- A8. Ďalšie faktory prirodzeného rizika, ktoré ovplyvňujú náchylnosť k nesprávosti tvrdenia o skupine transakcií, zostatkoch na účtoch alebo zverejneniach, zahrňujú napríklad:
- kvantitatívnu alebo kvalitatívnu významnosť skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení;
 - mieru jednotnosti položiek spracovávaných prostredníctvom skupiny transakcií alebo zostatkov na účtoch alebo uvedených v zverejnení.

Relevantné tvrdenia (pozri odsek 12(h))

- A9. Ak sa riziko významnej nesprávosti týka viac než jedného tvrdenia, sú všetky tieto tvrdenia relevantné. Ak pre tvrdenie nebolo identifikované riziko významnej nesprávosti, nejedná sa o relevantné tvrdenie.

Významné riziko (pozri odsek 12(l))

- A10. Významnosť je možné definovať ako relatívnu dôležitosť záležitosti. Audítora ju vyhodnocuje s ohľadom na kontext, v ktorom danú záležitosť posudzuje. V prípade prirodzeného rizika sa významnosť hodnotí v kontexte toho, akým spôsobom a do akej miery faktory tohto rizika ovplyvňujú kombináciu pravdepodobnosti výskytu nesprávosti a miery prípadnej nesprávosti.

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti (pozri odsek 13–18)

A11. Riziká významnej nesprávnosti, ktoré audítor identifikuje a posudzuje, zahrňujú riziká vyplývajúce z nesprávnosti spôsobenej podvodom aj riziká vyplývajúce z nesprávnosti spôsobenej chybou. Tento štandard zaoberá obidvomi týmito druhmi nesprávnosti. Podvody sú však natoľko závažné, že ďalšie požiadavky a ustanovenia týkajúce sa postupov posúdenia rizík a súvisiacich činností, ktorých cieľom je získať informácie na identifikovanie a posúdenie rizík významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom, upravuje ešte ďalší štandard, a to ISA 240.¹⁵ Ďalšie požiadavky a ustanovenia upravujúce identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti v prípade špecifických záležitostí alebo okolností sú uvedené aj v nasledujúcich štandardoch ISA:

- ISA 540 (revidované znenie)¹⁶, ktorý upravuje účtovné odhady;
- ISA 550²², ktorý upravuje vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami;
- ISA 570 (revidované znenie)¹⁷, ktorý upravuje nepretržité pokračovanie v činnosti;
- ISA 600¹⁸, ktorý upravuje audity finančných výkazov skupiny.

A12. Nevyhnutným predpokladom kritického posúdenia audítorských dôkazov získaných pri vykonávaní postupov posúdenia rizík je profesionálny skepticizmus, ktorý audítorovi pomáha sústrediť sa na audítorské dôkazy, ktoré nie sú zaujaté, a neuprednostňovať audítorské dôkazy potvrdzujúce určité predpoklady týkajúce sa existencie rizík, ani nevylučovať audítorské dôkazy, ktoré týmto predpokladom odporujú. Profesionálny skepticizmus je prístup, ktorý audítor uplatňuje pri svojich odborných úsudkoch a ktorý je východiskom jeho ďalších krokov. Audítor uplatňuje odborný úsudok pri rozhodovaní, či audítorské dôkazy, ktoré získal, poskytujú vhodný základ pre posúdenie rizík.

A13. Pri uplatňovaní profesionálneho skepticizmu audítor okrem iného:

- spochybňuje vzájomne si odporujúce informácie a spoľahlivosť dokumentov;
- posudzuje odpovede na svoje otázky a ďalšie informácie, ktoré získal od manažmentu a osôb poverených spravovaním;
- venuje pozornosť podmienkam, ktoré môže naznačovať existenciu možnej nesprávnosti spôsobenej podvodom alebo chybou;
- posudzuje, či získané audítorské dôkazy s ohľadom na charakter a okolnosti účtovnej jednotky podporujú audítorskú identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti.

Prečo je dôležitá nezaujatosť pri získavaní audítorských dôkazov (pozri odsek 13)

A14. Navrhovanie a vykonávanie postupov posúdenia rizík, ktorých cieľom je získať audítorské dôkazy na účely identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti, nezaujatým spôsobom pomáha audítorovi identifikovať informácie, ktoré si potenciálne odporujú, čo prispieva k uplatňovaniu profesionálneho skepticizmu pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti.

¹⁵ ISA 240, odseky 12–27

¹⁶ ISA 540 (revidované znenie), *Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia*

¹⁷ ISA 570 (revidované znenie), *Nepretržité pokračovanie v činnosti*

¹⁸ ISA 600, *Špeciálne úvahy—Audity finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)*

Zdroje audítorských dôkazov (pozri odsek 13)

A15. Navrhovať a vykonávať postupy posúdenia rizík nezaujatým spôsobom okrem iného znamená získať audítorské dôkazy z rôznych zdrojov v rámci účtovnej jednotky aj mimo nej. Audítor však nie je povinný robiť podrobný prieskum a nájsť všetky potenciálne zdroje audítorských dôkazov. Okrem informácií z iných zdrojov¹⁹ audítor používa na účely postupov posúdenia rizík napríklad nasledujúce zdroje informácií:

- interakcie s členmi manažmentu, osobami poverenými spravovaním a ďalšími kľúčovými pracovníkmi účtovnej jednotky, napríklad s internými audítormi;
- informácie od externých strán, napríklad od regulačných orgánov, získavané priamo aj nepriamo;
- verejne dostupné informácie o účtovnej jednotke, napríklad tlačové správy, materiály pre analytikov alebo schôdze investorov, správy analytikov alebo informácie o obchodovaní s cennými papiermi.

Audítor bez ohľadu na zdroj informácií musí v súlade s ISA 500²⁰ posúdiť relevantnosť a spoľahlivosť informácií, ktoré použije ako audítorské dôkazy.

Zatriedenie požiadaviek (pozri odsek 13)

A16. Charakter a rozsah postupov posúdenia rizík sa líši v závislosti od charakteru a okolností účtovnej jednotky (napr. od miery formálnosti pravidiel a postupov, procesov a systémov účtovnej jednotky). Audítor používa na určenie charakteru a rozsahu postupov posúdenia rizík, ktoré vykoná v súlade s požiadavkami tohto štandardu, odborný úsudok.

A17. I keď miera formálnosti pravidiel a postupov, procesov a systémov účtovnej jednotky sa môže líšiť, audítor je povinný sa s nimi oboznámiť v súlade s odsekmi 19, 21, 22, 24, 25 a 26.

Príklad:

Niektoré účtovné jednotky, napríklad menej zložité účtovné jednotky a najmä účtovné jednotky riadené svojim vlastníkom, nemávajú zavedené štruktúrované procesy a systémy (napr. proces posúdenia rizík alebo proces monitorovania vnútorného kontrolného systému), prípadne majú zavedené procesy alebo systémy, ale s obmedzenou dokumentáciou alebo ich uplatňujú nedôsledne. Aj v prípade, že takéto systémy a procesy nemajú formálny charakter, môže byť audítor schopný vykonať postupy posúdenia rizík prostredníctvom pozorovania a kladenia otázok.

Iné účtovné jednotky, zvyčajne tie so zložitejšou štruktúrou, majú formálnejšie a lepšie zdokumentované pravidlá a postupy. Audítor môže ich dokumentáciu využiť pri vykonávaní postupov posúdenia rizík.

¹⁹ Pozri odseky A37 a A38.

²⁰ ISA 500, *Audítorské dôkazy*, odsek 7

A18. Charakter a rozsah postupov posúdenia rizík, ktoré audítor vykonáva v prípade novej zákazky, bude pravdepodobne širší ako postupy vykonávané v prípade opakujúcej sa zákazky. V ďalších účtovných obdobiach sa audítor môže zamerať na zmeny, ktoré nastali oproti predchádzajúcemu obdobiu.

Druhy postupov posúdenia rizík (pozri odsek 14)

A19. Druhy audítorských postupov, ktoré audítor vykonáva s cieľom získať audítorské dôkazy v rámci postupov posúdenia rizík a ďalších audítorských postupov, špecifikuje ISA 500²¹. Charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov môžu byť ovplyvnené skutočnosťou, že niektoré účtovné údaje a iné audítorské dôkazy sú k dispozícii iba v elektronickej forme alebo iba v určitom čase.²² V záujme efektívnosti môže audítor v súlade s ISA 330 vykonať substantívne testy aj testy kontrol súčasne s postupmi posúdenia rizík. Získané audítorské dôkazy, ktoré podporujú identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, môžu prispieť tiež k odhaleniu nesprávnosti rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení alebo k vyhodnoteniu účinného fungovania kontrol.

A20. Audítor je síce povinný vykonať počas oboznamovania sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, s platným rámcom finančného vykazovania a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky (pozri odseky 19–26) všetky postupy posúdenia rizík uvedené v odseku 14, nemusí ich ale vykonávať v prípade každého aspektu oboznamovania sa s účtovnou jednotkou. Ostatné postupy vykonáva v prípade, že informácie, ktoré ich prostredníctvom získa, môžu prispieť k identifikácii rizík významnej nesprávnosti. Príkladom takýchto postupov je kladenie otázok externému právnenému poradcovi účtovnej jednotky, externým orgánom dohľadu alebo odborníkom na oceňovanie, s ktorými účtovná jednotka spolupracuje.

Automatizované nástroje a techniky (pozri odsek 14)

A21. Automatizované nástroje a techniky audítorovi umožňujú vykonávať postupy posúdenia rizík na veľkých objemoch dát (z účtovných kníh alebo iných prevádzkových údajov), vrátane analýz, prepočtov, opakovaných úkonov alebo odsúhlasovania.

Kladenie otázok členom manažmentu a ďalším pracovníkom účtovnej jednotky (pozri odsek 14(a))

Prečo je dôležité kladenie otázok členom manažmentu a ostatným pracovníkom účtovnej jednotky

A22. Audítor môže získať informácie, ktoré vytvárajú vhodný základ na identifikáciu a posúdenie rizík a ktoré umožňujú navrhnúť ďalšie audítorské postupy, prostredníctvom kladenia otázok členom manažmentu a pracovníkom zodpovedným za finančné výkazy.

A23. Kladenie otázok členom manažmentu, pracovníkom zodpovedným za finančné výkazy a ďalším relevantným osobám pôsobiacim v účtovnej jednotke či ostatným zamestnancom s rôznymi právomocami dáva audítorovi pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti možnosť získať pohľad z rôznej perspektívy.

²¹ ISA 500, odseky A14–A17 a A21–A25

²² ISA 500, odsek A12

Príklady:

- Otázky, ktoré audítor kladie osobám povereným spravovaním, mu pomáhajú získať poznatky o rozsahu dohľadu, ktorý tieto osoby vykonávajú nad finančnými výkazmi, ktoré zostavuje manažment. Na dôležitosť efektívnej vzájomnej komunikácie pri získavaní informácií od osôb poverených spravovaním poukazuje ISA 260 (revidované znenie)²³.
- Otázky, ktoré audítor kladie zamestnancom zodpovednými za generovanie, spracovanie alebo zaznamenávanie zložitých alebo neobvyklých transakcií, mu pomáhajú vyhodnotiť vhodnosť výberu a uplatňovania účtovných pravidiel.
- Otázky, ktoré audítor kladie internému právnenému poradcovi, mu poskytujú informácie o takých záležitostiach alebo neobvyklých transakciách, ako sú napríklad súdne spory, dodržiavanie právnych predpisov a nariadení, podvody alebo podozrenie na podvod s dopadom na účtovnú jednotku, záruky na tovar, popredajné záväzky, dojednania s obchodnými partnermi (napríklad spoločné podniky) a interpretácia zmluvných podmienok.
- Otázky, ktoré audítor kladie pracovníkom oddelenia marketingu alebo predaja, mu poskytujú informácie o zmenách marketingovej stratégie, o obchodných trendoch alebo zmluvných dojednaniach so zákazníkmi účtovnej jednotky.
- Otázky, ktoré audítor kladie pracovníkom oddelenia riadenia rizík (alebo pracovníkom, ktorí vykonávajú takúto úlohu), mu poskytujú informácie o prevádzkových a regulačných rizikách s potenciálnym dopadom na finančné výkazy.
- Otázky, ktoré audítor kladie IT pracovníkom, mu poskytujú informácie o zmenách systému, o poruchách systémov alebo kontrol či o iných rizikách súvisiacich s IT.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A24. Audítori účtovných jednotiek z verejného sektora sa pri kladení otázok ohľadom informácií, ktoré im pomôžu pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti, môžu zamerať aj na ďalšie zdroje, napríklad na audítorov, ktorí sa podieľajú na vykonávaní iných auditov týkajúcich sa danej účtovnej jednotky.

Kladenie otázok pracovníkom interného auditu

Aspekty relevantné pre oboznámenie sa s funkciou vnútorného auditu sú uvedené v **prílohe 4**.

Dôležitosť kladenia otázok pracovníkom interného auditu (ak je takáto funkcia zavedená)

A25. Ak má účtovná jednotka zavedenú funkciu interného auditu, kladenie otázok pracovníkom interného auditu môžu audítorovi poskytnúť informácie, ktoré mu pomôžu pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím a jej vnútorným kontrolným systémom na účely identifikácie a posúdenia rizík.

²³ ISA 260 (revidované znenie), *Komunikácia s osobami poverenými spravovaním*, odsek 4(b)

Aspekty špecifické pre účtovnú jednotku z verejného sektora

A26. Audítori účtovných jednotiek z verejného sektor majú často ďalšie povinnosti týkajúce sa vnútornej kontroly a dodržiavania právnych predpisov a nariadení. Kladenie otázok príslušným pracovníkom interného auditu im pomáha pri identifikácii rizika významného nesúladu s platnými právnymi predpismi a nariadeniami a rizika kontrolných nedostatkov týkajúcich sa finančných výkazov.

Analytické postupy (pozri odsek 14(b))

Prečo sú analytické postupy súčasťou postupov posúdenia rizík

A27. Analytické postupy audítorovi pomáhajú identifikovať rozpory, neobvyklé transakcie alebo udalosti, sumy, pomerové ukazovatele a trendy, ktoré poukazujú na výskyt záležitostí s možným dopadom na audit. Identifikované neobvyklé alebo neočakávané vzťahy audítorovi pomáhajú pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti, predovšetkým rizík významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom.

A28. Analytické postupy, ktoré audítor vykonáva v rámci postupov posúdenia rizík, prispievajú k identifikácii a posúdeniu rizík významnej nesprávnosti tým, že odhaľujú aspekty účtovnej jednotky, ktoré mu predtým neboli známe, a pomáhajú mu pochopiť, ako faktory prirodzeného rizika, ako je napríklad zmena, ovplyvňujú náchylnosť tvrdení k nesprávnosti.

Druhy analytických postupov

A29. Analytické postupy vykonávané v rámci postupov posúdenia rizík:

- sa zameriavajú na finančné aj nefinančné informácie, napríklad na vzťah medzi tržbami a veľkosťou predajnej plochy alebo objemom predaného tovaru (nefinančné);
- používajú vysoko agregované dáta. Výsledky týchto analytických postupov môžu byť preto prvotným signálom pravdepodobnej existencie významnej nesprávnosti.

Príklad:

Pri audite mnohých účtovných jednotiek, okrem iného účtovných jednotiek s jednoduchším obchodným modelom, jednoduchšími procesmi a jednoduchším IT systémom, môže audítorovi pri identifikácii oblastí s potenciálne vyšším rizikom stačiť jednoduché porovnanie informácií, napríklad porovnanie priebežných alebo mesačných zostatkov na účtoch so zostatkami predchádzajúceho účtovného obdobia.

A30. Tento štandard upravuje prípady, keď audítor používa analytické postupy ako postupy posúdenia rizík. Používanie analytických postupov ako substantívnych testov („analytické substantívne testy“) upravuje ISA 520²⁴, vrátane povinnosti audítora vykonať analytické postupy na konci auditu. Analytické postupy, ktoré slúžia ako postupy posúdenia rizík, nie je preto nutné vykonávať v súlade s požiadavkami ISA 520. Avšak požiadavky a aplikačné materiály ISA 520 môžu byť užitočným návodom aj pre audítora, ktorý vykonáva analytické postupy ako súčasť postupov posúdenia rizík.

²⁴ ISA 520, *Analytické postupy*

Automatizované nástroje a techniky

A31. Analytické postupy možno vykonávať pomocou celej rady nástrojov alebo techník, ktoré môžu byť automatizované. Používanie automatizovaných analytických postupov na dáta je možné označiť ako dátovú analýzu.

Príklad:

Audítor môže na porovnanie skutočne zaúčtovaných položiek s položkami z rozpočtu použiť tabuľkový procesor, alebo môže zvoliť pokročilejší postup a dáta extrahovať z informačného systému účtovnej jednotky a podrobiť ich ďalšej analýze s použitím vizualizačných techník, a tak identifikovať skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia, ktoré budú vyžadovať ďalšie konkrétne postupy posúdenia rizík.

Pozorovanie a inšpekcia (pozri odsek 14(c))

Prečo sú pozorovanie a inšpekcia súčasťou postupov posúdenia rizík

A32. Pozorovanie a inšpekcia podporujú, potvrdzujú alebo vylučujú výsledky kladenia otázok členom manažmentu a ďalších osôb a poskytujú audítovi informácie o účtovnej jednotke a jej prostredí.

Zatriedenie požiadaviek

A33. Aj keď účtovná jednotka nemá zdokumentované pravidlá alebo postupy, alebo má menej formalizované kontroly, môže audítor pozorovaním a inšpekciou toho, ako účtovná jednotka kontroly vykonáva, získať určité audítorské dôkazy, ktoré podporujú identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti.

Príklady:

- Audítor sa môže priamy pozorovaním oboznámiť s kontrolami, ktoré účtovná jednotka vykonáva v prípade fyzickej inventúry, aj keď tieto kontroly nie sú zdokumentované.
 - Predmetom pozorovania audítora môže byť oddelenie právomocí.
- Predmetom pozorovania audítora môže byť zadávanie hesiel.

Pozorovanie a inšpekcia ako postupy posúdenia rizík

A34. Postupy posúdenia rizík zahŕňujú pozorovanie a inšpekciu nasledujúcich aspektov:

- činnosti účtovnej jednotky;
- interné dokumenty (napríklad podnikateľské plány a stratégie), záznamy a dokumenty upravujúce vnútorný kontrolný systém;

- správy vypracované manažmentom (napríklad štvrťročné správy manažmentu a predbežné finančné výkazy) a osobami poverenými spravovaním (napríklad zápisnice z rokovania predstavenstva);
- kancelárske a výrobné priestory účtovnej jednotky;
- informácie získané z externých zdrojov, ako napríklad obchodné a ekonomické časopisy, správy analytikov, bánk alebo ratingových agentúr, publikácie regulačných orgánov, finančné publikácie alebo iné externé dokumenty o finančnej výkonnosti účtovnej jednotky (napríklad dokumenty uvedené v odseku A79);
- správanie a činnosti manažmentu alebo osôb poverených spravovaním (napríklad na základe pozorovania zasadnutia výboru pre audit).

Automatizované nástroje a techniky

A35. Na pozorovanie alebo inšpekciu, najmä aktív, je tiež možné použiť automatizované nástroje alebo techniky, napríklad nástroje vzdialeného pozorovania (napr. dron).

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A36. V prípade auditu účtovných jednotiek z verejného sektora môže audítor v rámci postupov posúdenia rizík vykonať aj pozorovanie a inšpekciu dokumentov vypracovaných manažmentom pre legislatívne orgány, napríklad dokumentov súvisiacich s povinným vykazovaním výsledkov.

Informácie z ďalších zdrojov (pozri odsek 15)

Prečo audítor venuje pozornosť informáciám z ďalších zdrojov

- A37. Informácie získané z ďalších zdrojov sú pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti relevantné v prípade, že obsahujú informácie a poznatky:
- o charaktere účtovnej jednotky a o jej podnikateľských rizikách a o tom, čo sa prípadne zmenilo v porovnaní s predchádzajúcimi obdobiami;
 - o integrite a etických hodnotách manažmentu a osôb poverených spravovaním, pričom tieto poznatky môžu byť relevantné aj pre oboznámenie sa s kontrolným prostredím účtovnej jednotky;
 - o platnom rámci finančného vykazovania a o jeho uplatňovaní s ohľadom na charakter a okolnosti účtovnej jednotky.

Ďalšie relevantné zdroje

A38. Ďalšie relevantné zdroje informácií zahrňujú:

- audítorské postupy vykonávané v súlade s ISA 220 v rámci procesu schvaľovania nových klientov, resp. nových audítorských zákaziek, alebo pokračujúcej spolupráce s existujúcimi klientmi, resp. pokračovanie existujúcich audítorských zákaziek, vrátane audítorských záverov;²⁵

²⁵ ISA 220, *Kontrola kvality auditu finančných výkazov*, odsek 12

- ostatné zákazky, ktoré partner zodpovedný za zákazku realizoval pre danú účtovnú jednotku. Pri vykonávaní ďalších zákaziek pre danú účtovnú jednotku môže tento partner získať aj poznatky relevantné pre audit, vrátane poznatkov o účtovnej jednotke a jej prostredí. Tieto zákazky môžu zahrňovať dohodnuté postupy alebo iné audítorské alebo uisťovacie zákazky, vrátane zákaziek zaoberajúcich sa špecifickými požiadavkami na vykazovanie v určitej jurisdikcii.

Informácie získané na základe predchádzajúcich skúseností s účtovnou jednotkou a predchádzajúcich auditov (pozri odsek 16)

Prečo sú informácie z predchádzajúcich auditov dôležité pre aktuálny audit

A39. Predchádzajúca skúsenosť s účtovnou jednotkou a audítorské postupy vykonané počas predchádzajúcich auditov môžu byť pre audítora zdrojom informácií, ktoré sú relevantné pre určenie charakteru a rozsahu postupov posúdenia rizík a pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti.

Charakter informácií z predchádzajúcich auditov

A40. Predchádzajúce skúsenosti audítora s účtovnou jednotkou a audítorské postupy vykonané počas predchádzajúcich auditov poskytujú audátorovi napríklad informácie o nasledujúcich skutočnostiach:

- o nesprávnostiach, ktoré sa objavili v minulosti a o tom, či boli včas opravené;
- o charaktere účtovnej jednotky, o jej prostredí a vnútornom kontrolnom systéme (vrátane kontrolných nedostatkov);
- o významných zmenách, ktorými účtovná jednotka prešla, alebo o jej činnostiach od predchádzajúceho finančného obdobia;
- o konkrétnych typoch transakcií a iných udalostiach alebo zostatkoch na účtoch (a súvisiacich zverejnení), v prípade ktorých mal audítor pri vykonávaní nevyhnutných audítorských postupov ťažkosti v dôsledku ich zložitosti.

A41. Ak audítor hodlá informácie získané na základe predchádzajúcich skúseností s danou účtovnou jednotkou a na základe audítorských postupov vykonaných počas predchádzajúcich auditov použiť aj na účely aktuálneho auditu, je povinný určiť, či sú tieto informácie naďalej relevantné a spoľahlivé. Ak došlo k zmene charakteru alebo okolností účtovnej jednotky, alebo sa objavili nové informácie, nemusia byť informácie z predchádzajúceho finančného obdobia pre aktuálny audit už relevantné ani spoľahlivé. To, či nastali zmeny, ktoré môžu ovplyvniť relevantnosť alebo spoľahlivosť takýchto informácií, určí audítor kladením otázok a inými vhodnými audítorskými postupmi, napríklad, vykonaním testov priebehu transakcií v relevantných systémoch. Ak tieto informácie nie sú spoľahlivé, môže audítor vykonať ďalšie postupy, ktoré sú za daných okolností vhodné.

Diskusia tímu pracujúceho na zákazke (pozri odsek 17–18)

Prečo je tím pracujúci na zákazke povinný prediskutovať uplatňovanie platného rámca finančného vykazovania a náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky k významnej nesprávnosti

A42. Diskusia tímu pracujúceho na zákazke o uplatňovaní platného rámca finančného vykazovania a o náchylnosti finančných výkazov účtovnej jednotky k významnej nesprávnosti:

- umožňuje, aby sa skúsenejší členovia tímu, vrátane partnera zodpovedného za zákazku, podelili o svoje poznatky vyplývajúce z poznania účtovnej jednotky. Zdieľanie informácií prispieva k lepším poznatkom všetkých členov tímu;
- umožňuje, aby si členovia tímu vymieňali informácie o podnikateľských rizikách, ktorým účtovná jednotka čelí, rovnako aj o tom, ako faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení k nesprávnosti, a ako a kde by finančné výkazy mohli byť náchylné k významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom alebo chybou;
- pomáha členom tímu lepšie pochopiť možnosť výskytu významnej nesprávnosti finančných výkazov v konkrétnych oblastiach im pridelených a tiež pochopiť, ako môže výsledok vykonaných audítorských postupov ovplyvniť ostatné aspekty auditu, vrátane rozhodnutí o charaktere, načasovaní a rozsahu ďalších audítorských postupov. Diskusia tímu predovšetkým pomáhajú jeho členom pri ďalšom posudzovaní vzájomne si odporujúcich informácií, pretože každý člen tímu má možnosť oboznámiť sa s charakterom a okolnosťami účtovnej jednotky;
- slúži ako platforma, v rámci ktorej môžu členovia tímu komunikovať a deliť sa o informácie získané počas auditu, ktoré môžu ovplyvniť posúdenie rizík významnej nesprávnosti alebo audítorské postupy zamerané na tieto riziká.

ISA 240 vyžaduje, aby diskusia členov audítorského tímu kládli zvláštny dôraz na to, ako a kde by mohli byť finančné výkazy náchylné k významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom a ako by k podvodu mohlo dôjsť.²⁶

A43. Nevyhnutným predpokladom kritického posúdenia audítorských dôkazov je profesionálny skepticizmus. Rozsiahla a otvorená diskusia tímu pracujúceho na zákazke, a to aj pri opakujúcich sa auditoch, prispieva k lepšej identifikácii a posúdeniu rizík významnej nesprávnosti. Ďalším prínosom takejto diskusie je to, že audítorovi umožňuje identifikovať konkrétnu oblasť auditu, v ktorej je uplatňovanie profesionálneho skepticizmu zvlášť dôležité, a môže viesť k tomu, že do posúdenia rizík budú zapojení skúsenejší členovia tímu, ktorí majú vhodnú kvalifikáciu, aby boli zapojení do audítorských postupov súvisiacich s týmito oblasťami.

Zatriedenie požiadaviek

A44. Aj keď zákazku vykonáva audítor, ktorý je fyzickou osobou, napríklad samostatný odborník (a preto by diskusia tímu pracujúceho na zákazke nebola možná), zohľadnenie záležitostí uvedených v odsekoch A42 a A46 mu pomôže pri identifikácii toho, v čom by mohli spočívať riziká významnej nesprávnosti.

²⁶

ISA 240, odsek 16

A45. Keď zákazku vykonáva veľký tím, ako je tomu v prípade auditu finančných výkazov skupiny, väčšinou nie je nutné ani prakticky možné, aby sa každej diskusie členov tímu zúčastnili všetci jeho členovia (napríklad keď audit prebieha na viacerých miestach), ani to, aby všetci jeho členovia boli informovaní o všetkých rozhodnutiach prijatých počas diskusií. Partner zodpovedný za zákazku môže záležitosti prediskutovať s kľúčovými členmi tímu, prípadne, ak to považuje za vhodné, s osobami so špecializovanými schopnosťami alebo znalosťami a s osobami zodpovednými za audity zložiek, pričom diskusiou s ostatnými môže poveriť iného člena tímu, pri súčasnom zachovaní nevyhnutného rozsahu komunikácie v rámci tímu. Vhodným podkladom môže byť plán komunikácie, ktorý schválil partner zodpovedný za zákazku.

Diskusie o zverejneniach stanovených platným rámcom finančného vykazovania

A46. Posudzovanie požiadaviek zverejnenia stanovené platným rámcom finančného vykazovania na diskusie tímu pracujúceho na zákazke prispieva k včasnej identifikácii oblastí, v ktorých by sa v súvislosti s týmito informáciami mohli vyskytnúť riziká významnej nesprávnej, a to aj v prípade, že platný rámec finančného vykazovania vyžaduje iba zjednodušené zverejnenia. Tím pracujúci na zákazke môže prediskutovať napríklad nasledujúce záležitosti:

- zmeny požiadaviek finančného vykazovania, ktoré môžu viesť k významným novým alebo zrevidovaným zverejneniam;
- zmeny týkajúce sa prostredia účtovnej jednotky, jej finančných podmienok alebo činností, ktoré môžu viesť k tomu, že budú nutné významné nové zverejnenia alebo bude nutné revidovať existujúce zverejnenia, napríklad významná podniková kombinácia realizovaná vo finančnom období, ktoré je predmetom auditu;
- zverejnenia, pre ktoré bolo v minulosti náročné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy;
- zverejnenia týkajúce sa zložitých záležitostí, napríklad informácie, ktorých výber vyžaduje významný úsudok manažmentu.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A47. Predmetom diskusie tímu pracujúceho na zákazke v účtovnej jednotke z verejného sektora môžu byť aj širšie ciele, ktoré majú audítori poverení auditom týchto účtovných jednotiek, a súvisiace riziká.

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, s platným rámcom finančného vykazovania a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky (pozri odseky 19–27)

Ďalšie aspekty relevantné pre oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, s platným rámcom finančného vykazovania a s jej vnútorným kontrolným systémom sú uvedené v **prílohách 1 až 6**.

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou (pozri odseky 19–27)

- A48. Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, s platným rámcom finančného vykazovania a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky je dynamický a opakujúci sa proces zhromažďovania, aktualizovania a analyzovania informácií, ktorý prebieha počas celého auditu. Ak audítor v priebehu tohto procesu získa nové informácie, môžu sa jeho očakávania zmeniť.
- A49. Oboznámenie sa audítora s účtovnou jednotkou, jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania účtovnej jednotky pomáha audítorovi vytvoriť si prvotnú predstavu o tom, ktoré skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia sú významné. Na týchto predpokladaných významných skupinách transakcií, zostatkoch na účtoch a zverejneniach závisí, do akého rozsahu sa bude audítor oboznamovať s informačným systémom účtovnej jednotky.

Prečo je nutné oboznámiť sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania (pozri odseky 19–20)

A50. Oboznámenie sa audítora s účtovnou jednotkou, jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania účtovnej jednotky pomáha audítorovi pochopiť udalosti a podmienky, ktoré sú relevantné pre danú účtovnú jednotku, a identifikovať, akým spôsobom a do akej miery faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú pri zostavovaní finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania náchylnosť tvrdení k nesprávnosti. Tieto informácie predstavujú referenčný rámec, na základe ktorého audítor identifikuje a posudzuje riziká významnej nesprávnosti. Tento referenčný rámec mu v priebehu auditu tiež pomáha pri plánovaní a uplatňovaní odborného úsudku a profesionálneho skepticizmu, napríklad v nasledujúcich situáciách:

- pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti finančných výkazov v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019) alebo inými relevantnými štandardmi (napríklad rizík podvodu v súlade s ISA 240, alebo rizík súvisiacich s účtovnými odhadmi v súlade s ISA 540 (revidované znenie));
- pri vykonávaní postupov, ktorých cieľom je identifikovať prípady nesúladu s právnymi predpismi a nariadeniami, ktoré by mohli mať významný dopad na finančné výkazy podľa ISA 250;²⁷
- pri vyhodnocovaní toho, či finančné výkazy obsahujú primerané zverejnenia v súlade s ISA 700 (revidované znenie);²⁸
- pri určovaní významnosti pri plánovaní či vykonávaní auditu v súlade s ISA 320;²⁹
- pri posudzovaní vhodnosti výberu a použitia účtovných pravidiel a primeranosti zverejnení vo finančných výkazoch.

A51. Oboznámenie sa audítora s účtovnou jednotkou, jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania účtovnej jednotky je dôležité aj pre spôsob, ako audítor naplánuje a vykoná ďalšie audítorské postupy, napríklad v nasledujúcich situáciách:

- vytvorenie predstavy o tom, ako bude analytické postupy vykonávať v súlade s ISA 520³⁰;

²⁷ ISA 250 (revidované znenie), *Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov*, odsek 14

²⁸ ISA 700 (revidované znenie), *Formovanie stanoviska k finančným výkazom a správa k finančným výkazom*, odsek 13(e)

²⁹ ISA 320, *Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu*, odseky 10–11

³⁰ ISA 520, odsek 5

- navrhovanie a vykonávanie ďalších audítorských postupov s cieľom získať dostatočné audítorské dôkazy v súlade s ISA 330;
- vyhodnocovanie dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov (napríklad týkajúcich sa predpokladov alebo ústnych a písomných vyhlásení členov manažmentu).

Zatriedenie požiadaviek

A52. Akým spôsobom a do akého rozsahu sa audítor bude oboznamovať s účtovnou jednotkou, je vecou jeho odborného úsudku a líši sa to aj podľa účtovnej jednotky v závislosti od jej charakteru a okolností, vrátane nasledujúcich faktorov:

- veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky, vrátane jej IT prostredia;
- predchádzajúca skúsenosť audítora s účtovnou jednotkou;
- charakter systémov a procesov účtovnej jednotky, vrátane toho, či sú formalizované;
- charakter a forma dokumentácie účtovnej jednotky.

A53. Audítorské postupy posúdenia rizík, prostredníctvom ktorých sa audítor oboznamuje s účtovnou jednotkou, budú pravdepodobne menej rozsiahle v prípade auditu menej zložitých účtovných jednotiek a rozsiahlejšie v prípade auditu zložitejších účtovných jednotiek. Nepredpokladá sa, že audítor bude poznať účtovnú jednotku do takej hĺbky ako manažment, ktorý ju riadi.

A54. Niektoré rámce finančného vykazovania umožňujú menším účtovným jednotkám, aby vo finančných výkazoch uvádzali jednoduchšie a menej podrobné zverejnenia. To však neznamená, že sa audítor nemusí oboznámiť s účtovnou jednotkou, jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania účtovnej jednotky.

A55. Prípadná nutnosť špecializovaných zručností potrebných na oboznámenie sa s účtovnou jednotkou závisí aj od spôsobu, ako účtovná jednotka používa IT, a od charakteru a rozsahu zmien jej IT prostredia.

Účtovná jednotka a jej prostredie (pozri odsek 19(a))

Organizačná štruktúra, vlastníctvo a obchodný model účtovnej jednotky (pozri odsek 19(a)(i))

Organizačná štruktúra a vlastníctvo účtovnej jednotky

A56. Poznatky o organizačnej štruktúre a vlastníctve účtovnej jednotky umožňujú audítorovi pochopiť napríklad nasledujúce aspekty:

- zložitosť štruktúry účtovnej jednotky;

Príklad:

Účtovná jednotka môže byť samostatným podnikom, alebo môže byť súčasťou skupiny, ktorá zahŕňa dcérske spoločnosti, divízie alebo iné zložky pôsobiace na rôznych miestach. Jej právna štruktúra nemusí byť zhodná s prevádzkovou štruktúrou. Zložité štruktúry sú často spojené s faktormi, ktoré môžu zvyšovať náchylnosť k rizikám významnej nesprávnosti. Problémom môže byť napríklad aj to, či je správne zaúčtovanie o *goodwill*, spoločných podnikoch, investíciách alebo subjektoch zvláštneho účelu a či boli tieto záležitosti dostatočne vysvetlené a popísané v zverejneniach.

- vlastnícka štruktúra a vzťahy medzi vlastníkmi a ďalšími fyzickými alebo právnickými osobami, vrátane *spriaznených osôb*. Tieto poznatky audítorovi pomáhajú posúdiť, či boli transakcie so spriaznenými osobami správne identifikované a zaúčtované a či boli dostatočne vysvetlené a popísané v zverejneniach;³¹
- rozdiel medzi vlastníkmi, osobami poverenými spravovaním a manažmentom;

Príklad:

V prípade menej zložitých účtovných jednotiek sa vlastníci účtovnej jednotky často podieľajú na riadení účtovnej jednotky, takže medzi vedením, vlastníkmi a osobami poverenými spravovaním je iba malý alebo žiadny rozdiel. Naopak, v prípade kótovaných účtovných jednotiek býva rozdiel medzi týmito osobami jasný.³²

- štruktúra a zložitosť IT prostredia účtovnej jednotky;

Príklady:

- Účtovná jednotka môže mať rôzne staršie IT systémy, ktoré nie sú dobre integrované, takže jej IT prostredie je zložené.
- Účtovná jednotka využíva pre niektoré aspekty svojho IT prostredia externých alebo interných poskytovateľov služieb (napr. outsourcing hostovania IT prostredia alebo centra zdieľaných služieb pre centrálnu správu IT procesov v rámci skupiny).

Automatizované nástroje a techniky

A57. V niektorých prípadoch audítor v rámci svojich postupov vykonávaných pri oboznamovaní sa s informačným systémom používa automatizované nástroje a techniky, aby pochopil toky transakcií a ich spracovanie. Prostredníctvom týchto procesov môže získať informácie o organizačnej štruktúre účtovnej jednotky alebo o subjektoch, s ktorými účtovná jednotka vykonáva podnikateľskú činnosť (napr. dodávatelia, zákazníci, spriaznené osoby).

³¹ Požiadavky a ustanovenia týkajúce sa spriaznených osôb uvádza ISA 550.

³² Ustanovenia týkajúce sa identifikácie osôb poverených spravovaním sú uvedené v ISA 260 (revidované znenie), odseky A1 a A2, podľa ktorých v niektorých prípadoch sú niektoré z osôb poverených spravovaním účtovnej jednotky alebo všetky takéto osoby zapojené aj do vedenia účtovnej jednotky.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A58. Vlastníctvo účtovnej jednotky z verejného sektora nemá rovnakú relevantnosť, ako je tomu v prípade súkromného sektora, pretože rozhodnutia týkajúce sa účtovnej jednotky sú často prijímané externe a sú výsledkom politických procesov. Vedenie takejto účtovnej jednotky nemá preto nad niektorými prijímanými rozhodnutiami kontrolu. K relevantným záležitostiam, s ktorými sa audítor zvyčajne oboznamuje, patrí napríklad to, či účtovná jednotka môže prijímať jednostranné rozhodnutia alebo či iné účtovné jednotky z verejného sektora kontrolujú a ovplyvňujú jej kompetencie a strategické smerovanie.

Príklad:

Na účtovnú jednotku z verejného sektora sa v niektorých prípadoch vzťahujú právne alebo iné predpisy, ktoré vyžadujú, aby jej stratégie a ciele boli predmetom schválenia externým

Preto je nutné, aby sa audítor pri oboznamovaní sa s právnou štruktúrou účtovnej jednotky zoznámil aj s príslušnými právnymi predpismi a nariadeniami a so zaradením účtovnej jednotky (t. j. či sa jedná o ministerstvo, odbor, agentúru alebo iný druh subjektu).

Spravovanie

Prečo je nutné, aby sa audítor oboznámil so spravovaním účtovnej jednotky

A59. Poznanky o spravovaní účtovnej jednotky audítorovi pomáha pochopiť, či je účtovná jednotka schopná zabezpečiť primeraný dohľad nad svojim vnútorným kontrolným systémom. Súčasne mu tieto poznanky umožňujú získať dôkazy o nedostatkoch poukazujúcich na zvýšenú náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky k rizikám významnej nesprávnosti.

Poznanky o spravovaní účtovnej jednotky

A60. K relevantným záležitostiam, ktorým audítor zvyčajne venuje pozornosť pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou, patria nasledujúce aspekty:

- či sa niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním podieľajú na riadení účtovnej jednotky;
- či má účtovná jednotka okrem výkonnej rady aj dozornú radu;
- či osoby poverené spravovaním zastávajú v účtovnej jednotke funkcie, ktoré sú nedeliteľnou súčasťou jej právnej štruktúry, napríklad členovia predstavenstva a konatelia;
- či osoby poverené spravovaním tvoria aj špeciálne podskupiny, napríklad výbor pre audit, a aké zodpovednosti majú tieto podskupiny;
- aké zodpovednosti majú osoby poverené spravovaním, pokiaľ ide o dohľad nad finančnými výkazmi, okrem iného aj to, či schvaľujú finančné výkazy.

Obchodný model

Ďalšie aspekty relevantné pre oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej obchodným modelom a pre audit účtovných jednotiek so zvláštnym určením sú uvedené v **prílohe 1**.

Prečo je nutné, aby sa audítor oboznámil s obchodným modelom účtovnej jednotky

A61. Poznanky o cieľoch, stratégii a obchodnom modeli účtovnej jednotky audítorovi pomáhajú pochopiť fungovanie účtovnej jednotky na strategickej úrovni a pochopiť podnikateľské riziká, ktoré účtovná jednotka na seba preberá a ktorým čelí. Poznanky o podnikateľských rizikách, ktoré majú dopad na finančné výkazy, audítorovi pomáhajú pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti, pretože väčšina podnikateľských rizík má v konečnej miere nejaké finančné dôsledky, a preto aj dopad na finančné výkazy.

Príklady:

Účtovná jednotka môže v rámci svojho obchodného modelu využívať IT rôznymi spôsobmi:

- Účtovná jednotka, ktorá predáva obuv v kamennom obchode, používa na evidenciu stavu zásob a tržieb z predaja pokročilý IT systém.
- Účtovná jednotka, ktorá predáva obuv prostredníctvom internetového obchodu, takže všetky obchodné transakcie, vrátane ich generovania na webových stránkach, sú spracovávané v jej IT prostredí.

Obdive účtovné jednotky síce predávajú obuv, ale ich podnikateľské riziká vyplývajú z celkom odlišného obchodného modelu a budú sa podstatne líšiť.

Poznanky o obchodnom modeli účtovnej jednotky

A62. Pre audítorovo poznanie účtovnej jednotky nie sú dôležité všetky aspekty jej obchodného modelu. Podnikateľské riziko je širší pojem ako riziko významnej nesprávnosti finančných výkazov, aj keď podnikateľské riziká zahŕňajú riziko významnej nesprávnosti. Povinnosťou audítora nie je oboznámiť sa so všetkými podnikateľskými rizikami a identifikovať ich, pretože nie všetky tieto riziká sú súčasne rizikami významnej nesprávnosti.

A63. Podnikateľské riziká zvyšujúce náchylnosť k rizikám významnej nesprávnosti môžu byť dôsledkom nasledujúcich skutočností:

- nevhodné ciele alebo stratégie, neúčinná realizácia stratégií, zmeny alebo zložitost';
- neschopnosť rozpoznať potrebu zmeny môže byť zdrojom podnikateľského rizika, napríklad v nasledujúcich situáciách:
 - neúspešný vývoj nových produktov alebo služieb;
 - trh, ktorý je síce dobre rozvinutý, ale nie je schopný podporovať daný výrobok alebo služby;

- chyby produktu alebo služieb, ktoré môžu viesť k právnej zodpovednosti a riziku straty dobrej povesti.
 - stimuly a tlaky na manažment, ktoré môžu viesť k zámernej alebo nezámernej zaujatosti, a preto ovplyvňujú primeranosť významných predpokladov a očakávaní manažmentu alebo osôb poverených spravovaním.
- A64. Príklady záležitostí, ktorým audítor venuje pozornosť pri získaní poznatkov o obchodnom modeli účtovnej jednotky, jej cieľoch, stratégiách a súvisiacich podnikateľských rizikách, ktoré môžu byť zdrojom rizika významnej nesprávnosti finančných výkazov:
- vývoj v danom odvetví, napríklad nedostatok pracovníkov alebo odborných znalostí, ktoré by účtovnej jednotke umožnilo vyrovať sa so zmenami prebiehajúcimi v danom odvetví;
 - nové produkty a služby, ktoré sa môžu spájať so zvýšenou právnou zodpovednosťou účtovnej jednotky za produkty a služby;
 - expanzia podniku a nepresne odhadnutý dopyt;
 - nové požiadavky v oblasti účtovníctva, ktoré boli neúplne alebo nevhodne zavedené;
 - požiadavky regulačných orgánov zvyšujúce právne riziká, ktorým účtovná jednotka čelí;
 - súčasné a pravdepodobné finančné požiadavky, napríklad strata zdrojov financovania z dôvodu neschopnosti účtovnej jednotky splniť stanovené požiadavky;
 - používanie IT, napríklad zavedenie nového IT systému, ktorý bude mať dopad na prevádzku účtovnej jednotky aj na finančné výkazy;
 - dopad prijatia určitej stratégie, najmä dopad prinášajúci nové požiadavky v oblasti účtovníctva.
- A65. Podnikateľské riziká zvyčajne identifikuje manažment účtovnej jednotky, ktorý tiež určuje spôsob ich riešenia. Tento proces posudzovania rizík je súčasťou vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky a je podrobnejšie popísaný v odseku 22 a odsekoch A109–A113.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

- A66. Účtovné jednotky pôsobiace vo verejnom sektore zvyčajne vytvárajú a poskytujú hodnotu iným spôsobom ako účtovné jednotky, ktoré vytvárajú hodnoty pre svojich vlastníkov, napriek tomu aj oni majú určitý „obchodný model“ s konkrétnym cieľom. K záležitostiam relevantným z hľadiska obchodného modelu, s ktorými sa audítori účtovných jednotiek z verejného sektora oboznamujú, patria:
- činnosti príslušných štátnych orgánov a súvisiace programy.
 - programové ciele a stratégie, vrátane prvkov verejnej politiky.
- A67. „Ciele manažmentu“ v prípade účtovných jednotiek z verejného sektora môžu byť ovplyvnené aj tým, že manažment je povinný preukázať verejnú zodpovednosť, a môžu byť stanovené právnymi, regulačnými alebo inými predpismi.

Faktory týkajúce sa ekonomického odvetvia a regulačné a iné externé faktory (pozri odsek 19(a)(ii))

Faktory týkajúce sa ekonomického odvetvia

A68. K relevantným faktorom týkajúcim sa ekonomického odvetvia patria podmienky daného odvetvia, ako napríklad konkurenčné prostredie, dodávateľsko-odberateľské vzťahy a technologický rozvoj. Audítor venuje pozornosť okrem iného nasledujúcim záležitostiam:

- trh a hospodárska súťaž, vrátane dopytu, kapacity a cenovej konkurencie;
- cyklické alebo sezónne činnosti;
- výrobné technológie týkajúce sa produktov účtovnej jednotky;
- dodávky a cena energií.

A69. Ekonomické odvetvie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, môže byť zdrojom konkrétnych rizík významnej nesprávnosti, ktoré sú dané charakterom podnikateľskej činnosti alebo stupňom jej regulácie.

Príklad:

V stavebníctve dlhodobé zmluvy niekedy obsahujú významné odhady výnosov a nákladov, ktoré sú zdrojom rizík významnej nesprávnosti. V týchto prípadoch je dôležité, aby v tíme pracujúcom na zákazke boli aj členovia s dostatočnými a zodpovedajúcimi znalosťami a skúsenosťami.³³

Regulačné faktory

A70. K relevantným regulačným faktorom patrí regulačné prostredie. Regulačné prostredie zahŕňa okrem iného platný rámec finančného vykazovania a právne a politické prostredie a jeho prípadné zmeny. Audítor venuje pozornosť napríklad nasledujúcim záležitostiam:

- regulačný rámec pre regulované odvetvie, napríklad požiadavky obozretnosti a súvisiace zverejnenia;
- právne a regulačné predpisy, ktoré majú významný dopad na činnosti účtovnej jednotky, napríklad pracovno-právna legislatíva;
- daňové predpisy a nariadenia;
- vládna politika aktuálne ovplyvňujúca podnikateľské činnosti účtovnej jednotky, ako napríklad monetárna politika, kontroly v devízovej oblasti, fiškálna politika, finančné stimuly (napríklad vládne programy pomoci), colné tarify alebo obmedzenia v oblasti obchodu;
- environmentálne požiadavky, ktoré majú dopad na dané odvetvie a podnikateľské činnosti účtovnej jednotky.

A71. Špecifické požiadavky týkajúce sa právneho a regulačného rámca relevantného pre danú účtovnú jednotku a odvetvie alebo segment, v ktorom pôsobí, upravuje ISA 250 (revidované znenie).³⁴

³³ ISA 220, odsek 14

³⁴ ISA 250 (revidované znenie), odsek 13

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A72. Na audity účtovných jednotiek z verejného sektora sa môžu vzťahovať špecifické právne predpisy, ktoré majú dopad na činnosti účtovnej jednotky. Tieto predpisy predstavujú pre audítora pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou veľmi dôležitú oblasť.

Iné externé faktory

A73. Iné externé faktory ovplyvňujúce účtovnú jednotku, ktorým auditor venuje pozornosť, zahŕňujú všeobecné ekonomické podmienky, úrokové sadzby, dostupnosť finančných zdrojov a infláciu alebo revalváciu meny.

Kritéria používané manažmentom na posúdenie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky (pozri odsek 19(a)(iii))

Prečo je nutné, aby auditor poznal kritériá, ktoré používa manažment

A74. Poznatky o kritériách, ktoré používa účtovná jednotka, pomáhajú pri posudzovaní toho, či tieto kritériá, používané externe alebo interne, vytvárajú tlak na účtovnú jednotku, aby plnila výkonnostné ciele. Tento tlak môže motivovať manažment k tomu, aby prijal opatrenia, ktoré zvyšujú náchylnosť k nesprávosti z dôvodu zaujatosti manažmentu alebo z dôvodu podvodov (napríklad môže manažment motivovať k tomu, aby nadhodnocoval výsledky hospodárenia alebo aby zámerne skreslil finančné výkazy) (požiadavky a ďalšie ustanovenia týkajúce sa rizík podvodu sú uvedené v ISA 240).

A75. Kritériá používané účtovnou jednotkou môžu audítora tiež upozorniť na pravdepodobný výskyt rizika významnej nesprávosti vo finančných výkazoch, napríklad keď svedčia o tom, že účtovná jednotka vykazuje v porovnaní s inými subjektmi z rovnakého odvetvia neobvykle rýchly rast ziskovosti.

Kritéria používané manažmentom

A76. Manažment a ďalšie osoby posudzujú a kontrolujú zvyčajne tie záležitosti týkajúce sa výkonnosti, ktoré považujú za dôležité. Kladením otázok členom manažmentu možno zistiť, na aké kľúčové ukazovatele, bez ohľadu na to, či sú verejne dostupné alebo nie, sa pri hodnotení finančnej výkonnosti a prijímaní následných opatrení manažment zameriava. Na základe posúdenia informácií, ktoré účtovná jednotka používa na riadenie svojej podnikateľskej činnosti, môže potom auditor identifikovať relevantné interné alebo externé výkonnostné kritériá. Ak z kladenia otázok vyplynie, že v účtovnej jednotke v nejakej oblasti neprebíha meranie alebo kontrola výkonnosti, môže existovať zvýšené riziko, že existuje zvýšené riziko, že určitá nesprávnosť zostane neodhalená a neopravená.

A77. Na hodnotenie finančnej výkonnosti sa používajú nasledujúce kľúčové ukazovatele:

- kľúčové výkonnostné ukazovatele (finančné aj nefinančné) a kľúčové pomerové ukazovatele, trendy a prevádzkové štatistiky;
- porovnávací analýza finančných ukazovateľov za jednotlivé obdobia;

- rozpočty, prognózy, analýza odchýlok, informácie o segmentoch a správy o výkone divízií, oddelení alebo iných organizačných úrovni;
- opatrenia k zvýšeniu výkonnosti zamestnancov, pravidiel stanovovania motivačných odmien;
- porovnávaní výkonnosti účtovnej jednotky s výkonnosťou konkurentov.

Zatriedenie požiadaviek (pozri odsek 19(a)(iii))

A78. Postupy, ktoré audítor vykonáva, aby sa oboznámil s kritériami, ktoré účtovná jednotka používa, sa môžu líšiť v závislosti od veľkosti alebo zložitosti účtovnej jednotky, rovnako ako aj od toho, do akej miery sa jej vlastníci a osoby poverené spravovaním podieľajú na jej vedení.

Príklad:

- Menej zložitú účtovnú jednotku môžu mať podmienky bankových úverov (t. j. kovenantov) viazané na konkrétne výkonnostné kritériá týkajúce sa ich výsledku hospodárenia alebo finančnej situácie (napr. maximálna výška pracovného kapitálu). Ak audítor pozná kritériá, ktoré používa banka, pomôže mu to identifikovať oblasti so zvýšenou náchylnosťou k rizikám významnej nesprávnosti.
- V prípade niektorých účtovných jednotiek so zložitejším charakterom a okolnosťami, napríklad v prípade subjektov pôsobiacich v poisťovníctve alebo bankovom sektore, sa môžu výsledky hospodárenia alebo finančná situácia merať na základe regulačných požiadaviek (napr. regulačných ukazovateľov, akými sú kapitálová primeranosť). Ak audítor pozná tieto kritériá, pomôže mu to identifikovať oblasti so zvýšenou náchylnosťou k riziku významnej nesprávnosti.

Ďalšie aspekty

A79. Meraním a analýzou finančnej výkonnosti účtovnej jednotky sa môžu zaoberať aj externé subjekty, najmä v prípade účtovných jednotiek, ktorých finančné informácie sú verejne dostupné. Verejne dostupné informácie audítorovi pomáhajú lepšie sa oboznámiť s účtovnou jednotkou a jej podnikateľskými činnosťami alebo identifikovať informácie, ktoré si odporujú. Verejne dostupné informácie poskytujú okrem iného nasledujúce zdroje:

- analytici alebo úverové agentúry;
- tlač a iné médiá, vrátane sociálnych médií;
- daňové úrady;
- regulačné orgány;
- odbory;
- poskytovatelia finančných prostriedkov.

Tieto finančné informácie je zvyčajne možné získať od účtovnej jednotky, ktorá je predmetom auditu.

A80. Meranie a kontrola finančnej výkonnosti nie je to isté ako monitorovanie vnútorného kontrolného systému (ktoré je podrobne popísané ako zložka vnútorného kontrolného systému v odsekoch A114–A122), aj keď ich účely sa môžu prekryvať:

- cieľom merania a kontroly finančnej výkonnosti je zistiť, či účtovná jednotka plní ciele stanovené jej manažmentom (v tretími stranami);
- naopak, monitorovanie vnútorného kontrolného systému je zamerané na účinnosť fungovania kontrol, vrátane kontrol sledujúcich, ako manažment meria a kontroluje finančnú výkonnosť.

V niektorých prípadoch sú však výkonnostné ukazovatele aj zdrojom informácií, ktoré umožňujú, aby manažment identifikoval kontrolné nedostatky.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A81. Audítora účtovnej jednotky z verejného sektora môže okrem relevantných kritérií, ktoré takáto účtovná jednotka používa na hodnotenie svojej finančnej výkonnosti, zohľadniť aj nefinančné informácie, napríklad mieru verejnej prospešnosti (napríklad počet osôb, ktorých určitý program podporí).

Platný rámec finančného vykazovania (pozri odsek 19(b))

Poznanky o platnom rámci finančného vykazovania a o účtovných pravidlách účtovnej jednotky

A82. Audítora pri oboznamovaní sa s platným rámcom finančného vykazovania účtovnej jednotky a s tým, ako účtovná jednotka tento rámec uplatňuje s ohľadom na svoj charakter, okolnosti a prostredie, sa venuje okrem iného nasledujúcim skutočnostiam:

- postupy účtovnej jednotky v oblasti finančného vykazovania vyplývajúce z platného rámca finančného vykazovania, napríklad:
 - účtovné pravidlá a postupy špecifické pre dané odvetvie, vrátane významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch (napríklad úvery a investície v prípade bánk, alebo výskum a vývoj v prípade farmaceutických spoločností);
 - pravidlá účtovania výnosov;
 - účtovné pravidlá pre finančné nástroje, vrátane účtovania úverových strát;
 - majetok, záväzky a transakcie v cudzích menách;
 - účtovanie neobvyklých alebo zložitých transakcií, vrátane transakcií, ktoré sa týkajú kontroverzných alebo nových oblastí (napríklad účtovanie kryptomeny).
- poznatky o tom, ako účtovná jednotka vyberá a uplatňuje účtovné pravidlá, vrátane poznatkov o zmenách a tiež dôvodoch, ktoré k týmto zmenám viedli, ako napríklad:
 - metódy, ktoré účtovná jednotka používa na účtovanie, oceňovanie a vykazovanie významných a neobvyklých transakcií a na zverejňovanie;
 - dopad významných účtovných pravidiel v kontroverzných alebo nových oblastiach, pre ktoré neexistujú záväzné postupy alebo konsenzus;

- zmeny prostredia, napríklad zmeny platného rámca finančného vykazovania alebo daňové reformy, ktoré prípadne vyžadujú zmenu účtovných pravidiel účtovnej jednotky;
- štandardy finančného vykazovania a právne predpisy a nariadenia, ktoré sú pre účtovnú jednotku nové, a kedy a ako účtovná jednotka tieto požiadavky uplatní alebo zabezpečí ich dodržiavanie.

A83. Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím pomáha audítorovi lepšie identifikovať oblasti, v ktorých je možné očakávať zmeny vo finančných výkazoch účtovnej jednotky (napr. oproti predchádzajúcemu obdobiu).

Príklad:

Ak účtovná jednotka realizovala v priebehu účtovného obdobia významnú podnikovú kombináciu, audítor by mal očakávať zmeny v skupinách transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení, ktoré sa tejto podnikovej kombinácie týkajú. Ak v platnom rámci finančného vykazovania k žiadnym významným zmenám nedošlo, poznatky, ktoré audítor počas oboznamovania sa s účtovnou jednotkou získal, mu pomôžu, aby si potvrdil, že poznatky, ktoré získal v predchádzajúcom účtovnom období, zostávajú naďalej platné.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A84. V prípade účtovných jednotiek z verejného sektora je platný rámec finančného vykazovania daný legislatívnym a regulačným rámcom platným v danej jurisdikcii alebo geografickej oblasti. Pri posudzovaní požiadaviek platného rámca finančného vykazovania a pri jeho uplatňovaní s ohľadom na charakter a okolnosti účtovnej jednotky a jej prostredie audítor okrem iného zohľadňuje, či účtovná jednotka používa v súlade s Medzinárodnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor aktuálny základ účtovníctva alebo peňažnú bázu, prípadne ich hybrid.

Ako faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť tvrdení k nesprávosti (pozri odsek 19(c))

Príklady udalostí a podmienok, kategorizovaných podľa faktora prirodzeného rizika, ktoré môžu byť zdrojom rizík významnej nesprávosti, sú uvedené v **prílohe 2**.

Prečo je nutné pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím a platným rámcom finančného vykazovania zoznámiť sa aj s faktormi prirodzeného rizika

- A85. Poznatzky o účtovnej jednotke, jej prostredí a o platnom rámci finančného vykazovania audítorovi pomáhajú identifikovať udalosti alebo podmienky, ktorých charakteristické znaky môžu ovplyvniť náchylnosť tvrdení týkajúcich sa skupín transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení k nesprávnosti. Tieto charakteristické znaky sú faktormi prirodzeného rizika. Faktory prirodzeného rizika môžu ovplyvniť náchylnosť tvrdení k nesprávnosti, pretože majú dopad na pravdepodobnosť výskytu nesprávnosti alebo na veľkosť prípadnej nesprávnosti. Poznatzky o tom, ako faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť tvrdení k nesprávnosti, audítorovi pomáhajú vytvoriť si predbežnú predstavu o pravdepodobnosti alebo veľkosti nesprávnosti, čo mu môže následne pomáhať pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení v súlade s odsekom 28(b). Poznatzky o tom, do akej miery faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť tvrdení k nesprávnosti, audítorovi tiež pomáhajú pri posudzovaní pravdepodobnosti a veľkosti prípadnej nesprávnosti na účely posúdenia prirodzeného rizika risk v súlade s odsekom 31(a). Poznatzky o faktoroch prirodzeného rizika audítorovi preto pomáhajú aj pri navrhovaní a vykonávaní ďalších audítorských postupov v súlade s ISA 330.
- A86. Na identifikáciu rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a na posúdenie prirodzeného rizika môžu mať vplyv aj audítorské dôkazy, ktoré audítor získal pri vykonávaní iných postupov posúdenia rizík a ďalších audítorských postupov, alebo pri plnení požiadaviek iných štandardov ISA (pozri odseky A95, A103, A111, A121, A124 a A151).

Vplyv faktorov prirodzeného rizika na skupinu transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia

- A87. Miera náchylnosti skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení k nesprávnosti v dôsledku zložitosti alebo subjektivity často súvisí s tým, do akej miery skupina transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia podliehajú zmenám, alebo aká veľká neistota sa s nimi spája.

Príklad:

Ak účtovná jednotka v prípade určitého účtovného odhadu vychádza z predpokladov, pri ktorých musí do značnej miere uplatňovať úsudok, bude stanovenie odhadu pravdepodobne spojené so subjektivitou aj neistotou.

- A88. Čím väčšia je miera náchylnosti skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení k nesprávnosti v dôsledku zložitosti alebo subjektivity, tým väčšia je miera profesijného skepticizmu, ktorý musí audítor uplatniť. Ak sú skupina transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia náchylné k nesprávnosti v dôsledku zložitosti, subjektivity, zmeny alebo neistoty, môžu tieto faktory prirodzeného rizika predstavovať možnosť pre zaujatosť manažmentu, zámernú alebo nezámernú, a ovplyvniť náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu. Audítorská identifikácia rizík významnej nesprávnosti a posúdenie prirodzeného rizika na úrovni tvrdení sú ovplyvnené aj vzájomnými vzťahmi medzi faktormi prirodzeného rizika.

- A89. Udalosti alebo podmienky, ktoré ovplyvňujú náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu, môžu mať tiež vplyv na náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku iných rizikových faktorov podvodu. Tieto informácie môžu byť preto relevantné na účely odseku 24 ISA 240, podľa ktorého je povinnosťou audítora vyhodnotiť, či informácie získané z iných postupov posúdenia rizík a súvisiacich činností nesvedčia o prítomnosti aspoň jedného faktora rizika podvodu.

Poznanky o vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky (pozri odseky 21–27)

Podrobnejší popis charakteru vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky a prirodzených obmedzení vnútornej kontroly je uvedený v **prílohe 3**. Príloha 3 uvádza na účely štandardov ISA aj ďalšie vysvetlenie zložiek vnútorného kontrolného systému.

- A90. Audítora sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky oboznamuje prostredníctvom postupov posúdenia rizík, ktorých cieľom je posúdiť jednotlivé zložky tohto systému určené v odsekoch 21 až 27.
- A91. Zložky vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky na účely tohto štandardu nemusia nutne odrážať, ako účtovná jednotka navrhuje, zavádza a udržiava svoj vnútorný kontrolný systém, ani to, ako klasifikuje jednotlivé zložky. Účtovné jednotky často používajú odlišnú terminológiu alebo rámce na popis jednotlivých aspektov vnútorného kontrolného systému. Podobne aj audítori môžu na účely auditu používať rôznu terminológiu alebo rámce za predpokladu, že všetky zložky vnútorného kontrolného systému určené v tomto štandarde sú pokryté.

Zatriedenie požiadaviek

- A92. Spôsob, akým účtovná jednotka navrhuje, zavádza a udržiava vnútorný kontrolný systém sa líši v závislosti od jej veľkosti a zložitosti. Menej zložitú účtovnú jednotku zvyčajne používajú na naplňovanie svojich cieľov menej štruktúrované alebo jednoduchšie kontroly (t. j. pravidlá a postupy).

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

- A93. Audítori účtovných jednotiek z verejného sektora majú často ďalšie povinnosti týkajúce sa vnútornej kontroly, napríklad vypracovať správu o dodržiavaní prijatého kódexu správnej praxe alebo o čerpaní výdajov v súlade s rozpočtom. Audítori účtovných jednotiek z verejného sektora sú tiež niekedy povinní podávať správy o dodržiavaní právnych predpisov, nariadení a iných povinností. V týchto prípadoch sa audítora zvyčajne zaoberá posúdením vnútorného kontrolného systému širšie a podrobnejšie.

Informačné technológie v rámci zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky

Ďalšie informácie o tom, ako sa audítor oboznamuje s používaním IT v rámci zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, sú uvedené v **prílohe 5**.

A94. Celkový cieľ a rozsah auditu účtovnej jednotky je rovnaký bez ohľadu na to, či funguje v prostredí, ktoré je prevažne manuálne, alebo v plnoautomatizovanom prostredí či v prostredí, ktoré kombinuje manuálne a automatizované prvky (t. j. vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky používa manuálne aj automatizované kontroly a ďalšie zdroje).

Poznanky o charaktere zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky

A95. Poznanky o jednotlivých zložkách vnútorného kontrolného systému umožňujú, aby si audítor pri vyhodnocovaní účinnosti návrhu kontrol a overovaní ich realizácii (pozri odseky A175 až A181) vytvoril predbežnú predstavu o tom, ako účtovná jednotka identifikuje podnikateľské riziká a ako na nich reaguje. Tieto poznanky môžu tiež rôznym spôsobom ovplyvniť identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti (pozri odsek A86). To audítorovi pomáha pri navrhovaní a vykonávaní ďalších audítorských postupov, vrátane plánovaných testov účinného fungovania kontrol. Napríklad:

- audítorove poznanky o kontrolnom prostredí účtovnej jednotky, jej procese posúdenia rizík a procese monitorovania zložiek kontrol budú mať s väčšou pravdepodobnosťou vplyv skôr na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov;
- audítorove poznanky o informačnom systéme účtovnej jednotky, o komunikácii a kontrolnej činnosti budú mať s väčšou pravdepodobnosťou vplyv skôr na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Kontrolné prostredie účtovnej jednotky, jej proces posúdenia rizík a proces monitorovania vnútorného kontrolného systému (pozri odseky 21–24)

A96. Kontroly kontrolného prostredia účtovnej jednotky, jej proces posúdenia rizík a proces monitorovania vnútorného kontrolného systému sú primárne nepriame kontroly (t. j. kontroly, ktoré nie sú do takej miery detailné, aby zabránili nesprávnostiam na úrovni tvrdení resp. aby ich odhaľovali, ale ktoré slúžia ako podpora iných kontrol, a preto majú nepriamy vplyv na pravdepodobnosť, že nesprávnosť bude včas odhalená, resp. že jej bude včas zabránené). Niektoré kontroly v rámci týchto zložiek sú však aj priame.

Prečo je audítor povinný sa oboznámiť s kontrolným prostredím účtovnej jednotky, s jej procesom posúdenia rizík a procesom monitorovania vnútorného kontrolného systému

- A97. Kontrolné prostredie predstavuje základ fungovania ostatných zložiek vnútorného kontrolného systému. Kontrolné prostredie samotné však nezabraňuje nesprávnostiam, ani ich neodhaľuje a neodstraňuje. Ovplyvňuje však účinnosť kontrol v ostatných zložkách vnútorného kontrolného systému. Podobne aj proces posúdenia rizík účtovnej jednotky a jej proces monitorovania vnútorného kontrolného systému sú navrhnuté tak, aby podporovali celý vnútorný kontrolný systém.
- A98. Keďže tieto zložky sú základom vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, prípadné nedostatky v ich fungovaní môžu mať rozsiahly dopad na zostavenie finančných výkazov. Preto poznatky audítora o týchto zložkách a ich vyhodnotenie môžu mať dopad aj na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov, rovnako ako aj na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov majú vplyv na to, ako audítor navrhne všeobecné reakcie, a ako je uvedené v ISA 330, majú vplyv aj na charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov.³⁵

Oboznámenie sa s kontrolným prostredím (pozri odsek 21)

Zatriedenie požiadaviek

- A99. Kontrolné prostredie menej zložitej účtovnej jednotky sa svojím charakterom zvyčajne líši od kontrolného prostredia zložitejšej účtovnej jednotky. Napríklad, v prípade menej zložitých účtovných jednotiek, ktoré majú iba jedného vlastníka, nemusí byť medzi osobami poverenými spravovaním nezávislý či externý člen a úlohu spravovania môže plniť priamo vlastník - manažér. Niektoré aspekty kontrolného prostredia sú v prípade takýchto účtovných jednotiek menej relevantné, alebo nie sú relevantné vôbec.
- A100. V prípade menej zložitých účtovných jednotiek navyše nemusia byť k dispozícii audítorské dôkazy týkajúce sa zložiek kontrolného prostredia, v písomnej podobe, najmä keď komunikácia medzi manažmentom a ostatnými zamestnancami prebieha neformálne. Napriek tomu môžu byť audítorské dôkazy za daných okolností relevantné a spoľahlivé.

³⁵ ISA 330, odseky A1–A3

Príklady:

- Organizačná štruktúra menej zložitej účtovnej jednotky býva zvyčajne jednoduchšia a úlohy v oblasti účtovníctva v nej vykonáva iba malý počet zamestnancov.
- Ak úlohu spravovania vykonáva priamo vlastník – manažér, môže audítor dospieť k záveru, že otázka nezávislosti osôb poverených spravovaním nie je relevantná.
- Menej zložité účtovné jednotky nemávajú písané zásady správania sa, ale vytvárajú firemnú kultúru, ktorá kladie dôraz na integritu a etické správanie prostredníctvom internej ústnej komunikácie a na základe osobného príkladu manažmentu. V prípade takýchto účtovných jednotiek sú preto pre audítora a jeho poznatky o kontrolnom prostredí zvlášť dôležité postoje a konanie členov manažmentu alebo vlastníka – manažéra.

Poznatky o kontrolnom prostredí (pozri odsek 21(a))

A101. Audítor zvyčajne získava audítorské dôkazy týkajúce sa poznatkov o kontrolnom prostredí prostredníctvom kombinácie kladenia otázok a iných postupov posúdenia rizík (t. j. výsledky kladenia otázok si potvrdzuje pozorovaním alebo inšpekciou dokumentov).

A102. Pri posudzovaní rozsahu, do akej miery manažment presadzuje integritu a etické hodnoty, môže audítor na základe kladenia otázok členom manažmentu a zamestnancom a na základe informácií získaných z externých zdrojov, získať poznatky:

- akým spôsobom manažment odovzdáva zamestnancom informácie o svojich názoroch na podnikateľskú prax a etické správanie;
- o písomných pravidlách správania sa, ktoré prijal manažment, a o tom, či manažment koná spôsobom, ktorý je v súlade s týmito pravidlami.

Vyhodnotenie kontrolného prostredia (pozri odsek 21(b))

Prečo audítor vyhodnocuje kontrolné prostredie

A103. Vyhodnotenie, či sa účtovná jednotka správa v súlade so svojím záväzkom presadzovať integritu a etické hodnoty, či je jej kontrolné prostredie vhodným základom pre ostatné zložky jej vnútorného kontrolného systému a či prípadné zistené nedostatky kontrolného prostredia nevedú k oslabeniu ostatných zložiek jej vnútorného kontrolného systému, audítorovi pomáha pri identifikácii potenciálnych problémov týkajúcich sa ostatných zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, pretože kontrolné prostredie je základom týchto ostatných zložiek. Takéto vyhodnotenie audítorovi pomáha aj pri oboznamovaní sa s rizikami, ktorým je účtovná jednotka vystavená, a teda aj pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení (pozri odsek A86).

Audítorské vyhodnotenie kontrolného prostredia

A104. Audítorské vyhodnotenie kontrolného prostredia je založené na poznatkoch, ktoré audítor získa v súlade s odsekom 21(a).

A105. V niektorých účtovných jednotkách zohráva kľúčovú úlohu jediná osoba, ktorá môže prakticky sama rozhodnúť o mnohých záležitostiach. Konanie a postoje takejto osoby majú potom rozsiahly dopad na firemnú kultúru danej účtovnej jednotky, čo zase môže mať rozsiahly dopad na jej kontrolné prostredie, pričom takýto dopad môže byť pozitívny aj negatívny.

Príklad:

Priame zapojenie kľúčového jedinca môže byť zásadným predpokladom, ktorý účtovnej jednotke umožňuje plniť ciele hospodárskeho rastu a iné ciele, ale môže tiež významne prispieť k účinnému systému vnútornej kontroly. Na druhej strane, takáto koncentrácia poznatkov a právomocí môže tiež viesť k zvýšenej náchylnosti k nesprávosti v dôsledku možného obchádzania vnútorných kontrol manažmentom.

A106. Audítora môže venovať pozornosť aj tomu, ako filozofia a prevádzkový štýl manažmentu ovplyvňuje jednotlivé zložky kontrolného prostredia a aký je prípadný podiel tých osôb poverených spravovaním, ktoré sú nezávislé.

A107. Aj keď kontrolné prostredie predstavuje vhodný základ pre vnútorný kontrolný systém a prispieva k zníženiu rizika podvodu, nie je nevyhnutne aj účinným nástrojom na zabránenie podvodu.

Príklad:

Personálne pravidlá a postupy, ktorých cieľom je zamestnávať kvalifikovaných pracovníkov pre oblasť financií, účtovníctva a IT, môžu síce znížiť riziko výskytu chýb pri spracovaní účtovných informácií, nezabránia však prípadom obchádzania kontrol vrcholovým manažmentom (napr. nadhodnocovanie príjmov).

A108. Pri audítorskom vyhodnocovaní kontrolného prostredia vo vzťahu k IT sa audítora zameriava okrem iného na nasledujúce záležitosti:

- skutočnosť, či spôsob spravovania IT zodpovedá charakteru a zložitosti účtovnej jednotky a jej prevádzke, ktoré funguje vďaka IT, okrem iného aj zložitosti alebo vyspelosti technologickej platformy alebo architektúry účtovnej jednotky a miere, v ktorej účtovná jednotka využíva aplikácie IT na podporu svojho finančného vykazovania;
- aká je organizačná štruktúra v oblasti IT a aké sú zdroje vyčlenené pre túto oblasť (napríklad, či účtovná jednotka investovala do vhodného IT prostredia a do potrebných aktualizácií, alebo aj či zamestnáva dostatočný počet osôb s vhodnou kvalifikáciou, vrátane prípadov, keď účtovná jednotka používa komerčné softvérové riešenia (s minimálnymi alebo obmedzenými modifikáciami)).

Oboznámenie sa s procesom posúdenia rizík účtovnej jednotky (pozri odsek 22–23)

Poznatky o procese posúdenia rizík účtovnej jednotky (pozri odsek 22(a))

A109. Ako je vysvetlené v odseku A62, nie všetky podnikateľské riziká sú súčasne rizikami významnej nesprávnosti. Keď sa audítor oboznamuje s tým, ako manažment a osoby poverené spravovaním identifikovali podnikateľské riziká relevantné pre zostavenie finančných výkazov, a aké opatrenia prijali na riešenie týchto rizík, venuje pozornosť okrem iného aj tomu, či manažment a prípadne osoby poverené spravovaním:

- špecifikovali ciele účtovnej jednotky dostatočne presne a jasne, aby bolo možné identifikovať a posúdiť riziká ohrozujúce tieto ciele;
- identifikovali riziká ohrozujúce dosiahnutie cieľov účtovnej jednotky a či vykonali ich analýzu, aby bolo možné určiť, ako by sa mali tieto riziká riadiť;
- pri posudzovaní rizík ohrozujúcich dosiahnutie cieľov účtovnej jednotky zohľadnili možnosť výskytu podvodu.³⁶

A110. Audítor venuje pozornosť aj dopadom, ktoré tieto podnikateľské riziká majú na zostavenie finančných výkazov a na ďalšie aspekty jej vnútorného kontrolného systému.

Vyhodnotenie procesu posúdenia rizík účtovnej jednotky (pozri odsek 22(b))

Prečo audítor posudzuje, či je proces posúdenia rizík účtovnej jednotky vhodný

A111. Audítor posudzuje proces, ktorý účtovná jednotka používa na posudzovanie rizík, aby sa oboznámil s oblasťami, v ktorých účtovná jednotka identifikovala potenciálne riziká, a s jej reakciami na tieto riziká. Posúdenie toho, ako účtovná jednotka identifikuje podnikateľské riziká a ako ich vyhodnocuje a rieši, umožňuje audítorovi, aby zistil, či účtovná jednotka s ohľadom na svoj charakter a zložitosť identifikovala, vyhodnotila a riešila riziká, ktoré jej hrozia. Toto posúdenie audítorovi pomáha aj pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení (pozri odsek A86).

Vyhodnotenie, či je proces, ktorá účtovná jednotka používa, vhodný (pozri odsek 22(b))

A112. Audítor vyhodnocuje vhodnosť procesu, ktorý účtovná jednotka používa na vyhodnotenie rizík, na základe poznatkov, ktoré získal podľa odseku 22(a).

Zatriedenie požiadaviek

A113. Vyhodnotenie skutočnosti, či je proces, ktorý účtovná jednotka používa na posúdenie rizík, vhodný vzhľadom na okolnosti účtovnej jednotky, vrátane charakteru a zložitosti účtovnej jednotky, je vecou audítorovho odborného úsudku.

³⁶ ISA 240, odsek 19

Príklad:

V prípade menej zložitých účtovných jednotiek, najmä v prípade účtovných jednotiek, na čele ktorých stojí jej vlastník – manažér, vykonáva postupy posúdenia rizík priamo člen manažmentu alebo vlastník – manažér (napr. manažér alebo vlastník – manažér pravidelne sleduje činnosť konkurenciu alebo iný vývoj na trhu a na základe toho identifikuje nové podnikateľské riziká). Dôkazy o takomto posúdení rizík sú často bez formálneho zdokumentovania, ale v diskusiách s manažmentom si audítor môže potvrdiť, či manažment postupy posúdenia rizík vykonáva.

Oboznámenie sa s procesom účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky (pozri odsek 24)

Zatriedenie požiadaviek

Príklad:

Manažment prijme sťažnosti zákazníkov na nepresnosti v mesačnom odsúhlasení platieb, ktoré vlastníka – manažéra upozornia na problémy s termínmi, kedy sú platby zákazníkov zaúčtované v účtovných záznamoch.

A114. V prípade menej zložitých účtovných jednotiek, najmä tých, na čele ktorých stojí vlastník – manažér, sa audítor pri oboznamovaní s procesom, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, často zameriava na to, akým spôsobom sa člen manažmentu alebo vlastník – manažér priamo podieľa na prevádzke účtovnej jednotky, pretože iný monitoring v takomto prípade zrejme neexistuje.

A115. V prípade účtovných jednotiek, ktoré pre proces monitorovania vnútorného kontrolného systému nezaviedli formálny postup, sa audítor pri oboznamovaní s týmto procesom môže zamerať na pravidelné kontroly manažérskych účtovných informácií, ktorých cieľom je prispievať k zabráneniu a odhaleniu nesprávností.

Poznatky o procese, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému (pozri odsek 24(a))

A116. K relevantným záležitostiam, ktorým audítor zvyčajne venuje pozornosť pri oboznamovaní sa procesom, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie svojho vnútorného kontrolného systému, patrí:

- nastavenie monitorovacích činností, napríklad či ide o pravidelný alebo priebežný monitoring;
- výkon a frekvencia monitorovacích činností;
- včasné vyhodnotenie výsledkov monitorovacích činností, aby bolo možné určiť, či sú kontroly účinné;

- či sú zistené nedostatky riešené vhodnými nápravnými opatreniami, okrem iného či sú o nedostatkoch včas informované osoby zodpovedné za realizáciu nápravných opatrení.

A117. Audítor môže venovať pozornosť aj tomu, ako je v rámci procesu, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovania vnútorného kontrolného systému, vyriešený monitoring kontroly spracovania informácií, ktoré využívajú IT. Okrem iného ide o nasledujúce kontroly:

- kontroly na monitorovanie zložitého IT prostredia, ktoré:
 - vyhodnocujú priebežnú účinnosť nastavenia kontrol spracovania informácií a v prípade potreby ich modifikujú tak, aby odrážali zmeny podmienok;
 - vyhodnocujú účinnosť fungovania kontrol spracovania informácií.
- kontroly, ktoré monitorujú oprávnenia udelené v automatizovaných kontrolách spracovania informácií, ktoré zabezpečujú oddelenie právomocí;
- kontroly, ktoré monitorujú, ako sú identifikované a riešené nedostatky týkajúce sa automatizácie finančného vykazovania.

Poznanky o funkcii interného auditu účtovnej jednotky (pozri odsek 24(a)(ii))

Ďalšie aspekty relevantné pre oboznámenie sa s funkciou interného auditu účtovnej jednotky sú uvedené v **prílohe 4**.

A118. Pri oboznamovaní sa s charakterom povinností funkcie interného auditu účtovnej jednotky audítorovi pomáha kladenie otázok príslušným pracovníkom funkcie interného auditu. Ak audítor dospeje k záveru, že sa povinnosti funkcie interného auditu týkajú finančného vykazovania danej účtovnej jednotky, môže sa bližšie oboznámiť s prácou, ktorú funkcia interného auditu vykonala, resp. hodlá vykonať, a to tak, že sa oboznámi s plánom činností interného auditu pre dané účtovné obdobie a prediskutuje ho s príslušnými pracovníkmi funkcie interného auditu. Tieto poznatky spolu s informáciami, ktoré audítor získa prostredníctvom kladenia otázok, sa môžu priamo týkať identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti. Ak audítor na základe svojich predbežných poznatkov o internom audite danej účtovnej jednotky predpokladá, že využije výsledky práce funkcie vnútorného auditu a upraví charakter alebo načasovanie audítorských postupov, ktoré bude sám vykonávať, alebo prípadne obmedzí rozsah týchto postupov, je nutné dodržať súlad s ISA 610 (revidované znenie 2013)³⁷.

Ďalšie zdroje informácií, ktoré účtovná jednotka používa v procese monitorovania vnútorného kontrolného systému (pozri odsek 24(b))

A119. Pri svojej monitorovacej činnosti môže manažment využiť informácie získané na základe komunikácie s externými stranami, ako napríklad sťažnosti zákazníkov alebo pripomienky regulačných orgánov, ktoré svedčia o problémoch alebo upozorňujú na oblasti, ktoré vyžadujú zlepšenia.

³⁷ ISA 610 (revidované znenie 2013), *Použitie práce interných audítorov*

Prečo je audítor povinný oboznámiť sa so zdrojmi informácií, ktoré účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému

A120. Ak sa audítor oboznámi so zdrojmi informácií, ktoré účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, okrem iného aj s tým, či sú používané informácie relevantné a spoľahlivé, pomôže mu to pri posúdení vhodnosti tohto vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky. V prípade, že sa manažment domnieva, že používané informácie sú relevantné a spoľahlivé bez toho, aby táto domnienka bola niečím podložená, môžu informácie obsahovať určité chyby, ktoré môžu manažment viesť k nesprávnym záverom monitorovacích činností.

Posúdenie procesu, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému (pozri odsek 24(c))

Prečo audítor posudzuje, či je proces, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, vhodný

A121. Posúdenie toho, akým spôsobom účtovná jednotka priebežne alebo náhodne vyhodnocuje monitoring účinnosti kontrol, audítorovi pomáha, aby zistil, či ostatné zložky vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky boli zavedené a či fungujú, a teda mu aj pomáha pri oboznamovaní sa s ostatnými zložkami vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky. Toto posúdenie audítorovi pomáha aj pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnej na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení (pozri odsek A86).

Posúdenie, či je proces účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému vhodný (pozri odsek 24(c))

A122. Audítor posudzuje vhodnosť procesu, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie systému vnútorného kontrolného systému, na základe poznatkov, ktoré o tomto procese získal.

Informačný systém, komunikácia a kontrolné činnosti (pozri odsek 25–26)

A123. Kontroly zamerané na informačný systém, komunikáciu a kontrolné činnosti sú primárne priamymi kontrolami (t. j. kontrolami, ktorú sú dostatočne podrobné, aby zabránili nesprávnostiam na úrovni tvrdení, alebo ich odhalili či napravili).

Prečo je audítor povinný oboznámiť sa s informačným systémom účtovnej jednotky, komunikáciou a s kontrolami v rámci kontrolných činností

A124. Audítor je povinný oboznámiť sa s informačným systémom a komunikáciou účtovnej jednotky, pretože poznatky o pravidlách účtovnej jednotky, ktoré definujú toky transakcií, a o ostatných aspektoch činností používaných na spracovanie informácií, ktoré sú relevantné pre zostavenie finančných výkazov, a na posúdenie toho, či tieto zložky vhodne podporujú zostavenie finančných výkazov, mu pomáhajú identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnej na úrovni tvrdení. Ak sú výsledky audítorských postupov v rozpore s očakávaniami ohľadom vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, ktoré si audítor vytvoril na základe informácií získaných v rámci procesu schvaľovania nových klientov, prípadne nových zákaziek na audit alebo pokračujúcej spolupráce s existujúcimi klientmi, môžu tieto poznatky a posúdenie viesť aj identifikácii rizík významnej nesprávnej na úrovni finančných výkazov. (pozri odsek A86)

A125. Audítor je povinný identifikovať konkrétne kontroly v rámci kontrolných činností, posúdiť ich návrh a zistiť, či boli realizované, pretože takýto poznatok mu pomáha pri oboznamovaní sa s tým, ako manažment rieši niektoré riziká, a teda slúži ako základ pre návrh a realizáciu ďalších audítorských postupov, ktorými audítor v súlade s ISA 330 reaguje na identifikované riziká. Čím vyššie riziko v rámci spektra prirodzeného rizika audítor vyhodnotí, tým presvedčivejšie audítorské dôkazy je nutné získať. Aj v prípade, že audítor neplánuje testovať účinné fungovanie identifikovaných kontrol, poznatky, ktoré audítor o nich získal, budú mať pravdepodobne vplyv na to, ako navrhne charakter, načasovanie a rozsah substantívnych testov, ktorými bude reagovať na súvisiace riziká významnej nesprávnosti.

Opakujúci sa charakter oboznamovania sa s informačným systémom, komunikáciou a kontrolnými činnosťami a ich posudzovania

A126. Ako je uvedené v odseku A49, oboznámenie sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania účtovnej jednotky, pomáha audítorovi vytvoriť si prvotnú predstavu o tom, ktoré skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia sú významné. Pri oboznamovaní sa informačným systémom a komunikáciou v súlade s odsekom 25(a) môže audítor využiť túto prvotnú predstavu, aby určil, do akého rozsahu sa oboznámi s činnosťami, ktoré účtovná jednotka používa na spracovanie informácií.

A127. Pri oboznamovaní sa informačným systémom účtovnej jednotky sa audítor oboznamuje aj s jej pravidlami, ktoré definujú toky informácií o významných skupinách transakcií, zostatkoch na účtoch a zverejneniach, a s ďalšími súvisiacimi aspektmi činností, ktoré účtovná jednotka vykonáva na spracovanie informácií. Tieto informácie spolu s informáciami, ktoré audítor získa pri vyhodnotení informačného systému, môžu potvrdiť alebo inak ovplyvniť očakávania audítora ohľadom predtým identifikovaných skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení. (pozri odsek A126)

A128. Pri oboznamovaní sa s tým, ako informácie o významných skupinách transakcií, zostatkoch na účtoch a zverejneniach vstupujú do informačného systému účtovnej jednotky, ako ním prechádzajú a ako z neho vychádzajú, audítor v niektorých prípadoch identifikuje v rámci kontrolných činností kontroly, ktoré má povinnosť identifikovať v súlade s odsekom 26(a). Pri identifikácii a posudzovaní kontrol v rámci kontrolných činností sa audítor môže najprv zamerať na kontroly účtovných zápisov a na kontroly, ktorých účinnosť fungovania hodlá testovať na účely stanovenia charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov.

A129. Identifikácia kontrol v rámci kontrolných činností môže byť ovplyvnená aj vyhodnotením prirodzeného rizika. Napríklad, kontroly týkajúce sa významných rizík je možné identifikovať iba v prípade, že audítor posúdil prirodzené riziko na úrovni tvrdení v súlade s odsekom 31. Aj kontroly zamerané na riziká, v prípade ktorých substantívne testy podľa názoru audítora samotné neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (v súlade s odsekom 33), možno identifikovať až po tom, čo audítor vyhodnotil prirodzené riziko.

A130. Na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení majú vplyv nasledujúce faktory:

- poznatky, ktoré audítor získal o pravidlách účtovnej jednotky týkajúcich sa činností, ktoré účtovná jednotka vykonáva v rámci informačného systému a komunikácie na spracovanie informácií;
- identifikácia a posúdenie kontrol v rámci kontrolných činností.

Oboznámenie sa s informačným systémom a komunikáciou (pozri odsek 25)

Ďalšie aspekty týkajúce sa informačného systému a komunikácie v rámci účtovnej jednotky sú uvedené v **prilohe 3**, odseky 15–19.

Zatriedenie požiadaviek

A131. Informačné systémy a súvisiace obchodné procesy v menej zložitých účtovných jednotkách sú zvyčajne menej sofistikované ako systémy a procesy v prípade väčších účtovných jednotiek a ich IT prostredie je väčšinou menej zložitá. Úloha informačného systému je však rovnako dôležitá. Menej zložitá účtovná jednotka, ktorých manažment je priamo zapojený do ich činností, zvyčajne nepotrebuje rozsiahle popisy účtovných postupov, zložitá účtovná záznamy ani písané pravidlá. Oboznámenie sa s relevantnými aspektmi informačného systému účtovnej jednotky je v prípade takýchto účtovných jednotiek je však dôležité, pretože audítor z týchto poznatkov vychádza pri navrhovaní ďalších audítorských postupov v súlade s ISA 330 a v niektorých prípadoch mu tieto poznatky pomáhajú identifikovať alebo posúdiť riziká významnej nesprávnosti (pozri odsek A86).

Oboznámenie sa s informačným systémom (pozri odsek 25(a))

A132. Súčasťou vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky sú nielen aspekty týkajúce sa cieľov v oblasti vykazovania, vrátane finančného vykazovania, ale aj aspekty týkajúce sa cieľov v prevádzkovej oblasti a oblasti dodržiavania predpisov, ak sú relevantné pre finančné vykazovanie. Informačné systémy niektorých účtovných jednotiek sú vysoko integrované, takže kontroly v nich sú navrhnuté tak, aby súčasne zaisťovali plnenie cieľov v oblasti finančného vykazovania, oblasti dodržiavania predpisov aj v prevádzkovej oblasti, prípadne kombináciu týchto cieľov.

A133. Audítor sa pri oboznamovaní s informačným systémom účtovnej jednotky oboznamuje aj s tým, aké zdroje účtovná jednotka má, aby zabezpečila činnosti na spracovanie informácií. Na oboznámenie sa s rizikami ohrozujúcimi integritu informačného systému sú relevantné okrem iného aj nasledujúce informácie o ľudských zdrojoch:

- aká je odborná spôsobilosť osôb vykonávajúcich tieto práce;
- či má účtovná jednotka dostatočné zdroje;
- či sú právomoci príslušne oddelené.

A134. Pri oboznamovaní sa s pravidlami účtovnej jednotky definujúcimi toky informácií o významných skupinách transakcií, zostatkoch na účtoch alebo zverejneniach v rámci informačného systému a komunikácie audítor venuje pozornosť napríklad charakteru:

- (a) údajov alebo informácií týkajúcich sa spracovávaných transakcií, iných udalostí a podmienok;
- (b) spracovania informácií zabezpečujúceho integritu daných údajov alebo informácií;
- (c) informačných procesov, personálnych a iných zdrojov používaných v procese spracovania informácií.

A135. Oboznámenie sa s obchodnými procesmi účtovnej jednotky, okrem iného aj s tým, ako vznikajú transakcie, audítorovi pomáha oboznámiť sa s jej informačným systémom spôsobom, ktorý je za daných okolností vhodný.

A136. Audítor sa môže oboznámiť s informačným systémom účtovnej jednotky rôznymi spôsobmi, napríklad:

- kladením otázok príslušným pracovníkom ohľadom postupov, ktoré účtovná jednotka používa na generovanie, zaznamenávanie, spracovanie a vykazovanie transakcií, alebo ohľadom procesov finančného vykazovania;
- preskúmaním interných smerníc, ktoré upravujú pravidlá alebo procesy, alebo inej dokumentácie týkajúcej sa informačného systému účtovnej jednotky;
- pozorovaním pracovníkov účtovnej jednotky, ako pri výkone svojej práce dodržiavajú dané pravidlá a postupy;
- sledovaním vybraných transakcií celým príslušným procesom v informačnom systéme (t. j. vykonaním testu priebehu transakcie).

Automatizované nástroje a techniky

A137. Audítor v niektorých prípadoch na získanie priameho prístupu k databázam s účtovnými záznamami alebo na stiahnutie ich obsahu používa automatizované techniky. Použitie automatizovaných nástrojov alebo techník na tieto informácie mu umožňuje potvrdiť si poznatky o tom, ako transakcie prechádzajú informačným systémom účtovnej jednotky, a to sledovaním účtovných zápisov alebo iných digitálnych záznamov súvisiacich s konkrétnou transakciou, alebo celým základným súborom transakcií od ich vygenerovania v účtovníctve až po zápis v účtovnej knihe. Analýza kompletných alebo veľkých súborov transakcií môže prispieť aj k identifikácii odchýlok od obvyklých alebo očakávaných postupov spracovania transakcií, čo môže viesť k identifikácii rizík významnej nesprávnosti.

Informácie získané zo zdrojov iných ako účtovné knihy

A138. Finančné výkazy obsahujú aj niektoré informácie, ktoré nepochádzajú z účtovných kníh. Audítor môže venovať pozornosť napríklad nasledujúcim informáciám:

- informácie z lízingových zmlúv relevantných pre zverejnenia vo finančných výkazoch;
- informácie zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré generuje systém riadenia rizík účtovnej jednotky;
- informácie o oceňovaní reálnou hodnotou generované expertom vedenia účtovnej jednotky a zverejnené vo finančných výkazoch;
- informácie zverejnené vo finančných výkazoch získané z modelov alebo iných výpočtov, ktoré účtovná jednotka použila na účtovné odhady uvedené vo finančných výkazoch, vrátane informácií týkajúcich sa podkladových číselných údajov a predpokladov použitých v týchto modeloch, ako napríklad:
 - interne odvodené predpoklady, ktoré môžu ovplyvniť dobu životnosti aktíva;

- číselné údaje, ako napríklad úrokové sadzby ovplyvnené faktormi, ktoré účtovná jednotka nemôže kontrolovať;
- informácie uvedené vo finančných výkazoch o analýzách citlivosti, ktoré pochádzajú z finančných modelov a dokumentujú, že vedenie zväžilo aj alternatívne predpoklady;
- informácie vykázané alebo zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré pochádzajú z daňových priznaní účtovnej jednotky alebo z jej daňových záznamov;
- informácie zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré pochádzajú z analýz poukazujúcich na to, ako manažment vyhodnotil schopnosť účtovnej jednotky nepretržite trvať, okrem iného aj informácie o prípadných udalostiach alebo podmienkach, ktoré môžu zásadným spôsobom spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite trvať.³⁸

A139. Niektoré sumy alebo zverejnenia vo finančných výkazoch účtovnej jednotky (napríklad zverejnenia o úverovom riziku, riziku likvidity a trhovom riziku) môžu vychádzať z informácií generovaných systémom riadenia rizík účtovnej jednotky. Audítor však nie je povinný oboznámiť sa so všetkými aspektmi tohto systému, a na stanovenie nevyhnutného rozsahu uplatňuje odborný úsudok.

Používanie IT v informačnom systéme účtovnej jednotky

Prečo sa audítor oboznamuje s IT prostredím relevantným pre informačný systém

A140. V rámci oboznámenia sa s informačným systémom účtovnej jednotky sa audítor oboznamuje aj s jej IT prostredím relevantným pre toky transakcií a pre spracovanie informácií v tomto systéme, pretože používanie IT aplikácií či iných aspektov IT prostredia môže byť zdrojom rizík vyplývajúcich z používania IT.

A141. Poznatky o obchodnom modeli a o tom, ako tento model integruje využívanie IT, môže audítorovi poskytnúť aj užitočný kontext, pokiaľ ide o to, aký charakter a rozsah IT možno v informačnom systéme účtovnej jednotky očakávať.

Poznatky o tom, ako účtovná jednotka využíva IT

A142. Audítor pri oboznamovaní sa s IT prostredím sa môže zamerať na identifikáciu charakteru a počtu konkrétnych IT aplikácií a ďalších aspektov IT prostredia, ktoré sú relevantné pre toky transakcií a spracovávanie informácií v informačnom systéme. Zmeny toku transakcií alebo informácií v informačnom systéme môžu byť dôsledkom programových zmien IT aplikácií alebo priamych zmien údajov v databázach, v ktorých sa tieto transakcie alebo informácie spracovávajú alebo ukladajú.

A143. Audítor v niektorých prípadoch identifikuje IT aplikácie a podpornú IT infraštruktúru súbežne s poznatkami o tom, ako informácie o významných skupinách transakcií, zostatkoch na účtoch a zverejneniach vstupujú do informačného systému, ako ním prechádzajú a ako z neho vychádzajú.

³⁸ ISA 570 (revidované znenie), odseky 19–20

Oboznámenie sa s komunikáciou v rámci účtovnej jednotky (pozri odsek 25(b))

Zatriedenie požiadaviek

A144. V prípade väčších, zložitejších účtovných jednotiek audítor môže pri oboznamovaní sa s komunikáciou venovať pozornosť informáciám pochádzajúcim z interných smerníc a z metodík finančného vykazovania.

A145. V prípade menej zložitých účtovných jednotiek býva komunikácia vzhľadom na nižší počet úrovní zodpovednosti a lepšiu dostupnosť manažmentu menej formálna (nepoužívajú sa napr. žiadne formálne smernice). Bez ohľadu na veľkosť účtovnej jednotky prispieva otvorená komunikácia k včasnému hláseniu a riešeniu výnimiek.

Posúdenie, či relevantné aspekty informačného systému podporujú zostavenie finančných výkazov účtovnej jednotky (pozri odsek 25(c))

A146. Posúdenie toho, či informačný systém účtovnej jednotky vhodne podporuje zostavenie finančných výkazov, audítor vykonáva na základe poznatkov, ktoré získal podľa odsekov 25(a)–(b).

Kontrolné činnosti (pozri odsek 26)

Kontroly v rámci kontrolných činností

Ďalšie aspekty týkajúce sa kontrolných činností sú uvedené v **prílohe 3**, odseky 20 a 21.

A147. Kontrolné činnosti ako zložka vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky sú kontroly, ktoré sú navrhnuté tak, aby zabezpečili náležité uplatňovanie pravidiel (ktoré tiež predstavujú kontroly) vo všetkých ostatných zložkách vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, pričom ide o priame aj nepriame kontroly.

Príklad:

Kontroly, ktoré účtovná jednotka zaviedla s cieľom zabezpečiť, aby príslušní zamestnanci správne počítali a zaznamenávali ročnú fyzickú inventúru, sa týkajú priamo rizík významnej nesprávnosti súvisiacich s tvrdením o existencii a úplnosti zostatku na účte zásob.

A148. Audítor sa pri identifikácii a posudzovaní kontrol v rámci kontrolných činností zameriava na kontroly spracovania informácií, t. j. kontroly, ktorých predmetom je spracovanie informácií v informačnom systéme, ktoré sa priamo zaoberajú rizikami ohrozujúcimi integritu informácií (úplnosť, presnosť a platnosť transakcií a iných informácií). Audítor však nie je povinný identifikovať a vyhodnocovať všetky kontroly spracovania informácií týkajúcich sa pravidiel účtovnej jednotky, ktoré definujú toky transakcií a iné aspekty spracovania informácií o významných tokoch transakcií, zostatkoch na účtoch a zverejneniach.

A149. V niektorých prípadoch audítor v súlade s odsekom 26 identifikuje v kontrolnom prostredí účtovnej jednotky, v jej procese vyhodnocovania rizík, alebo v procese, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, aj priame kontroly. Platí však, že čím menej priamy je vzťah medzi kontrolami podporujúcimi iné kontroly a posudzovanú kontrolu, tým menej účinná táto kontrola pravdepodobne bude pri predchádzaní nesprávností alebo pri ich odhaľovaní a opravovaní.

Príklad:

Kontrola obchodnej činnosti konkrétnych obchodov, ktorú podľa regiónov vykonáva manažér predaja, sa zvyčajne iba nepriamo týka rizík významnej nesprávnosti súvisiacich s tvrdením o úplnosti výnosov z predaja. Preto bude menej účinná pri znížení týchto rizík ako kontroly, ktoré sa daného tvrdenia dotýkajú priamo, ako napríklad párovanie výdajok a vystavených faktúr.

A150. Podľa odseku 26 je audítor povinný identifikovať a posúdiť všeobecné kontroly IT týkajúce sa IT aplikácií a iných aspektov IT prostredia účtovnej jednotky, ktoré sú podľa audítora vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, pretože všeobecné kontroly podporujú nepretržité efektívne fungovanie kontrol spracovania informácií. Samotná všeobecná kontrola IT obyčajne na riešenia rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení nestačí.

A151. Medzi kontroly, ktoré je audítor v súlade s odsekom 26 povinný identifikovať, vyhodnotiť ich nastavenie a zistiť, či boli zavedené, patria nasledujúce kontroly:

- kontroly, ktorých prevádzkovú účinnosť audítor hodlá testovať na účely stanovenia charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov. Vyhodnotenie takýchto kontrol je východiskom na nastavenie testov kontrol v súlade s ISA 330. Tieto kontroly zahŕňujú aj kontroly, ktoré sú tiež kontrolami zameranými na riziká, v prípade ktorých substantívne testy samotné neposkytujú dostatočné audítorské dôkazy;
- kontroly, ktoré riešia významné riziká a kontroly účtovných zápisov. Identifikácia a posúdenie týchto kontrol môže mať vplyv na poznatky audítora, ktoré audítor získa o rizikách významnej nesprávnosti, vrátane možnej identifikácie ďalších rizík významnej nesprávnosti (pozri odsek A95). Tieto poznatky sú aj východiskom na stanovenie charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov, ktorými audítor reaguje na posúdené riziká významnej nesprávnosti;
- iné kontroly, ktoré audítor považuje na základe svojho odborného úsudku za vhodné na účely plnenia cieľov týkajúcich sa rizík na úrovni tvrdení podľa odseku 13.

A152. Audítor je povinný identifikovať kontroly v rámci kontrolných činností v prípade, že tieto kontroly spĺňajú aspoň jedno kritérium uvedené v odseku 26(a). Ak však viacero kontrol má rovnaký cieľ, nie je nutné sa oboznámiť so všetkými kontrolami, ktoré sa daného cieľa týkajú.

Druhy kontrol v rámci kontrolných činností (pozri odsek 26)

A153. Príklady kontrol v rámci kontrolných činností zahŕňajú autorizáciu a schvaľovanie, odsúhlasovanie, verifikáciu (napr. kontroly editovania a validácie alebo automatické výpočty), oddelenie právomocí a fyzické a logické kontroly, vrátane kontrol, ktoré sa zaoberajú bezpečnosťou aktív.

A154. Kontroly v rámci kontrolných činností môžu zahrňovať aj kontroly zavedené manažmentom, ktoré sú zamerané na riziká významnej nesprávnosti súvisiace so zverejneniami, ktoré nie sú zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Predmetom takýchto kontrol môžu byť informácie, ktoré do finančných výkazov neboli prevzaté z účtovných kníh, ale z iných zdrojov.

A155. Bez ohľadu na to, či ide o kontroly v rámci IT prostredia alebo ručných systémov, kontroly môžu mať rôzne ciele a môže sa vykonávať na rôznych organizačných a funkčných úrovniach.

Zatriedenie požiadaviek (pozri odsek 26)

A156. Kontroly v rámci kontrolných činností menej zložitých účtovných jednotiek bývajú podobné ako v prípade väčšiny účtovných jednotiek, ale ich výkon sa líši mierou formálnosti. Navyše, v prípade menej zložitých účtovných jednotiek býva väčšinou za kontroly zodpovedný priamo manažment.

Príklad:

Ak si manažment zachová zodpovednosť za schvaľovanie predajov na úver alebo schvaľovanie iných významných nákupov, predstavuje tento prístup účinnú kontrolu zostatkov na účtoch a transakcií.

A157. V prípade menej zložitých účtovných jednotiek, ktoré majú menší počet zamestnancov, býva v praxi niekedy nemožné oddeliť právomocí. Ak účtovnú jednotku riadi jej vlastník, často je takýto vlastník – manažér schopný vďaka svojmu priamemu zapojeniu vykonávať účinnejší dohľad, ako je tomu v prípade veľkého podniku, pričom takýto dohľad môže kompenzovať obmedzené možnosti oddelenia právomocí. Ako je však uvedené v ISA 240, ak má vo vedení rozhodujúcu úlohu iba jedna osoba, predstavuje to potenciálny kontrolný nedostatok, keďže vzniká priestor na možné obchádzanie vnútorných kontrol manažmentom.³⁹

³⁹ ISA 240, odsek A28

Kontroly zamerané na riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení (pozri odsek 26(a))

Kontroly zamerané na riziká vyhodnotenú ako významné riziká (pozri odsek 26(a)(i))

A158. Poznatky, ktoré audítor získal o prístupe manažmentu k riešeniu významných rizík slúžia, bez ohľadu na to, či hodlá testovať účinné fungovanie kontrol zameraných na tieto riziká, ako východisko pre návrh a výkon substantívnych testov, ktorými v súlade s ISA 330⁴⁰ reaguje na vyhodnotenú významné riziká. V prípade rizík týkajúcich sa významných nerutinných záležitostí alebo záležitostí, ktoré sú vecou úsudku, je často menšia pravdepodobnosť, že podliehajú rutinným kontrolám a manažment účtovnej jednotky môže na riešenie týchto rizík využiť iné opatrenia. Preto keď audítor zisťuje, či účtovná jednotka navrhla a zaviedla kontroly v prípade významných rizík vyplývajúcich z nerutinných záležitostí alebo záležitostí podliehajúcich úsudku, zisťuje aj to, či a akým spôsobom manažment účtovnej jednotky na tieto riziká reaguje. Tieto reakcie môžu mať formu:

- kontrol, napríklad posúdenie predpokladov vrcholového manažment alebo odborníkov;
- zdokumentovaných procesov na tvorbu účtovných odhadov;
- schvaľovania osobami poverenými spravovaním.

Príklad:

Ak dôjde k jednorazovej udalosti, napríklad účtovná jednotka dostane oznámenie o dôležitom súdnom konaní, je dôležité pri posudzovaní jej reakcie zvážiť napríklad aj to, či bol prípad odovzdaný príslušným odborníkom (napríklad internému alebo externému právnomu poradcovi), či bol posúdený potenciálny dopad a akým spôsobom bude záležitosť uvedená vo finančných výkazoch.

A159. Podľa ISA 240⁴¹ audítor sa musí oboznámiť s kontrolami, ktorých predmetom sú vyhodnotená riziká významnej nesprávnosti spôsobené podvodom (ktoré sa považujú za významné riziká). Podľa toho istého štandardu je dôležité, aby sa audítor oboznámil s kontrolami, ktoré manažment navrhol, zaviedol a udržiava na zabránenie podvodom a na ich odhalenie.

Kontroly účtovných zápisov (pozri odsek 26(a)(ii))

A160. Kontroly zamerané na riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, ktoré sú zväčša identifikované pre všetky audity, sú kontrolami účtovných zápisov, pretože účtovné jednotky na začlenenie informácií o spracovaní transakcií do hlavnej knihy zvyčajne používajú účtovné zápisy, štandardné alebo neštandardné, automatizované alebo ručné. Do akej miery sa audítor bude zaoberať aj inými kontrolami, závisí od charakteru účtovnej jednotky a tiež od toho, aké ďalšie audítorské postupy hodlá uplatniť.

⁴⁰ ISA 330, odsek 21

⁴¹ ISA 240, odseky 28 a A33

Príklad:

V prípade auditu menej zložitej účtovnej jednotky, kde informačný systém nebýva zložitý, sa audítor nemusí spoliehať na účinné fungovanie jej kontrol. Audítor nie vždy identifikuje významné riziká alebo iné riziká významnej nesprávnosti, pre ktoré je potrebné vyhodnotiť návrh vnútorných kontrol a zistiť, či boli implementované. Audítor môže v prípade takéhoto auditu dôjsť k záveru, že v účtovnej jednotke nie je možné identifikovať iné kontroly ako kontroly účtovných zápisov.

Automatizované nástroje a techniky

A161. V manuálnych účtovných systémoch nie je možné neštandardné účtovné zápisy identifikovať preskúmaním účtovných kníh a podkladovej dokumentácie. Ak účtovná jednotka používa na vedenie účtovnej knihy a na zostavenie finančných výkazov automatizované postupy, budú neštandardné účtovné zápisy existovať iba v elektronickej podobe.

Príklad:

Audítor vykonáva audit menej zložitej účtovnej jednotky. Súpis všetkých zápisov vyextrahoval do jednoduchej tabuľky v tabuľkovom procesore, v ktorom môže účtovné zápisy triediť pomocou rôznych filtrov, napr. suma v určitej mene, meno spracovávateľa alebo kontrolóra. Môže si vytriediť účtovné zápisy, ktoré sa premietajú iba do súvahy alebo výkazu zisku a strát, alebo zobrazí účtovné zápisy podľa dátumu zaúčtovania do účtovnej knihy. Tieto nástroje audítorovi pomáhajú pri navrhovaní reakcie na identifikované riziká týkajúce sa účtovných zápisov.

Kontroly, ktorých účinné fungovanie audítor hodlá testovať (pozri odsek 26(a)(iii))

A162. Audítor určí, či existujú nejaké riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, v prípade ktorých mu samotné substantívne testy neposkytnú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. V súlade s ISA 330⁴² je audítor povinný navrhnúť a vykonať testy vnútorných kontrol, ktoré riešia takéto riziká významnej nesprávnosti, ak substantívne testy neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdení. Ak teda takéto kontroly, ktoré sa zameriavajú na tieto riziká, existujú, je povinnosťou audítora ich identifikovať a vyhodnotiť.

A163. Ak audítor hodlá zohľadniť účinnosť fungovania kontrol na účely stanovenia charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov v súlade s ISA 330, je rovnako jeho povinnosťou tieto kontroly identifikovať, pretože podľa ISA 330⁴³ je audítor povinný navrhnúť a vykonať testy týchto kontrol.

⁴² ISA 330, odsek 8(b)

⁴³ ISA 330, odsek 8(a)

Príklady:

Audítora sa zvyčajne rozhodne testovať účinné fungovanie kontrol, keď sa jedná o:

- kontroly rutinných skupín transakcií, pretože v prípade veľkého objemu homogénnych transakcií je testovanie kontrol pravdepodobne účinnejšie a efektívnejšie;
- kontroly úplnosti a správnosti informácií generovaných účtovnou jednotkou (napr. kontroly zostavovania správ generovaných interným systémom), pretože keď sa hodlá spoliehať na účinné fungovanie týchto kontrol pri navrhovaní a vykonávaní ďalších audítorských postupov, potrebuje si overiť spoľahlivosť týchto informácií;
- kontroly plnenia cieľov v oblasti prevádzky a dodržiavania predpisov, ktorých predmetom sú údaje, ktoré audítora vyhodnocuje alebo využíva pri vykonávaní audítorských postupov.

A164. Rozhodnutie, či bude audítora testovať účinné fungovanie kontrol, je ovplyvnené aj rizikami významnej nesprávnosti, ktoré audítora identifikoval na úrovni finančných výkazov. Napríklad, ak zistil nedostatky týkajúce sa kontrolného prostredia, bude to mať zrejme dopad na jeho celkové očakávania ohľadom účinného fungovania priamych kontrol.

Iné kontroly, ktoré audítora považuje za vhodné (pozri odsek 26(a)(iv))

A165. Iné kontroly, ktoré audítora v niektorých prípadoch vyhodnotí ako vhodné na to, aby ich identifikoval, vyhodnotil ich nastavenie a zistil, či boli realizované:

- kontroly, ktoré sa zameriavajú na riziko, ktoré síce nie je významné, ale ktoré je v rámci spektra prirodzeného rizika vyhodnotené ako vyššie;
- kontroly týkajúce sa odsúhlasenia podrobnej účtovnej evidencie s účtovnou knihou;
- doplnkové kontroly užívateľskej účtovnej jednotky v prípade využívania organizácie poskytujúcej služby.⁴⁴

Identifikácia IT aplikácií a ďalších aspektov IT prostredia, rizík vyplývajúcich z používania IT a všeobecných IT kontrol (pozri odsek 26(b)–(c))

Príklady charakteristických znakov IT aplikácií a ďalších aspektov IT prostredia a vysvetľujúce ustanovenia relevantné pre identifikáciu IT aplikácií a ďalších aspektov IT prostredia, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, sú uvedené v **prílohe 5**.

⁴⁴ ISA 402, *Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby*

Identifikácia IT aplikácií a ďalších aspektov IT prostredia (pozri odsek 26(b))

Prečo audítor identifikuje riziká vyplývajúce z používania IT a všeobecné kontroly týkajúce sa identifikácie IT aplikácií a ďalších aspektov IT prostredia

A166. Poznatky o rizikách vyplývajúcich z používania IT a o všeobecných IT kontrolách, ktoré účtovná jednotka zaviedla, aby riešila tieto riziká, majú vplyv na to:

- či sa audítor rozhodne testovať účinné fungovanie kontrol zameraných na riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení;

Príklad:

Keď účtovná jednotka nemá účinne navrhnuté ani zavedené všeobecné IT kontroly na riešenie rizík vyplývajúcich z používania IT (napr. kontroly primerane nezabraňujú ani neodhaľujú neoprávnené zmeny programov alebo neoprávnené prístupy k IT aplikáciám), bude to mať vplyv na to, či sa audítor rozhodne spoliehať na automatizované kontroly súvisiace s danými IT aplikáciami.

- ako audítor vyhodnotí kontrolné riziko na úrovni tvrdení;

Príklad:

Priebežné účinné fungovanie kontrol spracovania informácií je závislé od určitých všeobecných kontrol, ktorých úlohou je predchádzať neoprávneným programovým zmenám v kontrolách spracovania informácií, alebo takéto zmeny odhaľovať (t. j. jedná sa o kontroly programových zmien v súvisiacich IT aplikáciách). V takýchto prípadoch bude mať očakávané účinné (alebo neúčinné) fungovanie všeobecných IT kontrol vplyv na to, ako audítor vyhodnotí kontrolné riziko (napr. kontrolné riziko môže byť vyššie, ak tieto všeobecné IT kontroly budú podľa očakávania neúčinné, alebo keď audítor nehodlá testovať všeobecné IT kontroly).

- akú stratégiu audítor zvolí na testovanie informácií od účtovnej jednotky, ktoré sú priamo generované jej IT aplikáciami, alebo ktoré zahŕňujú informácie, ktoré sú generované IT aplikáciami danej účtovnej jednotky;

Príklad:

Keď audítor ako auditorské dôkazy používa informácie od účtovnej jednotky, ktoré sú generované inými IT aplikáciami, môže sa rozhodnúť, že bude testovať kontroly, ktorých predmetom sú správy generované interným systémom účtovnej jednotky, vrátane identifikácie a testovania všeobecných IT kontrol zameraných na riziká nevhodných alebo neoprávnených programových zmien alebo priamych zmien údajov v správach.

- ako audítor posúdi prirodzené riziko na úrovni tvrdení;

Príklad:

Keď v IT aplikácii, prostredníctvom ktorej sa implementujú nové alebo novelizované požiadavky platného rámca finančného vykazovania, nastali významné alebo rozsiahle programové zmeny, môže ísť o ukazovateľ toho, že tieto nové požiadavky sú zložité a že majú dopad na finančné výkazy účtovnej jednotky. Ak k takýmto rozsiahlym programovým alebo dátovým zmenám došlo, je IT aplikácia zrejme vystavená rizikám vyplývajúcim z používania IT.

- aké ďalšie audítorské postupy audítor navrhne.

Príklad:

Ak kontroly spracovania informácií závisia od všeobecných IT kontrol, môže sa audítor rozhodnúť, že bude testovať účinnosť fungovania všeobecných IT kontrol, čo vyžaduje, aby navrhol testy kontrol, ktoré bude v rámci týchto všeobecných kontrol vykonávať. Ak sa v rovnakej situácii však rozhodne účinnosť fungovania všeobecných IT kontrol netestovať, prípadne ak predpokladá, že všeobecné IT kontroly sú neúčinné, súvisiace riziká vyplývajúce z používania IT je prípadne nutné riešiť prostredníctvom substantívnych testov. V niektorých prípadoch ale nie je možné riziká vyplývajúce z používania IT ošetriť, pretože sa jedná o riziká, v súvislosti s ktorými substantívne testy samotné neposkytnú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. V takýchto prípadoch býva potrebné, aby audítor zvážil dopady na výrok audítora.

Identifikácia IT aplikácií, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT

A167. V prípade IT aplikácií relevantných pre informačný systém audítorovi získanie poznatkov o charaktere a zložitosti konkrétnych IT procesov a všeobecných IT kontrolách zavedených účtovnou jednotkou pomáha určiť, ktoré IT aplikácie v IT systéme účtovnej jednotky zaisťujú primerané spracovanie a integritu informácií. Takéto IT aplikácie môžu byť vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT.

A168. Identifikácia IT aplikácií, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, audítor zohľadňuje kontroly, ktoré identifikoval z toho dôvodu, že ich súčasťou sú informačné technológie, alebo z toho dôvodu, že takéto kontroly môžu zahrňovať používanie IT, alebo pretože tieto kontroly sa opierajú o informačné technológie. Audítor zvyčajne venuje pozornosť tomu, či IT aplikácia zahrňuje automatizované kontroly, na ktoré sa manažment spolieha a ktoré audítor identifikoval, vrátane kontrol, ktoré sú zamerané na riziká, v prípade ktorých substantívne testy samotné neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Audítor posudzuje aj to, ako sú v informačnom systéme ukladané a spracovávané informácie týkajúce sa významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení a či sa manažment pri zabezpečovaní integrity týchto informácií spolieha na všeobecné IT kontroly.

A169. Kontroly identifikované audítorom v niektorých prípadoch závisia od správ generovaných interným systémom účtovnej jednotky, čo znamená, že IT aplikácie generujúce takéto správy sú zrejme vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT. V iných prípadoch sa audítor môže rozhodnúť, že sa nebude spoliehať na kontroly, ktorých predmetom sú správy generované interným systémom a bude testovať priamo vstupy alebo výstupy týchto správ. V takom prípade nebude audítor identifikovať súvisiace IT aplikácie ako aplikácie, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT.

Zatriedenie požiadaviek

A170. Rozsah získaných poznatkov audítora o IT procesoch účtovnej jednotky, vrátane rozsahu, do ktorého účtovná jednotka zaviedla všeobecné IT kontroly, sa bude líšiť v závislosti od charakteru a okolností účtovnej jednotky a od jej IT prostredia a tiež od charakteru a rozsahu kontrol, ktoré identifikoval audítor. Počet IT aplikácií, ktoré sú vystavené riziku vyplývajúcejmu z používania IT, sa tiež bude líšiť v závislosti od týchto faktorov.

Príklady:

- Účtovná jednotka, ktorá používa komerčný softvér a nemá prístup k zdrojovému kódu nutnému na vykonávanie programových zmien, pravdepodobne nebude mať pre takéto zmeny zavedený interný proces. Môže ale mať zavedený proces alebo postupy na konfiguráciu softvéru (napr. účtovná osnova, parametre alebo limity pre reporting), prípadne procesy alebo postupy na správu prístupu k aplikácii (napr. určená osoba s administratívnym prístupom ku komerčnému softvéru). V takých prípadoch nie je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať alebo potrebovať formalizované všeobecné IT kontroly.
- Na druhej strane, väčšia účtovná jednotka sa zvyčajne vo väčšej miere spolieha na IT, a preto jej IT prostredie zvyčajne zahŕňa viacero IT aplikácií a jej IT procesy na riadenie IT prostredia bývajú zložitejšie (napr. existuje špecializované IT oddelenie, ktoré vyvíja a realizuje programové zmeny a spravuje prístupové práva), vrátane toho, že takáto účtovná jednotka zaviedla pre svoje IT procesy formalizované všeobecné IT kontroly svojich IT procesov.
- Keď sa manažment pri spracovávaní transakcií alebo správe údajov nespolieha na automatizované kontroly ani všeobecné IT kontroly a audítor neidentifikoval žiadne automatizované kontroly ani iné kontroly spracovania informácií (ani žiadne kontroly, ktoré závisia od všeobecných IT kontrol), môže priamo testovať informácie vytvorené účtovnou jednotkou s pomocou informačných technológií, a nemusí identifikovať žiadne IT aplikácie, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT.
- Ak manažment používa IT aplikáciu na spracovanie alebo správu údajov, pričom objem údajov je významný a manažment sa spolieha na to, že IT aplikácia vykonáva aj automatizované kontroly, ktoré audítor tiež identifikoval, je pravdepodobné, že IT aplikácia bude vystavená rizikám vyplývajúcim z používania IT.

A171. V prípade účtovnej jednotky, ktorá má zložitejšie IT prostredie, bude identifikácia IT aplikácií a ostatných aspektov IT prostredia, vymedzenie súvisiacich rizík vyplývajúcich z používania IT a identifikácia všeobecných IT kontrol pravdepodobne vyžadovať, aby sa do práce audítorského tímu zapojili členovia so špecializovanými vedomosťami z oblasti IT. V prípade účtovnej jednotky so zložitým IT prostredím je ich zapojenie pravdepodobne zásadné a môže byť aj veľmi rozsiahle.

Identifikácia ďalších aspektov IT prostredia, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT

A172. Medzi ďalšie aspekty IT prostredia, ktoré bývajú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, patrí sieť, operačný systém a databázy a v niektorých prípadoch aj rozhrania medzi IT aplikáciami. Ďalšie aspekty IT prostredia audítor všeobecne neidentifikuje, ak neidentifikuje IT aplikácie, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT. Keď audítor identifikuje IT aplikácie, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, je pravdepodobné, že bude identifikovať aj ďalšie aspekty IT prostredia (napr. databáza, operačný systém alebo sieť), pretože tieto aspekty slúžia ako podpora identifikovaných IT aplikácií a vzájomne s nimi reagujú.

Identifikácia rizík vyplývajúcich z používania IT a všeobecných IT kontrol (pozri odsek 26(c))

Aspekty relevantné pre oboznámenie sa so všeobecnými IT kontrolami sú uvedené v **prílohe 6**.

A173. Pri identifikácii rizík vyplývajúcich z používania IT audítor venuje pozornosť charakteru identifikovanej IT aplikácie alebo iného aspektu IT prostredia a dôvodom, prečo je aplikácia či iný aspekt vystavený rizikám vyplývajúcim z používania IT. V prípade niektorých identifikovaných IT aplikácií alebo iných aspektov IT prostredia audítor niekedy identifikuje relevantné riziká vyplývajúce z používania IT, ktoré sa primárne týkajú neoprávneného prístupu alebo neoprávnených programových zmien, prípadne súvisia s nevhodnými zmenami údajov prostredníctvom priameho prístupu do databázy alebo možnosti priamej manipulácie s informáciami (napr. riziko nevhodných zmien údajov prostredníctvom priameho prístupu do databázy alebo možnosť priamo manipulovať s informáciami).

A174. Rozsah a charakter relevantných rizík vyplývajúcich z používania IT sa líši v závislosti od charakteru a vlastností identifikovaných IT aplikácií a iných aspektov IT prostredia. Takéto IT riziká môžu vzniknúť v prípade, že účtovná jednotka využíva pre identifikované aspekty svojho IT prostredia externých alebo interných poskytovateľov služieb (napr. externé zabezpečenie hostingu svojho IT prostredia alebo používanie centra zdieľaných služieb na centrálnu správu IT procesov v rámci skupiny). Ďalším zdrojom týchto rizík je aj oblasť kybernetickej bezpečnosti. Ak má účtovná jednotka väčšie objemy automatizovaných aplikačných kontrol a manažment sa viac spolieha na to, že účinne zaisťujú spracovanie transakcií alebo integritu podkladových informácií, sú riziká vyplývajúce z používania IT pravdepodobne väčšie.

Posúdenie návrhu identifikovaných kontrol v rámci kontrolných činností a ich zavedenie (Pozri odsek 26(d))

A175. Pri posúdení nastavenia identifikovanej kontroly audítor venuje pozornosť aj tomu, či kontrola sama o sebe alebo v kombinácii s inými kontrolami je schopná účinne zabrániť významným nesprávnostiam, alebo takéto nesprávnosti včas odhaliť a opraviť (t. j. či plní cieľ kontroly).

A176. Audítor zisťuje, či bola identifikovaná kontrola zavedená a či ju účtovná jednotka používa. Nemá zmysel, aby audítor posudzoval zavedenie kontroly, ktorá nebola nastavená účinne. Preto audítor najprv posudzuje nastavenie kontroly. Nevhodne nastavená kontrola môže predstavovať kontrolný nedostatok.

A177. Postupy vyhodnotenia rizík, ktorých cieľom je získať audítorské dôkazy o nastavení a zavedení identifikovaných kontrol v rámci kontrolných činností, okrem iného zahrňujú:

- kladenie otázok pracovníkom účtovnej jednotky;
- pozorovanie aplikácie konkrétnych kontrol;
- preskúmanie dokumentov a správ.

Samotné kladenie otázok však na tento účely nepostačuje.

A178. Niekedy audítor na základe svojich skúseností z predchádzajúcich auditov alebo postupov vyhodnotenia rizík vykonaných v aktuálnom účtovnom období očakáva, že manažment nemá pre nejaké významné riziko navrhnuté ani zavedené kontroly. V takom prípade vykoná postupy, aby splnil požiadavku uvedenú v odseku 26(d). Takéto postupy obyčajne spočívajú v potvrdení toho, že príslušné kontroly neboli účinne nastavené ani zavedené. Ak výsledky vykonaných postupov ukazujú, že účtovná jednotka dané kontroly nanovo nastavila alebo zaviedla, je povinnosťou audítora vykonať pre novo nastavené alebo zavedené kontroly postupy podľa odseku 26(b)–(d).

A179. V niektorých prípadoch audítor dôjde k záveru, že je vhodné testovať nejakú kontrolu, ktorá je účinne nastavená a zavedená, aby jej účinné fungovanie mohol zohľadniť pri navrhovaní substantívnych testov. Keď však kontrola nie je nastavená alebo zavedená účinne, nemá jej testovanie žiadny prínos. Ak audítor hodlá nejakú kontrolu testovať, získané informácie o rozsahu, do ktorého kontrola rieši riziko (riziká) významnej nesprávnosti, predstavujú vstupné informácie na audítorské posúdenie kontrolných rizík na úrovni tvrdení.

A180. Vyhodnotenie nastavenia identifikovaných kontrol v rámci kontrolných činností a toho, či tieto kontroly boli zavedené, nie je na testovanie ich prevádzkovej účinnosti dostatočné. V prípade automatizovaných kontrol nie je nutné, aby audítor testoval ich prevádzkovú účinnosť priamo. Stačí, keď identifikuje a testuje všeobecné IT kontroly, ktoré zaisťujú konzistentné fungovanie automatizovanej kontroly. Získané audítorské dôkazy o vykonávaní manuálnej kontroly v určitom okamžiku nie sú zdrojom audítorských dôkazov o účinnom fungovaní kontroly v iných časových okamžikoch v priebehu auditovaného časového obdobia. Testy účinného fungovania kontrol, vrátane testov nepriamych kontrol, sú podrobnejšie popísané v ISA 330.⁴⁵

A181. Keď audítor nehodlá testovať účinnosť fungovania identifikovaných kontrol, poznatky, ktoré o nich získal, mu môžu pomôcť pri navrhovaní charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov, ktorými bude reagovať na súvisiace riziká významnej nesprávnosti.

Príklad:

Výsledky postupov vyhodnotenia rizík môžu slúžiť ako východisko pri navrhovaní audítorských vzoriek na posúdenie potenciálnych odchýlok od ostatných položiek základného súboru.

⁴⁵ ISA 330, odseky 8–11

Kontrolné nedostatky vo vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky (pozri odsek 27)

A182. Pri posudzovaní jednotlivých zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky⁴⁶ môže audítor v niektorých prípadoch dospieť k záveru, že určité pravidlá účtovnej jednotky nie sú s ohľadom na jej charakter a okolnosti vhodné. Takýto záver môže byť ukazovateľom, ktorý audítorovi môže pomôcť pri identifikácii kontrolných nedostatkov. Ak audítor zistil jeden alebo viacero kontrolných nedostatkov, posúdi dopady, ktoré tieto nedostatky majú na jeho návrh ďalších audítorských postupov v súlade s ISA 330.

A183. Ak audítor zistil jeden alebo viacero kontrolných nedostatkov, potom je podľa ISA 265⁴⁷ povinný určiť, či tieto nedostatky predstavujú jednotlivo alebo v kombinácii s ďalšími nedostatkami významný nedostatok.

Pri posudzovaní toho, či je kontrolný nedostatok významný, audítor uplatňuje odborný úsudok.⁴⁸

Príklady:

Medzi okolnosti, ktoré svedčia o existencii významného kontrolného nedostatku, patrí napríklad:

- identifikovaný podvod akékoľvek rozsahu, na ktorom sa podieľa vrcholový manažment účtovnej jednotky;
- identifikované interné procesy, ktoré primerane nereagujú na informácie z interného auditu o zistených nedostatkoch;
- kontrolné nedostatky, na ktoré bol manažment už v minulosti upozornený, ale ktoré neboli včas odstránené;
- nedostatočná reakcia manažmentu na významné riziká, napríklad, keď manažment nezaviedol kontroly zamerané na významné riziká;

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti (pozri odsek 28–37)*Prečo audítor identifikuje a vyhodnocuje riziká významnej nesprávnosti*

A184. Audítor identifikuje a posudzuje riziká významnej nesprávnosti preto, aby mohol určiť charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov potrebných na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. Audítorské dôkazy mu umožňujú, aby si utvoril stanovisko k finančným výkazom s prijateľnou úrovňou audítorského rizika.

⁴⁶ Odseky 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) a 26(d)

⁴⁷ ISA 265, *Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole*, odsek 8

⁴⁸ Faktory, ktoré svedčia o existencii významných nedostatkov vo vnútornom kontrolnom systéme, a záležitosti, ktoré je nutné zohľadniť pri posudzovaní, či nedostatok jednotlivo alebo v kombinácii s ďalšími nedostatkami vo vnútornom kontrolnom systéme predstavuje významný nedostatok, sú uvedené v ISA 265, odseky A6–A7.

A185. Informácie získané prostredníctvom postupov posudzovania rizík slúžia audátorovi ako audítorské dôkazy, ktoré mu poskytujú východisko na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Napríklad audítorské dôkazy, ktoré audítor získal pri posudzovaní návrhu identifikovaných kontrol v rámci kontrolných činností a pri zisťovaní, či boli tieto kontroly zavedené, mu slúžia ako audítorské dôkazy podporujúce posúdenie rizika. V súlade s ISA 330 sú tieto audítorské dôkazy aj východiskom pre návrh všeobecných odpovedí s cieľom riešiť posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov, ako aj pre návrh a výkon ďalších audítorských postupov, ktorých charakter, načasovanie a rozsah reagujú na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Identifikácia rizík významnej nesprávnosti (pozri odsek 28)

A186. Pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti sa neberú do úvahy žiadne súvisiace kontroly (t. j. zohľadňuje sa iba prirodzené riziko) a audítor vychádza z predbežného posúdenia nesprávností, u ktorých je reálne možné, že sa vyskytnú a súčasne, že budú významné ⁴⁹

A187. Identifikácia rizík významnej nesprávnosti pre audítora predstavuje aj východisko na definovanie dôležitých tvrdení, na základe ktorých audítor určuje významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia.

Tvrdenia

Prečo audítor používa tvrdenia

A188. Audítor pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti používa tvrdenia, aby ich prostredníctvom posúdil rôzne druhy potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť. Tvrdenia, pre ktoré audítor identifikoval súvisiace riziká významnej nesprávnosti, predstavujú dôležité tvrdenia.

Používanie tvrdení

A189. Pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti audítor môže používať kategórie tvrdení, ako sú definované nižšie v odseku A190(a)–(b), alebo môže tvrdenia vyjadriť iným spôsobom, pokiaľ obsiahne všetky nižšie uvedené aspekty. Môže napríklad kombinovať určité tvrdenia o skupinách transakcií a udalostiach a o súvisiacich zverejneniach s tvrdeniami o zostatkoch na účtoch a súvisiacich zverejneniach.

⁴⁹ ISA 200, odsek A15a

A190. Tvrdenia, ktoré auditor používa pri posudzovaní rôznych druhov potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť, možno rozdeliť do nasledujúcich kategórií:

- (a) Tvrdenia o skupinách transakcií a udalostiach a o súvisiacich zverejneniach za auditované účtovné obdobie:
 - (i) výskyt — transakcie a udalosti, ktoré boli zaznamenané alebo zverejnené, sa skutočne vyskytli a týkajú sa danej účtovnej jednotky;
 - (ii) úplnosť — všetky transakcie a udalosti, ktoré by mali byť zaznamenané, boli skutočne zaznamenané, a všetky súvisiace zverejnenia, ktoré mali byť zahrnuté vo finančných výkazoch a boli skutočne zahrnuté;
 - (iii) správnosť — hodnoty a iné číselné údaje týkajúce sa zaznamenaných transakcií a udalostí boli zaznamenané správne a súvisiace zverejnenia boli správne kvantifikované a popísané;
 - (iv) správne obdobie — transakcie a udalosti boli zaznamenané v správnom účtovnom období;
 - (v) klasifikácia — transakcie a udalosti boli zaznamenané na správnych účtoch;
 - (vi) vykazovanie — transakcie a udalosti sú primerane zoskupené alebo rozčlenené a jasne popísané a súvisiace zverejnenia sú v kontexte požiadaviek platného rámca finančného vykazovania relevantné a zrozumiteľné.
- (b) Tvrdenia o zostatkoch na účtoch a súvisiacich zverejneniach na konci účtovného obdobia:
 - (i) existencia – aktíva, záväzky a podiely na vlastnom kapitále skutočne existujú;
 - (ii) práva a povinnosti — účtovná jednotka vlastní alebo kontroluje práva k aktívam a záväzky sú povinnosťou účtovnej jednotky;
 - (iii) úplnosť — všetky aktíva, záväzky a podiely na vlastnom kapitále, ktoré mali byť zaznamenané, boli skutočne zaznamenané a všetky súvisiace zverejnenia, ktoré mali byť zahrnuté vo finančných výkazoch, boli v nich skutočne zahrnuté;
 - (iv) správnosť, ocenenie a alokácia — aktíva, záväzky a podiely na vlastnom kapitále sú vykázané vo finančných výkazoch v správnej výške. Všetky prípadné úpravy ocenenia alebo alokácie sú správne zaznamenané a súvisiace zverejnenia boli správne kvantifikované a popísané;
 - (v) klasifikácia — aktíva, záväzky a podiely na vlastnom kapitále boli zaznamenané na správnych účtoch;
 - (vi) vykazovanie — aktíva, záväzky a podiely na vlastnom kapitále sú príslušne zoskupené alebo rozčlenené a sú jasne popísané a súvisiace zverejnenia sú v kontexte požiadaviek platného rámca finančného vykazovania relevantné a zrozumiteľné.

A191. Tvrdenia popísané v odseku A190(a)–(b) vyššie môže audítor po vhodnej úprave použiť aj na posúdenie rôznych druhov potenciálnych nesprávností vo zverejneniach, ktoré sa priamo netýkajú zaznamenaných skupín transakcií, udalostí ani zostatkov na účtoch.

Príklad:

Príkladom takéhoto zverejnenia sú informácie zverejňované v situácii, keď je účtovná jednotka v súlade s platným rámcom finančného vykazovania povinná popísať vo finančných výkazoch riziká vyplývajúce z finančných nástrojov, vrátane toho, ako tieto riziká vznikajú, a tiež ciele, pravidlá a procesy riadenia týchto rizík, rovnako ako aj používané metódy kvantifikovania rizík.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A192. Okrem tvrdení uvedených v odseku A190(a)–(b) obsahujú finančné výkazy účtovných jednotiek z verejného sektora aj ďalšie tvrdenia. Manažment účtovnej jednotky z verejného sektora často uvádza tvrdenie, že transakcie a udalosti sú v súlade s právnymi predpismi, nariadeniami alebo inými predpismi. Takéto tvrdenia sú tiež predmetom auditu finančných výkazov.

Riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov (pozri odsek 28(a) a 30)

Prečo audítor identifikuje a posudzuje riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov

A193. Audítor identifikuje riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov, aby mohol určiť, či tieto riziká majú na nich rozsiahly dopad, a teda, či budú vyžadovať všeobecnú reakciu v súlade s ISA 330.⁵⁰

A194. Riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov môžu mať vplyv aj na jednotlivé tvrdenia, a preto identifikácia týchto rizík audítorovi pomáha aj pri posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a pri navrhovaní ďalších audítorských postupov, ktorými bude na identifikované riziká reagovať.

⁵⁰ ISA 330, odsek

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov

A195. Riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov predstavujú riziká, ktoré sa svojim rozsahom týkajú finančných výkazov ako celku a môžu potenciálne ovplyvniť mnohé tvrdenia. Riziká tohto charakteru sú často rizikami, ktoré nie je možné identifikovať na základe konkrétnych tvrdení o skupine transakcií, zostatkoch na účtoch alebo zverejneniach (napr. riziko obchádzania vnútorných kontrol manažmentom). Jedná sa skôr o okolnosti, ktoré môžu zásadne zvýšiť riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Audítorské posúdenie toho, či sa identifikované riziká týkajú finančných výkazov ako celku, audítovi pomáha vyhodnotiť riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov. V iných prípadoch, môže auditor identifikovať viaceré tvrdenia, ktoré sú náchylné k riziku, a môžu preto ovplyvniť jeho identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Príklad:

Účtovná jednotka zaznamenala prevádzkové straty a má problémy s likviditou. Je preto odkázaná na financovanie, ktoré sa jej zatiaľ nepodarilo zaisťiť. V takejto situácii môže auditor dospieť k záveru, že účtovníctvo založené na predpoklade nepretržitého trvania podniku predstavuje riziko významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov. Za takýchto okolností bude zrejme nutné použiť účtovný rámec, ktorý predpokladá likvidáciu spoločnosti, čo bude mať rozsiahly dopad na všetky tvrdenia.

A196. Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov je ovplyvnené poznatkami, ktoré auditor získa o vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky, najmä poznatky o jej kontrolnom prostredí, jej procese posúdenia rizík a o procese, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, a tiež:

- výsledky súvisiacich posúdení vykonaných v súlade s odsekmi 21(b), 22(b), 24(c) a 25(c);
- prípadne kontrolné nedostatky identifikované v súlade s odsekom 27.

Riziká na úrovni finančných výkazov bývajú zväčša dôsledkom nedostatkov v kontrolnom prostredí alebo dôsledkom externých udalostí alebo okolností, ako napríklad zhoršujúca sa ekonomická situácia.

A197. Pre posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov sú zvyčajne zvlášť dôležité riziká významnej nesprávnosti spôsobené podvodom.

Príklad:

Auditor sa prostredníctvom kladenia otázok členom manažmentu dozvedel, že finančné výkazy majú byť použité ako podklad pre jednanie s veriteľmi ohľadom financovania pracovaného kapitálu. Auditor zrejme dôjde k záveru, že finančné výkazy sú náchylnejšie k nesprávnosti spôsobenej rizikovými faktormi podvodu, ktoré ovplyvňujú prirodzené riziko (t. j. existuje náchylnosť finančných výkazov k významnej nesprávnosti vzhľadom na riziko podvodného účtovného vykazovania, ako napríklad riziko nadhodnotenia aktív alebo výnosov a podhodnotenia záväzkov alebo nákladov s cieľom zísť financovanie).

A198. Pri oboznamovaní sa s kontrolným prostredím a ďalšími zložkami vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky a pri ich posudzovaní môžu vzniknúť pochybnosti, či je audítor schopný získať audítorské dôkazy, na základe ktorých vyjadrí svoje stanovisko, alebo od danej zákazky na audit odstúpi, ak mu to príslušné právne predpisy alebo nariadenia dovoľujú.

Príklady:

- Audítor má na základe posúdenia kontrolného prostredia účtovnej jednotky pochybnosti o integrite jej manažmentu. Tieto pochybnosti môžu byť také silné, že dospeje k záveru, že audit nie je možné vykonať, pretože riziko nepravdivých prehlásení manažmentu vo finančných výkazoch je príliš vysoké.
- Audítor dôjde na základe posúdenia informačného systému a komunikácie v rámci účtovnej jednotky k záveru, že významné zmeny v IT prostredí neboli dobre riadené a že dohľad manažmentu a osôb poverených spravovaním nad implementáciou týchto zmien bol nedostatočný. Audítor má preto významné pochybnosti ohľadom stavu a spoľahlivosti účtovných záznamov účtovnej jednotky. Za takýchto okolností môže rozhodnúť, že je nepravdepodobné, že získa dostatočného a vhodné audítorské dôkazy, na základe ktorých bude môcť vydať nemodifikovaný výrok k finančným výkazom.

A199. Požiadavky a ďalšie ustanovenia upravujúce okolnosti, za ktorých audítor vyjadrí stanovisko s výhradou, stanovisko odmietne alebo odstúpi od zákazky na audit, ak mu to príslušné právne predpisy alebo nariadenia povoľujú, sú uvedené v ISA 705 (revidované znenie)⁵¹.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A200. V prípade účtovných jednotiek z verejného sektora audítor pri identifikácii rizík na úrovni finančných výkazov zvyčajne venuje pozornosť záležitostiam týkajúcim sa politickej situácii, verejného záujmu a citlivosti programov.

Riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení (pozri odsek 28(b))

Príklady udalostí a podmienok v kontexte faktorov prirodzeného rizika svedčiacich o náchylnosti k nesprávnosti, ktorá by mohla byť významná, sú uvedené v **prílohe 2**.

A201. Riziká významnej nesprávnosti, ktoré sa svojím rozsahom netýkajú finančných výkazov ako celku, sú riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

⁵¹ ISA 705 (revidované znenie), *Modifikácie stanoviska v správe nezávislého audítora*

Dôležité tvrdenia a významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia (pozri odsek 29)

Prečo audítor určuje dôležité tvrdenia a významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia

A202. Určenie dôležitých tvrdení a významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení audítorovi poskytuje základ na stanovenie rozsahu poznatkov o informačnom systéme účtovnej jednotky, ktoré je v súlade s odsekom 25(a) povinný získať. Tieto poznatky mu následne pomáhajú identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti (pozri A86).

Automatizované nástroje a techniky

A203. Audítor môže pri identifikácii významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení použiť automatizované techniky.

Príklady:

- Audítor môže celý základný súbor transakcií analyzovať za použitia automatizovaných nástrojov a techník, aby sa oboznámil s ich charakterom, zdrojom veľkosťou a objemom. S použitím automatizovaných techník môže audítor napríklad identifikovať, že účet s nulovým zostatkom na konci účtovného obdobia obsahoval v priebehu účtovného obdobia celý rad transakcií a účtovných zápisov, ktoré boli následne vzájomne započítané, čo naznačuje, že zostatok na účte alebo skupina transakcií môžu byť významné (napr. môže ísť o účet na zaúčtovanie mzdových položiek). Na základe rovnakého účtu na zaúčtovanie mzdových položiek môže audítor zistiť, aké náhrady výdajov dostal manažment (a ďalší zamestnanci), čo sa môže týkať významných zverejnení, pretože ide o platby spriazneným osobám.

Analýza tokov v rámci základného súboru výnosových transakcií pomáha audítorovi jednoduchšie identifikovať významnú skupinu transakcií, ktoré predtým neidentifikoval.

Zverejnenia, ktoré môžu byť významné

A204. Významné zverejnenia zahŕňujú kvantitatívne aj kvalitatívne zverejnenia, pre ktoré existuje aspoň jedno dôležité tvrdenie. Príklady zverejnení, ktoré majú kvalitatívne aspekty a u ktorých sa môžu vyskytnúť dôležité tvrdenia, a preto ich audítor môže považovať za významné:

- úverové podmienky týkajúce sa likvidity a zadlženosti v prípade účtovnej jednotky, ktorá má finančné ťažkosti;
- udalosti alebo okolnosti, ktoré viedli k zaúčtovaniu straty zo zníženia hodnoty;
- kľúčové zdroje neistoty odhadov, vrátane predpokladov týkajúcich sa budúcnosti;
- charakter zmeny účtovných pravidiel a iné dôležité zverejnenia, ktoré vyžaduje platný rámec finančného vykazovania, ak sa napríklad očakáva, že nové požiadavky na finančné vykazovanie budú mať významný dopad na finančnú situáciu a finančný výkon účtovnej jednotky;
- dohody týkajúce sa úhrad viazaných na akcie, vrátane informácií o tom, ako boli vypočítané vykázané hodnoty, a iné dôležité zverejnenia;

- spriaznené osoby a transakcie s nimi;
- analýza citlivosti, vrátane toho, aké dopady majú zmeny predpokladov, ktoré účtovná jednotka použila v oceňovacích technikách, pričom cieľom analýzy je upozorniť užívateľov na to, že hodnota zaúčtovanej sumy alebo sumy uvedenej v zverejneniach je neistá.

Posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení

Posúdenie prirodzeného rizika (pozri odsek 31–33)

Posúdenie pravdepodobnosti a veľkosti nesprávnosti (pozri odsek 31)

Prečo audítor posudzuje pravdepodobnosť a veľkosť nesprávnosti

A205. Audítor posudzuje pravdepodobnosť a veľkosť nesprávností pre identifikované riziká významnej nesprávnosti, pretože významnosť kombinácie pravdepodobnosti výskytu nesprávnosti a veľkosti potenciálnej nesprávnosti určuje, kde v rámci spektra prirodzeného rizika bude identifikované riziko posúdené. Toto posúdenie má vplyv na návrh ďalších audítorských postupov na riešenie rizika.

A206. Posúdenie prirodzeného rizika identifikovaných rizík významnej nesprávnosti audítorovi tiež pomáha pri určovaní významných rizík. Audítor určuje významné riziká, pretože v súlade s ISA 330 a ďalšími štandardmi ISA je povinný na tieto riziká špecificky reagovať.

A207. Faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú audítorské posúdenie pravdepodobnosti a veľkosti nesprávnosti pre identifikované riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Čím je väčšia miera náchylnosti skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení k významnej nesprávnosti, tým vyššie prirodzené riziko audítor pravdepodobne vyhodnotí. Posúdenie miery, do ktorej faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť tvrdenia k nesprávnosti, audítorovi pomáha správne vyhodnotiť prirodzené riziko v prípade rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a navrhnúť presnejšiu reakciu na takéto riziko.

Spektrum prirodzeného rizika

A208. Pri posúdení prirodzeného rizika audítor uplatňuje odborný úsudok, aby určil významnosť kombinácie pravdepodobnosti a veľkosti nesprávnosti.

A209. Posúdenie prirodzeného rizika v prípade konkrétneho rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení predstavuje úsudok audítora uplatnený v rámci spektra prirodzeného rizika, od nižšieho k vyššiemu. Úsudok ohľadom toho, kde v rámci tohto spektra audítor prirodzené riziko vyhodnotí, sa líši v závislosti od charakteru, veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky a zohľadňuje posúdenú pravdepodobnosť a veľkosť nesprávnosti a faktory prirodzeného rizika.

A210. Pri posudzovaní pravdepodobnosti nesprávnosti audítor zohľadňuje možnosť jej výskytu na základe posúdenia faktorov prirodzeného rizika.

A211. Pri posudzovaní veľkosti nesprávnosti audítor zohľadňuje kvalitatívne a kvantitatívne aspekty prípadnej nesprávnosti (t. j. nesprávnosť tvrdení o skupinách transakcií, zostatkoch na účtoch alebo zverejneniach môže audítor posúdiť ako významnú vzhľadom na jej veľkosť, charakter alebo okolnosti).

- A212. Audítor pri rozhodovaní, kde v rámci spektra (t. j. rozsahu) prirodzené riziko vyhodnotí, používa významnosť kombinácie pravdepodobnosti výskytu nesprávnosti a veľkosti prípadnej nesprávnosti. Čím je výsledok kombinácie pravdepodobnosti a veľkosti vyšší, tým vyššie prirodzené riziko audítor vyhodnotí. Čím je výsledok kombinácie pravdepodobnosti a veľkosti nižší, tým nižšie prirodzené riziko audítor vyhodnotí.
- A213. Veľkosť a pravdepodobnosť rizika nemusia byť posúdené ako vysoké, aby bolo riziko v rámci spektra prirodzeného rizika vyhodnotenú ako vysoké. Jeho vyhodnotenie ako vyššie resp. nižšie riziko v rámci spektra prirodzeného rizika predstavuje priesečník veľkosti a pravdepodobnosti významnej nesprávnosti v rámci spektra prirodzeného rizika. Výška vyhodnoteného prirodzeného rizika môže byť aj výsledkom rôznych kombinácií pravdepodobnosti a veľkosti, napríklad vyššie prirodzené riziko môže byť dôsledkom nižšej pravdepodobnosti, ale s veľkou mierou nesprávnosti.
- A214. Audítor môže pri navrhovaní vhodnej stratégie, podľa ktorej bude reagovať na riziká významnej nesprávnosti, zaradiť tieto riziká do jednotlivých kategórií odrážajúcich spektrum prirodzeného rizika v závislosti od jeho vyhodnotenia. Tieto kategórie môžu byť označené rôzne. Bez ohľadu na použitú metódu kategorizácie platí, že audítor správne posúdil prirodzené riziko, ak jeho návrh a realizácia ďalších audítorských postupov na riešenie identifikovaných rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení vhodne reagujú na posúdené prirodzené riziko a na dôvody, ktoré ho k posúdeniu viedli.

Rozsiahle riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení (Pozri odsek 31(b))

- A215. Pri posúdení identifikovaných rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení môže audítor dospieť k záveru, že niektoré z týchto rizík majú rozsiahlejší dopad na finančné výkazy ako celok a môžu potenciálne ovplyvniť mnohé tvrdenia. V takom prípade môže audítor doplniť identifikáciu rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov.
- A216. Ak audítor identifikoval riziká významnej nesprávnosti ako riziká na úrovni finančných výkazov, pretože majú rozsiahly dopad na viaceré tvrdenia, pričom tieto riziká sa týkajú konkrétnych tvrdení, audítor je povinný zohľadniť tieto riziká pri posudzovaní prirodzeného rizika v prípade rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

- A217. Pri uplatňovaní odborného úsudku v súvislosti s posúdením rizík významnej nesprávnosti audítor účtovnej jednotky z verejného sektora zohľadňuje aj zložitosť nariadení a iných predpisov a riziká nedodržovania súladu s požiadavkami príslušných úradov.

Významné riziká (pozri odsek 32)

Prečo audítor určuje významné riziká a aké to má dopady na audit

A218. Určenie významných rizík audítorovi umožňuje, aby sa mohol viac zamerať na tie riziká, ktoré vyhodnotil pri hornej hranici spektra prirodzeného rizika, a to napríklad prostredníctvom nasledujúcich reakcií:

- v súlade s odsekom 26(a)(i) je audítor povinný identifikovať kontroly, ktoré sa zameriavajú na riziká posúdené ako významné a v súlade s odsekom 26(d) posúdiť, či boli nastavené účinne a či boli realizované;
- podľa ISA 330 je audítor povinný otestovať v aktuálnom účtovnom období kontroly, ktoré sa zameriavajú na významné riziká (ak sa audítor hodlá spoliehať na prevádzkovú účinnosť týchto kontrol) a naplánovať a vykonať substantívne testy, ktoré budú konkrétne reagovať na riziko vyhodnotenú ako významné;⁵²
- podľa ISA 330 je audítor povinný získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím je vyššie riziko, ktoré audítor vyhodnotil;⁵³
- podľa ISA 260 (revidované znenie) je audítor povinný oboznámiť osoby poverené spravovaním s významnými rizikami, ktoré identifikoval;⁵⁴
- podľa ISA 701 je audítor povinný zohľadniť významné riziká pri identifikácii záležitostí, ktoré vyžadujú jeho zvláštnu pozornosť a ktoré by mohli byť hlavnými záležitosťami auditu;⁵⁵
- partner zodpovední za zákazku včas preskúma dokumentáciu auditu v príslušných fázach auditu, čo umožňuje včasné vyriešenie významných záležitostí, vrátane významných rizík, spôsobom, s ktorým bude partner spokojný, a to k dátumu správy audítora resp. skôr;⁵⁶
- ak sa významné riziko týka zložky v prípade auditu skupiny, ISA 600 vyžaduje väčšie zapojenie partnera zodpovedného za audit skupiny a vyžaduje tiež, aby práce na audite zložky vykonávané jej audítorom riadil tým vykonávajúci audit skupiny.⁵⁷

Určenie významných rizík

A219. Audítor pri určovaní významných rizík môže najprv identifikovať riziká významnej nesprávnosti, ktoré v rámci spektra prirodzeného rizika vyhodnotil ako vyššie, a na základe toho posúdiť, ktoré riziká sa môžu nachádzať pri hornej hranici. Ak je nejaké riziko vyhodnotenú pri hornej hranici spektra prirodzeného rizika, je pre rôzne účtovné jednotky rôzny a môže sa líšiť aj pre tú istú účtovnú jednotku v rôznych účtovných obdobiach. Zvyčajne to závisí od charakteru a okolností účtovnej jednotky, ktorej riziká audítor posudzuje.

⁵² ISA 330, odseky 15 a 21

⁵³ ISA 330, odsek 7(b)

⁵⁴ ISA 260 (revidované znenie), odsek 15

⁵⁵ ISA 701, *Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora*, odsek 9

⁵⁶ ISA 220, odseky 17 a A19

⁵⁷ ISA 600, odseky 30 a 31

A220. Určenie, ktoré z posúdených rizík významnej nesprávnosti sa nachádzajú pri hornej hranici spektra prirodzeného rizika, a teda sú rizikami významnými, je vecou odborného úsudku audítora, pokiaľ sa nejedná o druh rizika, ktoré je v súlade s požiadavkami iného štandardu nutné považovať za riziko významné.

Pokiaľ ide o identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti spôsobených podvodom, príslušné požiadavky a ďalšie ustanovenia sú uvedené v ISA 240.⁵⁸

Príklad:

- Hotovosť u maloobchodného predajcu sa zvyčajne považuje za položku, pri ktorej je vysoká pravdepodobnosť možnej nesprávnosti (vzhľadom na riziko sprenevery hotovosti). Výška takejto nesprávnosti však je obyčajne nízka (pretože objem hotovosti v obchodoch býva malý). Kombinácia týchto dvoch faktorov v rámci spektra prirodzeného rizika by pravdepodobne nevedla k tomu, že existencia hotovosti bude považovaná za významné riziko.
- Účtovná jednotka vedie rokovania o predaji svojho segmentu. Audítor posúdi dopad, ktorý to bude mať na zníženie hodnoty goodwill, a dôjde k záveru, že v dôsledku vplyvov faktorov prirodzeného rizika existuje vyššie pravdepodobnosť, že sa nesprávnosť vyskytne a že bude vyššia, pričom faktormi prirodzeného rizika v tomto prípade subjektivita, neistota a náchylnosť k zaujatosti manažmentu a ďalšie rizikové faktory podvodu.

A221. Pri posudzovaní prirodzeného rizika audítor zohľadňuje aj relatívne dopady faktorov prirodzeného rizika. Čím je dopad faktorov prirodzeného rizika menší, tým bude nižšie posúdené riziko. Riziká významnej nesprávnosti, pre ktoré môže audítor vyhodnotiť vyššie prirodzené riziko a ktoré preto pravdepodobne posúdi ako významné riziká, môžu byť dôsledkom napríklad nasledujúcich okolností:

- transakcie, pre ktoré existuje viacero akceptovateľných účtovných postupov, takže je s nimi spojená určitá subjektivita;
- účtovné odhady, s ktorými je spojená veľká miery neistoty, alebo ktoré používajú zložité modely;
- zložitosť zberu a spracovania údajov, ktoré podporujú zostatky na účtoch;
- zostatky na účtoch alebo kvantitatívne zverejnenia, ktoré vyžadujú zložité výpočty;
- účtovné zásady, pre ktoré existujú rôzne interpretácie;
- zmeny v ekonomickej činnosti účtovnej jednotky, ktoré zahrňujú aj zmeny v účtovníctve, napríklad zlúčenia a akvizície.

⁵⁸

ISA 240, odseky 26–28

Riziká, v prípade ktorých substantívne testy samotné neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri odsek 33)

Prečo je treba identifikovať riziká, v prípade ktorých substantívne testy samotné neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy

A222. Vzhľadom na povahu rizika významnej nesprávnosti a vzhľadom na kontrolné činnosti zamerané na toto riziko sú jediným spôsobom, ako získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, testy účinného fungovania kontrol. Povinnosťou audítora je preto všetky tieto riziká identifikovať, pretože majú dopad na návrh a výkon ďalších audítorských postupov v súlade s ISA 330, ktorými audítor rieši riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

A223. Podľa odseku 26(a)(iii) je povinnosťou audítora tiež identifikovať kontroly zamerané na riziká, pre ktoré substantívne testy samotné nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, pretože audítor je v súlade s ISA 330⁵⁹ povinný navrhnuť a vykonať testy takýchto kontrol.

Určenie rizík, pre ktoré substantívne testy samotné neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy

A224. Ak sú rutinné obchodné transakcie, ktorých spracovanie je vysoko automatizované iba s minimálnym alebo žiadnym manuálnym zásahom, nie je možné vo vzťahu k riziku vykonať iba substantívne testy. Je tomu tak napríklad v prípade, že je veľké množstvo informácií účtovnej jednotky generované, zaznamenané, spracované alebo vykazované iba elektronicky, napríklad v informačnom systéme s vysokým stupňom integrácie IT aplikácií. V takom prípade:

- môžu byť audítorské dôkazy dostupné iba v elektronickej forme a ich dostatočnosť a vhodnosť zvyčajne závisí od účinnosti kontrol ich presnosti a úplnosti;
- existuje väčšia pravdepodobnosť, že dôjde k nesprávnemu vygenerovaniu alebo nesprávnej zmene informácií, ktoré nebudú odhalené, ak vhodné kontroly nie sú účinné.

Príklad:

Dostatočné a primerané audítorské dôkazy týkajúce sa výnosov telekomunikačnej spoločnosti nie je možné získať iba prostredníctvom substantívnych testov, pretože doklady o volaní alebo využívaní dátových služieb neexistujú vo forme, ktorá je pozorovateľná. Audítor namiesto toho vykonáva substantívne testy, aby overil, že záznamy o trvaní hovorov a o využívaní dát (napr. počet minút telefonického hovoru alebo objem stiahnutých dát) sú správne a sú príslušne zaznamenané vo fakturačnom systéme účtovnej jednotky.

A225. Ustanovenia upravujúce účtovné odhady vystavené rizikám, pre ktoré substantívne testy samotné neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, uvádza ISA 540 (revidované znenie).⁶⁰ V súvislosti s účtovnými odhadmi sa nejedná iba o oblasť automatizovaného spracovania, ale môže sa to týkať aj zložitých modelov.

⁵⁹ ISA 330, odsek 8

⁶⁰ ISA 540 (revidované znenie), odseky A87–A89

Posúdenie kontrolného rizika (pozri odsek 34)

- A226. Zámer audítora testovať účinné fungovanie kontrol je založený na predpoklade, že kontroly účtovnej jednotky sú účinné a že ich testovanie bude slúžiť ako základ na vyhodnotenie kontrolného rizika. Predpoklad týkajúci sa účinného fungovania kontrol je založený na tom, že audítor pre identifikované kontroly v rámci kontrolných činností vyhodnotil návrh a zistil, či boli realizované. Po testovaní účinného fungovania kontrol v súlade s ISA 330 je audítor schopný potvrdiť svoj prvotný predpoklad týkajúci sa ich prevádzkovej účinnosti. Ak kontroly na rozdiel od prvotných predpokladov nie sú účinné, potom audítor musí revidovať posúdenie kontrolného rizika v súlade s odsekom 37.
- A227. Audítor môže kontrolné riziko posúdiť rôznymi spôsobmi v závislosti od toho, ktorým audítorským technikám a metodikám dáva prednosť. Spôsoby popisu posúdenia môžu byť tiež rôzne.
- A228. Ak audítor hodlá testovať účinné fungovanie kontrol, je v niektorých prípadoch nutné testovať kombináciu kontrol, aby si potvrdil svoje prvotné očakávanie, že kontroly účtovnej jednotky sú účinné. Audítor môže testovať priame aj nepriame kontroly, vrátane všeobecných IT kontrol. V takom prípade zohľadňuje pri posudzovaní kontrolného rizika kombinovaný očakávaný efekt kontrol. Ak kontrola, ktorá má byť predmetom testovania, nerieši posúdené prirodzené riziko v plnom rozsahu, audítor určí dopady na návrh ďalších audítorských postupov, aby znížil audítorské riziko na prijateľne nízku úroveň.
- A229. Keď audítor hodlá testovať účinnosť fungovania automatizovanej kontroly, bude zvyčajne testovať aj účinnosť príslušných všeobecných IT kontrol, ktoré podporujú fungovanie danej automatizovanej kontroly. Takto vyrieši riziká vyplývajúce z používania IT a vytvorí si základ pre svoj predpoklad, že automatizovaná kontrola bola v priebehu účtovného obdobia účinná. Keď však audítor predpokladá, že súvisiace všeobecné IT kontroly nie sú účinné, bude to mať vplyv aj na jeho posúdenie kontrolného rizika na úrovni tvrdení a v rámci ďalších audítorských postupov bude nutné vykonať substantívne testy, ktorými audítor bude riešiť príslušné riziká vyplývajúce z používania IT. Ďalšie ustanovenia upravujúce postupy, ktoré audítor vykonáva za týchto okolností, sú uvedené v ISA 330.⁶¹

Vyhodnotenie audítorských dôkazov získaných postupmi posúdenia rizík (pozri odsek 35)

Prečo audítor vyhodnocuje audítorské dôkazy z postupov posúdenia rizík

- A230. Audítorské dôkazy, ktoré audítor získa vykonávaním postupov posúdenia rizík, mu slúžia ako východisko na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Na základe toho potom navrhne charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov, ktorými bude v súlade s ISA 330 reagovať na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Audítorské dôkazy získané postupmi posúdenia rizík preto audítorovi slúžia ako východisko na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti spôsobené podvodom alebo chybou, a to na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení.

⁶¹ ISA 330, odseky A29–A30

Posúdenie audítorských dôkazov

A231. Audítorské dôkazy získané postupmi posúdenia rizík zahrňujú informácie, ktoré podporujú a dosvedčujú tvrdenia manažmentu a tiež informácie, ktoré týmto tvrdeniam odporujú.⁶²

Profesionálny skepticizmus

A232. Audítor pri posudzovaní audítorských dôkazov získaných z postupov posúdenia rizík venuje pozornosť tomu, či získal dostatočné poznatky o účtovnej jednotke a jej prostredí, o platnom rámci finančného vykazovania a o vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky, aby mohol identifikovať riziká významnej nesprávnosti, a tiež či existujú nejaké dôkazy, ktoré odporujú jeho zisteniam a mohli by svedčiť o riziku významnej nesprávnosti.

Skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia, ktoré nie sú závažné, ale sú významné (pozri odsek 36)

A233. Ako je uvedené v ISA 320,⁶³ audítor pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti v prípade skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení zohľadňuje významnosť a audítorské riziko. Stanovenie významnosti je vecou jeho odborného úsudku a je ovplyvnené jeho vnímaním o potrebách, ktoré majú užívatelia finančných výkazov, pokiaľ ide o finančné informácie.⁶⁴ Na účely tohto štandardu a odseku 18 ISA 330 sa skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia považujú za významné, ak je možné predpokladať, že vypustenie, skreslenie alebo zastieranie informácií o nich by mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia, ktoré užívateľ finančných výkazov na ich základe prijímú.

A234. Možná je existencia skupín transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, ktoré sú významné, ale ktoré audítor neposúdil ako závažné skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia (t. j. neidentifikoval pri nich žiadne relevantné tvrdenia).

Príklad:

Účtovná jednotka uviedla v zverejneniach zahrnutých do poznámok k finančným výkazom odmeňovanie členom manažmentu. Audítor pri týchto informáciách neidentifikoval riziko významnej nesprávnosti, ale na základe ustanovenia A233 môže dôjsť k záveru, že tieto informácie sú významné.

A235. Audítorské postupy, ktorými audítor rieši skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo ktoré sú významné, ale ktoré neposúdil ako závažné, upravuje ISA 330.⁶⁵ Ak audítor posúdi nejakú skupinu transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia ako závažné v súlade s odsekom 29, taká skupina transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia sú súčasne významné na účely odseku 18 ISA 330.

⁶² ISA 500, odsek A1

⁶³ ISA 320, odsek A1

⁶⁴ ISA 320, odsek 4

⁶⁵ ISA 330, odsek 18

Revízia posúdenia rizík (pozri odsek 37)

A236. Audítor niekedy v priebehu auditu zistí nové alebo iné informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, na základe ktorých vychádzal pri posúdení rizík.

Príklad:

Audítor pri posúdení rizík účtovnej jednotky vychádzal z predpokladu, že niektoré kontroly fungujú účinne. Pri vykonávaní testov týchto kontrol však získal audítorské dôkazy, že tieto kontroly v konkrétnych okamžikoch počas auditu účinne nefungovali. Podobne pri výkone substantívnych testov môže audítor odhaliť nesprávnosti týkajúce sa hodnôt alebo frekvencii výskytu, ktoré sú väčšie, ako zodpovedá posúdeniu rizík, ktoré vykonal. V takom prípade posúdenie rizík pravdepodobne neodráža primerane skutočnú situáciu účtovnej jednotky a ďalšie audítorské postupy, ktoré si audítor naplánoval, nemusia byť pri odhaľovaní významnej nesprávnosti účinné. Ďalšie ustanovenia týkajúce sa posudzovania prevádzkovej účinnosti kontrol sú uvedené v odsekoch 16 a 17 ISA 330.

Dokumentácia (pozri odsek 38)

A237. Na účely opakujúcich sa auditov je možné použiť dokumentáciu z predchádzajúcich účtovných období a aktualizovať ju podľa potreby tak, aby odrážala zmeny týkajúce sa činností alebo procesov účtovnej jednotky.

A238. ISA 230 okrem iného uvádza, že aj keď neexistuje iba jeden spôsob, ako dokumentovať audítora profesionálny skepticizmus, môže dokumentácia auditu poskytnúť dôkazy o tom, že audítora profesionálny skepticizmus uplatnil.⁶⁶ Napríklad, ak audítorské dôkazy, ktoré audítora získal prostredníctvom postupov posúdenia rizík, obsahujú informácie, ktoré dokazujú tvrdenia manažmentu, aj informácie, ktoré týmto tvrdenia odporujú, v dokumentácii môže byť uvedené, ako audítora tieto dôkazy vyhodnotil, vrátane odborného úsudku, ktorý uplatnil pri posudzovaní toho, či audítorské dôkazy poskytujú vhodný základ pre jeho identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Príklady ďalších požiadaviek tohto štandardu, pre ktoré je možné v dokumentácii doložiť, ako audítora uplatňoval profesionálny skepticizmus:

- odsek 13, podľa ktorého je audítora povinný navrhnuť a vykonať postupy posúdenia rizík nezaujatým spôsobom, ktorý neuprednostňuje získavanie audítorských dôkazov, ktoré potvrdzujú existenciu rizík, alebo naopak, ktoré odporujú existencii rizík;
- odsek 17, podľa ktorého sú kľúčoví členovia audítorského tímu povinní prediskutovať uplatňovanie platného rámca finančného vykazovania a náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky k významnej nesprávnosti;
- odseky 19(b) a 20, podľa ktorých je audítora povinný oboznámiť sa s dôvodmi prípadných zmien v účtovných zásadách a vyhodnotiť, či sú tieto zásady účtovnej jednotky vhodné a v súlade s platným rámcom finančného vykazovania;

⁶⁶ ISA 230, odsek A7

- odseky 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) a 27, podľa ktorých je audítor povinný na základe poznatkov, ktoré získal, posúdiť, či sú zložky vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky s ohľadom na okolnosti účtovnej jednotky, na jej charakter a zložitosť vhodné, a určiť, či boli zistené nejaké kontrolné nedostatky;
- odsek 35, podľa ktorého je audítor povinný zohľadniť všetky audítorské dôkazy, ktoré získal pri vykonávaní postupov posúdenia rizík, bez ohľadu na to, či tvrdenia manažmentu potvrdzujú alebo im odporujú, a vyhodnotiť, či audítorské dôkazy získané pri vykonávaní postupov posúdenia rizík poskytujú vhodný základ na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti;
- odsek 36, podľa ktorého je audítor povinný v prípade významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, ktoré podľa neho nie sú spojené s rizikami významnej nesprávnosti, vyhodnotiť, či takéto posúdenie zostáva naďalej platné.

Zatriedenie požiadaviek

A239. O spôsobe zdokumentovania požiadaviek podľa odseku 38 rozhoduje audítor na základe svojho odborného úsudku.

A240. Na zdôvodnenie náročnejších úsudkov, ktoré audítor uplatnil, môže byť v niektorých prípadoch potrebná podrobnejšia dokumentácia, ktorá postačuje na to, aby skúsený audítor, ktorý sa predtým auditom nezaoberal, pochopil charakter, načasovanie a rozsah vykonaných audítorských postupov.

A241. V prípade auditov menej zložitých účtovných jednotiek môže byť dokumentácia jednoduchšia a pomerne stručná. Forma a rozsah audítorskej dokumentácie sú dané charakterom, veľkosťou a zložitou účtovnej jednotky a jej vnútorného kontrolného systému, dostupnosťou informácií v rámci účtovnej jednotky a tiež metodikou auditu a technológiou používanou v jeho priebehu. Nie je nutné zdokumentovať všetky poznatky, ktoré audítor má o účtovnej jednotke, a o súvisiacich záležitostiach. Medzi kľúčové prvky⁶⁷ poznatkov zdokumentovaných audítorom patria napríklad poznatky, z ktorých vychádza jeho posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Audítor však nie je povinný zdokumentovať všetky faktory prirodzeného rizika, ktoré zohľadnil pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Príklad:

V prípade auditov menej zložitých účtovných jednotiek môže byť dokumentácia auditu začlenená do audítorskej dokumentácie k celkovej stratégii a plánu auditu.⁶⁸ Podobne výsledky posúdenia rizík môžu byť zdokumentované samostatne, alebo v rámci dokumentácie k ďalším audítorským postupom.⁶⁹

⁶⁷ ISA 230, odsek 8

⁶⁸ ISA 300, *Plánovanie auditu finančných výkazov*, odseky 7, 9 a A11

⁶⁹ ISA 330, odsek 28

Príloha 1

(pozri odsek A61–A67)

Aspekty dôležité pri oboznámení sa s účtovnou jednotkou a jej obchodným modelom

Táto príloha vysvetľuje ciele a rámec obchodného modelu účtovnej jednotky a uvádza príklady záležitostí, ktorým audítor venuje pozornosť pri oboznamovaní sa s činnosťami účtovnej jednotky, ktoré je možné zahrnúť do jej obchodného modelu. Poznatky o obchodnom modeli účtovnej jednotky a o tom, ako je ovplyvnený podnikateľskou stratégiou účtovnej jednotky a jej obchodnými cieľmi, audítorovi pomáhajú pri identifikácii podnikateľských rizík, ktoré majú dopad na finančné výkazy, a tiež pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti.

Ciele a rámec obchodného modelu účtovnej jednotky

1. Obchodný model účtovnej jednotky popisuje napríklad to, akú má účtovná jednotka organizačnú štruktúru, aký je rozsah jej prevádzkových a iných činností, aké má predmety činnosti (vrátane konkurentov a odberateľov), interné procesy, príležitosti rastu, vplyv globalizácie, regulačné požiadavky a používané technológie. Obchodný model účtovnej jednotky vyjadruje, ako účtovná jednotka vytvára, chráni a získava pre zainteresované strany finančnú hodnotu alebo hodnotu v širšom slova zmysle.
2. Stratégie sú spôsoby, ako manažment hodlá dosiahnuť ciele účtovnej jednotky, vrátane toho, ako hodlá riešiť prípadné riziká a využiť potenciálne príležitosti. Manažment stratégie priebežne mení podľa toho, ako sa menia ciele účtovnej jednotky a vnútorné a vonkajšie okolnosti, v ktorých účtovná jednotka funguje.
3. Popis obchodného modelu zvyčajne obsahuje nasledujúce informácie:
 - rámec činností účtovnej jednotky a prečo sa účtovná jednotka danými činnosťami zaoberá;
 - štruktúra účtovnej jednotky a veľkosť jej prevádzky;
 - trhy, prípadne geografické alebo demografické oblasti a časti hodnotového reťazca, kde účtovná jednotka pôsobí, ako sa do nich zapája (hlavné produkty, zákaznícke segmenty a distribučné metódy) a na čom stavia svoju konkurenčnú pozíciu;
 - obchodné alebo prevádzkové procesy účtovnej jednotky (napr. investičné, finančné a prevádzkové procesy), ktoré účtovná jednotka používa pri vykonávaní svojich činností, najmä tie časti obchodných procesov, ktoré sú dôležité pri tvorbe, zachovaní alebo získaní hodnoty;
 - zdroje (napr. finančné, ľudské, duševné, environmentálne a technologické) a ďalšie vstupy a vzťahy (napr. zákazníci, konkurenti, dodávatelia a zamestnanci), ktoré sú nevyhnutné alebo dôležité pre jej úspech;
 - ako obchodný model účtovnej jednotky prostredníctvom IT rozhrania a iných technológií využíva IT pri svojich vzťahoch so zákazníkmi, dodávateľmi, veriteľmi a inými zainteresovanými stranami.

4. Podnikateľské riziko môže mať bezprostredný dopad na riziko významnej nesprávnosti pre skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia na úrovni tvrdení alebo na úrovni finančných výkazov. Napríklad v prípade veriteľa poskytujúceho strednodobé úvery zaistené nehnuteľnosťami bude podnikateľské riziko vznikajúce v dôsledku významného prepadu cien na realitnom trhu zrejme viesť k zvýšeniu rizika významnej nesprávnosti súvisiaceho s tvrdením o ocenení. Avšak to isté riziko, zvlášť v spojení s vážnou ekonomickou krízou, ktorá zvýši riziko úverových strát vzniknutých za celú dobu trvania úveru, môže mať aj dlhodobejšie dopady. Výsledná čistá expozícia voči úverovým stratám môže zásadným spôsobom spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite trvať. Ak k takej situácii dôjde, bude to mať vplyv na závery manažmentu aj na závery audítora ohľadom toho, ako je vhodné použiť účtovníctvo založené na predpoklade nepretržitého trvania, a na určenie, či existuje významná neistota. To, či podnikateľské riziko môže byť zdrojom rizika významnej nesprávnosti, sa preto posudzuje s ohľadom na okolnosti účtovnej jednotky. Príklady udalostí a podmienok, ktoré môžu byť zdrojom rizík významnej nesprávnosti, sú uvedené v prílohe 2.

Činnosti účtovnej jednotky

5. K záležitostiam, ktoré audítor posudzuje pri oboznamovaní sa činnosťami účtovnej jednotky (zahrnutými do jej obchodného modelu), patrí napríklad:
- (a) prevádzka účtovnej jednotky ako taká:
- charakter zdrojov tržieb, produktov alebo služieb a trhov, vrátane toho, či sa účtovná jednotka zaoberá elektronickým obchodovaním, napríklad predajom a marketingom prostredníctvom internetu;
 - realizovanie prevádzky (napríklad fázy a metódy výroby, alebo činností predstavujúce environmentálne riziká);
 - aliancie, spoločné podniky a externe zabezpečované činnosti;
 - geografické rozloženie a segmentácia odvetvia;
 - umiestnenie výrobných závodov, skladov a kancelárií a umiestnenie a objemy skladových zásob;
 - kľúčoví zákazníci a dôležití dodávatelia tovaru a služieb a dohody týkajúce sa pracovnoprávných vzťahov (vrátane existencie kolektívnych zmlúv, dôchodkových a iných výhod po skončení pracovného vzťahu, dohody o možnosti kúpe akcií alebo iných motivačných plánoch a vládne regulácie v oblasti politiky zamestnanosti);
 - výskum a vývoj a súvisiace výdaje;
 - transakcie so spriaznenými osobami.

- (b) Investície a investičná činnosť, ako napríklad:
- plánované alebo nedávno uskutočnené akvizície alebo odpredaje;
 - nákup a predaj cenných papierov a úverov;
 - kapitálová investičná činnosť;
 - Investičný podiel v nekonsolidovaných účtovných jednotkách, vrátane nekontrolovaných partnerstiev, spoločných podnikov a nekontrolovaných subjektoch zvláštneho určenia.
- (c) Financovanie a finančné činnosti, ako napríklad:
- vlastnícka štruktúra najdôležitejších dcérskych a pridružených spoločností, vrátane konsolidovanej a nekonsolidovanej štruktúry;
 - dlhová štruktúra a súvisiace podmienky, vrátane mimosúvahových zmlúv o financovaní a lízingových zmlúv;
 - skutoční koncoví príjemcovia výhod (napríklad miestni, zahraniční, podnikateľská povinnosť a skúsenosť) a prepojené strany;
 - používanie finančných derivátov.

Charakter jednotiek zvláštneho určenia

6. Jednotka zvláštneho určenia (niekedy nazývaná aj prostriedok zvláštneho určenia (*special-purpose vehicle*)) je účtovná jednotka, ktorá je vo všeobecnosti založená s jediným presne stanoveným účelom, ako napríklad leasing alebo zabezpečenie finančných aktív, alebo výskumné a vývojové činnosti. Môže mať podobu korporácie, trustu, partnerstva alebo subjektu nezapísaného do obchodného registra. Účtovná jednotka, v menej ktorej bola jednotka zvláštneho určenia založená, môže na takúto jednotku zvláštneho určenia prevádzať majetok (napríklad v súvislosti s odúčtovaním finančných aktív), získať právo užívať majetok jednotky zvláštneho určenia, alebo jej poskytovať služby, kým iné osoby môžu jednotke zvláštneho určenia poskytovať financie. Ako uvádza ISA 550, v niektorých prípadoch môže byť jednotka zvláštneho určenia spriaznenou osobou účtovnej jednotky.⁷⁰
7. Rámce finančného vykazovania často presne špecifikujú, čo sa považuje za kontrolu a za akých okolností má byť jednotka zvláštneho určenia zaradená do konsolidačného celku. Interpretácia požiadaviek takýchto rámcov často vyžaduje podrobnú znalosť príslušných zmlúv týkajúcich sa jednotky zvláštneho určenia.

⁷⁰ ISA 550, odsek A7

(pozri odseky 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Oboznámenie sa s faktormi prirodzeného rizika

Táto príloha podrobne vysvetľuje faktory prirodzeného rizika a tiež záležitosti, ktorým audítor venuje pozornosť pri oboznamovaní sa s týmito faktormi a s ich aplikáciou pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Faktory prirodzeného rizika

1. Faktory prirodzeného rizika sú charakteristické znaky udalostí alebo podmienok, ktoré ovplyvňujú náchylnosť tvrdenia o skupine transakcií, zostatkoch na účtoch alebo zverejneniach k nesprávnosti spôsobenej podvodom alebo chybou, pričom sa neberú do úvahy vnútorné kontroly účtovnej jednotky. Tieto faktory môžu byť kvalitatívne alebo kvantitatívne a zahrňovať zložitosť, subjektivitu, zmenu, neistotu alebo náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo ďalších rizikových faktorov podvodu⁷¹, ktoré ovplyvňujú prirodzené riziko. Pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím a s platným rámcom finančného vykazovania účtovnej jednotky a účtovnými zásadami účtovnej jednotky v súlade s odsekom 19(a)–(b) sa audítor oboznamuje tiež s faktormi prirodzeného rizika a s tým, ako ovplyvňujú pri zostavovaní finančných výkazov náchylnosť tvrdení k nesprávnosti.
2. Faktory prirodzeného rizika týkajúce sa zostavenia informácií požadovaných platným rámcom finančného vykazovania (v tomto odseku ďalej iba ako „požadované informácie“):
 - *Zložitosť* — vyplýva buď z charakteru informácií alebo zo spôsobu, ako sú požadované informácie zostavované, vrátane prípadov, keď sú procesy používané pri ich zostavovaní zo svojej podstaty ťažšie aplikovateľné. O zložitosť môže ísť napríklad v nasledujúcich prípadoch:
 - výpočet zľavy pre dodávateľa, pretože je zvyčajne nutné zohľadniť rôzne obchodné podmienky dohodnuté s mnohými ďalšími dodávateľmi, prípadne iné vzájomne prepojené obchodné podmienky relevantné pre výpočet takýchto zliav;
 - vykonávanie účtovného odhadu v prípade, keď existuje mnoho potenciálnych zdrojov dát s rôznymi charakteristickými znakmi. Spracovanie týchto dát totiž vyžaduje mnoho vzájomne prepojených krokov a dáta je preto ťažšie identifikovať, zachytiť, sprístupniť, pochopiť alebo spracovať.

⁷¹ ISA 240, odseky A24–A27

Subjektivita — vyplýva z prirodzených obmedzení schopnosti zostaviť požadované informácie objektívnym spôsobom, keďže nie sú k dispozícii potrebné poznatky či iné informácie, takže manažment bude musieť uplatniť subjektívny úsudok ohľadom primeraného prístupu a výsledných informácií, ktoré uvedie vo finančných výkazoch. Keďže existujú rôzne prístupy k zostavovaniu požadovaných informácií, manažment dôjde aj pri správnom uplatnení požiadaviek platného rámca finančného vykazovania k rôznym výsledkom. Čím sú obmedzenia limitujúce poznatky alebo iné údaje väčšie, tým väčšia je subjektivita úsudku primerane informovaných a nezávislých osôb a tiež škála potenciálnych výsledkov, ku ktorým tieto osoby na základe svojho úsudku dôjdu.

- *Zmena* — vyplýva z udalostí alebo podmienok, ktoré priebežne ovplyvňujú podnikanie alebo ekonomické, účtovné, regulačné, odvetvové alebo iné aspekty prostredia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, a to v prípade, že tieto udalosti alebo podmienky majú dopad na požadované informácie. Tieto udalosti alebo podmienky môžu nastať v priebehu účtovného obdobia. Zmena môže napríklad vyplynúť z vývoja požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, alebo je dôsledkom vývoja účtovnej jednotky a jej obchodného modelu, alebo dôsledkom vývoja prostredia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí. Zmena ovplyvňuje predpoklady a úsudky manažmentu, vrátane tých, ktoré sa týkajú výberu účtovných zásad, vykonávania účtovných odhadov alebo súvisiacich zverejnení.
- *Neistota* — vzniká v prípade, že požadovanú informáciu nie je možné zostaviť iba na základe dostatočne presných a komplexných údajov, ktoré môžu byť overené priamym pozorovaním. Za takýchto okolností je zvyčajne potrebné na zostavenie požadovaných informácií kombinovať poznatky vyplývajúce z dostatočne presných a vyčerpávajúcich pozorovateľných údajov, ktoré sú k dispozícii, s primeranými predpokladmi založenými na najvhodnejších dostupných údajoch v tých prípadoch, keď presné a komplexné údaje k dispozícii nie sú. Zdrojom neistoty je obmedzená dostupnosť poznatkov údajov, ktoré manažment účtovnej jednotky nemá pod svojou kontrolou (v niektorých prípadoch preto, lebo by to bolo neefektívne z hľadiska nákladov), pričom dopad neistoty na zostavenie požadovaných informácií nie je možné vylúčiť. Napríklad neistota účtovného odhadu vzniká v prípade, že požadovanú peňažnú hodnotu nie je možné presne určiť a výsledok odhadu nie je pred dátumom dokončenia finančných výkazov známy.
- *Náchylnosť k nesprávosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo iných rizikových faktorov podvodu, ktoré ovplyvňujú prirodzené riziko* — náchylnosť k zaujatosti manažmentu vyplýva z podmienok, ktoré vytvárajú náchylnosť k neschopnosti manažmentu, či už zámernej alebo nezámernej, zachovať si pri zostavovaní informácií neutralnosť. Zaujatosť manažmentu je často spojená s určitými podmienkami, pre ktoré si manažment nezachová pri uplatňovaní úsudku neutralitu (indikátory potenciálnej zaujatosti manažmentu), čo môže viesť k významnej nesprávosti informácií. Ak sú informácie úmyselne nesprávne, jedná sa o podvod. Medzi indikátory potenciálnej zaujatosti manažmentu patria stimuly alebo tlaky, ktoré ovplyvňujú prirodzené riziko (napríklad, keď je manažment motivovaný k tomu, aby bol dosiahnutý požadovaný výsledok, napríklad ciele v oblasti ziskovosti alebo kapitálových ukazovateľov), a príležitosť nezachovávať neutralitu. Faktory týkajúce sa náchylnosti k nesprávosti v dôsledku podvodu vo forme podvodného účtovného výkazníctva alebo majetkovej sprenevery sú popísané v odsekoch A1 až A5 ISA 240.

3. Ak je faktorom prirodzeného rizika zložitosť, na zostavenie požadovaných informácií budú zrejme potrebné zložitejšie procesy, ktorých vykonanie bude náročnejšie. Vykonanie týchto procesov bude preto v niektorých prípadoch vyžadovať špecializované schopnosti alebo poznatky a prípadne bude nutné využiť služby experta manažmentu.
4. S väčšou subjektívnosťou úsudku manažmentu sa zvyšuje aj náchylnosť k zámernej alebo nezámernej nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu. Napríklad účtovné odhady, s ktorými sa spája veľká miera neistoty, zvyčajne vyžadujú významný úsudok manažmentu a závery týkajúce sa metód, údajov a predpokladov, ktoré použil manažment, môžu byť ovplyvnené zámernou alebo nezámernou zaujatosťou manažmentu.

Príklady udalostí a podmienok, ktoré môže byť zdrojom rizík významnej nesprávnosti

5. V nasledujúcej časti sú uvedené príklady udalostí (vrátane transakcií) a podmienok, ktoré môže svedčiť o výskyte rizík významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch na úrovni finančných výkazov alebo na úrovni tvrdení. Príklady uvedené podľa faktora prirodzeného rizika pokrývajú celú radu udalostí a podmienok, avšak nie všetky udalosti a podmienky budú relevantné pre všetky zákazky na audit. Tento zoznam príkladov nie je vyčerpávajúci. Udalosti a podmienky sú uvedené podľa faktora prirodzeného rizika, ktorý ma za daných okolností najväčší vplyv. Vzhľadom na vzájomnú previazanosť týchto faktorov budú udalosti a podmienky uvedené v príklade súčasne do rôznej miery ovplyvnené aj ďalšími faktormi prirodzeného rizika.

Faktor prirodzeného rizika:	Príklady udalostí a podmienok, ktoré môžu svedčiť o rizikách významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení:
Zložitosť	regulačné: <ul style="list-style-type: none"> • prevádzková činnosť podlieha vysokému stupňu regulácie; obchodný model: <ul style="list-style-type: none"> • existencia zložitých aliancií a spoločných podnikov; platný rámec finančného vykazovania: <ul style="list-style-type: none"> • účtovné oceňovanie zahrňuje zložité postupy; transakcie: <ul style="list-style-type: none"> • použitie podsúvahového financovania, jednotiek zvláštneho určenia a iných zložitých spôsobov financovania.
Subjektivita	platný rámec finančného vykazovania: <ul style="list-style-type: none"> • široká škála potenciálnych oceňovacích kritérií účtovných odhadov, napríklad účtovanie odpisov alebo výnosov a nákladov na výstavbu; • výber oceňovacej techniky alebo oceňovacieho modelu pre dlhodobý majetok, napríklad pre investície do nehnuteľností.
Zmena	ekonomické podmienky: <ul style="list-style-type: none"> • prevádzková činnosť v regiónoch, ktoré sú ekonomicky nestále, napríklad v krajinách, ktorých ekonomika sa vyznačuje výrazným znehodnotením meny alebo vysokou infláciou;

Faktor prirodzeného rizika:	Príklady udalostí a podmienok, ktoré môžu svedčiť o rizikách významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení:
	<p>trhy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prevádzkové činnosti podliehajú volatilitě trhu, napríklad obchodovanie s futures. <p>strata zákazníkov:</p> <ul style="list-style-type: none"> • problémy v oblasti nepretržitého trvania podniku a problémy s likviditou vrátane straty významných zákazníkov. <p>odvetvový model:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmeny v odvetví, v ktorom účtovná jednotka pôsobí. • zmeny v dodávateľskom reťazci; • vývoj alebo ponuka nových produktov alebo služieb, alebo presun do nových oblastí podnikania. <p>geografia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rozšírenie do nových regiónov. <p>štruktúra účtovnej jednotky:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmeny v účtovnej jednotke, napríklad významné akvizície alebo reorganizácie, alebo iné nezvyčajné udalosti; • účtovné jednotky alebo obchodné segmenty, ktoré budú pravdepodobne predané. <p>spôsobilosť ľudských zdrojov:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmeny na pozíciách kľúčových pracovníkov, vrátane odchodu kľúčových vedúcich pracovníkov. <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmeny v prostredí IT; • inštalácia dôležitých nových IT systémov, ktoré sa týkajú finančného vykazovania. <p>platný rámec finančného vykazovania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • použitie nových účtovných predpisov. <p>kapitál:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nové obmedzenia dostupnosti kapitálového a úverového financovania. <p>regulačné:</p> <ul style="list-style-type: none"> • začatie vyšetrovania vedeného regulačnými alebo štátnymi úradmi, ktoré sa týkajúce prevádzkovej činnosti alebo finančných výsledkov účtovnej jednotky; • dopady nových právnych predpisov týkajúcich sa ochrany životného prostredia.

Faktor prirodzeného rizika:	Príklady udalostí a podmienok, ktoré môžu svedčiť o rizikách významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení:
Neistota	vykazovanie: <ul style="list-style-type: none"> • udalosti alebo transakcie, s ktorými sa spája výrazná neistota v oblasti oceňovania, vrátane účtovných odhadov a zverejnení; • prebiehajúce súdne spory a podmienené záväzky, napríklad predajné záruky, finančné záruky a záväzky týkajúce sa sanácie environmentálnych škôd.
náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu a ďalšie rizikové faktory podvodu, ktoré ovplyvňujú prirodzené riziko	vykazovanie: <ul style="list-style-type: none"> • príležitosti, ktoré manažment a zamestnanci majú k podvodnému finančnému vykazovaniu, vrátane vypustenia dôležitých informácií zo zverejnení, alebo zastieranie takýchto informácií. transakcie: <ul style="list-style-type: none"> • významné transakcie so spriaznenými stranami; • významný počet nerutinných alebo nesystematických transakcií, vrátane vnútrokupinových transakcií a transakcií s veľkým objemom výnosov na konci finančného obdobia; • transakcie, ktoré sú zaznamenané na základe zámeru manažmentu účtovnej jednotky, napríklad refinancovanie úverov, aktíva určené na predaj alebo klasifikácia obchodovateľných cenných papierov.

Ďalšie udalosti alebo podmienky, ktoré môžu svedčiť o rizikách významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov:

- nedostatok pracovníkov s príslušnými znalosťami z oblasti účtovníctva a finančného vykazovania;
- kontrolné nedostatky – najmä nedostatky v kontrolnom prostredí, v procese posudzovania rizík a procese monitorovania, a to zvlášť tie, ktoré manažment nerieši;
- výskyt nesprávností v minulosti, história chýb alebo veľký počet opráv na konci finančného obdobia.

Príloha 3

(pozri odsek 12(m), 21–26, A90–A181)

Oboznámenie sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky

1. Vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky sa zvyčajne odráža v interných smerniciach, systémoch a tlačivách a v nich uvedených informáciách. Realizujú ho pracovníci účtovnej jednotky. Vnútorný kontrolný systém zavádza manažment, osoby poverené spravovaním a ďalší zamestnanci na základe štruktúry účtovnej jednotky. Aplikuje sa na základe rozhodnutí manažmentu, osôb poverených spravovaním alebo iných pracovníkov a v kontexte právnych alebo regulačných požiadaviek na prevádzkový model účtovnej jednotky, na jej právnu štruktúru alebo na kombináciu týchto dvoch aspektov.
2. Táto príloha podrobnejšie vysvetľuje zložky vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky uvedené v odsekoch 12(m), 21–26, a A90–A181, ktoré sú relevantné pre audit finančných výkazov, a tiež súvisiace obmedzenia vnútorného kontrolného systému.
3. Súčasťou vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky sú aspekty, ktoré sa týkajú jej cieľov v oblasti finančného vykazovania, vrátane cieľov v oblasti finančného vykazovania, ale môže sa vzťahovať aj na aspekty týkajúce sa prevádzkových cieľov a cieľov v oblasti dodržiavania predpisov, ak sú relevantné pre oblasť finančného vykazovania.

Príklad:

Kontroly zamerané na dodržiavania právnych predpisov sú relevantné pre finančné vykazovanie, ak sú relevantné pre vypracovanie zverejnení o podmienených položkách vo finančných výkazoch.

Zložky vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky*Kontrolné prostredie*

4. Kontrolné prostredie zahŕňa funkcie v oblasti spravovania a riadenia, vrátane prístupu manažmentu a osôb poverených spravovaním k vnútornému kontrolnému systému a k jeho významu v rámci účtovnej jednotky a vrátane ich povedomia o tomto systéme a prijímaných opatreniach. Kontrolné prostredie určuje tón v rámci organizácie, ovplyvňuje kontrolné povedomie jej pracovníkov a slúži ako obecný základ pre fungovanie ostatných zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky.

5. Kontrolné povedomie v rámci účtovnej jednotky ovplyvňujú osoby poverené spravovaním, pretože jednou z ich úloh je vyvažovať tlaky, ktorým je manažment účtovnej jednotky vystavený v oblasti finančného vykazovania v dôsledku nárokov trhu alebo systému odmeňovania. Na účinnosť návrhu kontrolného prostredia z hľadiska úlohy osôb poverených spravovaním majú preto vplyv aj také skutočnosti, ako napríklad:
- nezávislosť osôb poverených spravovaním od manažmentu a ich schopnosť posúdiť opatrenia prijaté manažmentom;
 - či sú tieto osoby oboznámené s podnikateľskými transakciami účtovnej jednotky;
 - rozsah, do akého posudzujú, či boli finančné výkazy zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, vrátane toho, či finančné výkazy obsahujú dostatočné zverejnenia.
6. Kontrolné prostredie zahrňuje nasledujúce prvky:
- (a) *Akým spôsobom manažment vykonáva svoje zodpovednosti v oblasti dohľadu, napríklad ako vytvára a udržiava firemnú kultúru účtovnej jednotky a ako presadzuje integritu a etické hodnoty.* Účinnosť kontrol nemôže byť vyššia, ako je integrita a etické hodnoty osôb, ktoré tieto kontroly vytvárajú, spravujú a monitorujú. Integrita a etické správanie sú výsledkom toho, aké normy v oblasti etiky a zásady správania si účtovná jednotka nastavila, ako o nich informuje (napr. prostredníctvom vyhlásení o prijatých zásadách) a ako v praxi zabezpečuje ich dodržiavanie (napr. prostredníctvom opatrení prijatých manažmentom na odstránenie alebo obmedzenie faktorov motivujúcich pracovníkov účtovnej jednotky k nečestnému, nezákonnému alebo neetickému konaniu). V rámci komunikácie zásad týkajúcich sa integrity a etických hodnôt sú pracovníci účtovnej jednotky okrem iného informovaní o tom, aké normy správania majú dodržiavať, a to prostredníctvom písomných vyhlásení o prijatých zásadách správania, prostredníctvom etického kódexu a tiež prostredníctvom dobrého príkladu.
- (b) *Ak osoby poverené spravovaním nie sú členmi manažmentu, ako preukazujú svoju nezávislosť od manažmentu a ako vykonávajú dohľad nad vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky.* Osoby poverené spravovaním majú vplyv na kontrolné povedomie v rámci účtovnej jednotky. V tejto súvislosti je vhodné zvážiť, či v účtovnej jednotke pôsobí dostatok osôb, ktoré sú nezávislé od manažmentu a objektívne pri svojom posudzovaní a rozhodovaní; ako osoby poverené spravovaním identifikujú a akceptujú svoje povinnosti v oblasti dohľadu a či vykonávajú dohľad nad tým, ako manažment navrhuje a implementuje vnútorný kontrolný systém a ako zabezpečuje jeho fungovanie. Dôležitosť povinností osôb poverených spravovaním je potvrdená v internom kódexe postupov, právnych predpisoch a ďalších ustanoveniach upravujúcich pôsobenie týchto osôb. Medzi ich ďalšie povinnosti patrí aj dohľad nad návrhom a účinným fungovaním postupov na nahlasovanie nezákonných postupov v rámci organizácie (whistleblowing).

- (c) *Ako účtovná jednotka pri plnení svojich cieľov prideluje právomoci a zodpovednosti. Vhodné je venovať pozornosť napríklad nasledujúcim oblastiam:*
- kľúčové oblasti právomocí a zodpovedností a príslušné línie reportingu;
 - pravidlá týkajúce sa podnikateľských činností, znalostí a skúseností kľúčových pracovníkov dostupné zdroje, ktoré napomáhajú pri plnení povinností;
 - pravidlá a komunikácia, ktorých úlohou je oboznámiť všetkých pracovníkov s cieľmi účtovnej jednotky a s tým, ako ich jednotlivé funkcie súvisia a prispievajú k plneniu týchto cieľov, a tiež s tým, za čo a do akej miery sú zodpovední.
- (d) *Ako účtovná jednotka v súlade so svojimi cieľmi získava kvalifikovaných pracovníkov, ako sa stará o ich odborný rast a stabilizáciu. Táto oblasť zahŕňa aj to, ako účtovná jednotka zabezpečuje, aby jej pracovníci mali znalosti a schopnosti potrebné na plnenie úloh vyplývajúce z ich pracovného zaradenia, ako napríklad:*
- štandardy prijímania najkvalifikovanejších pracovníkov – s dôrazom na vzdelanie, predchádzajúce pracovné skúsenosti, úspechy dosiahnuté v minulosti a dôkazy o ich bezúhonnosti a etickom správaní.
 - školenia, kurzy a semináre, prostredníctvom ktorých sú pracovníci oboznamovaní so svojimi budúcimi úlohami a zodpovednosťami, a ktoré ilustrujú očakávanú úroveň výkonnosti a správania;
 - periodické hodnotenie výkonu v rámci systému kariérneho postupu, ktoré demonštruje, ako sa účtovná jednotka snaží zabezpečiť, aby schopným a kvalifikovaným pracovníkom boli pridelené vyššie zodpovednosti.
- (e) *Akým spôsobom účtovná jednotka vyžaduje od svojich zamestnancov dodržiavanie ich povinností pri plnení cieľov vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky. Táto oblasť zahŕňa nasledujúce:*
- mechanizmy, prostredníctvom ktorých účtovná jednotka informuje zamestnancov o ich povinnostiach v oblasti kontroly, vyžaduje od nich plnenie týchto povinností a v prípade potreby prijíma nápravné opatrenia;
 - zavedenie výkonnostných kritérií, stimulov a odmien pre zamestnancov, ktorí sú zodpovední za vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky, vrátane vyhodnocovania týchto kritérií a ich priebežných zmien s cieľom zaistiť ich relevantnosť;
 - ako tlak na plnenie cieľov v oblasti kontroly ovplyvňuje povinnosti zamestnancov a výkonnostné kritériá;
 - ako sú zamestnanci prípadne potrestaní, ak porušia svoje povinnosti.

Relevantnosť vyššie uvedených záležitostí je rôzna pre rôzne účtovné jednotky v závislosti od veľkosti účtovnej jednotky, zložitosti jej štruktúry a charakteru jej činností.

Proces účtovnej jednotky na posudzovanie rizík

7. Proces, ktorý účtovná jednotka používa na posudzovanie rizík, je opakujúci sa proces identifikovania a analyzovania rizík ohrozujúcich plnenie jej cieľov. Na jeho základe manažment a osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky rozhodujú o tom, ktoré riziká je nutné riadiť.
8. Proces, ktorý účtovná jednotka používa na posudzovanie rizík, zahŕňa na účely finančného vykazovania nasledujúce aspekty: ako manažment identifikuje podnikateľská riziká týkajúce sa zostavenia finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania; ako odhaduje ich dôležitosť, ako vyhodnocuje pravdepodobnosť ich výskytu a ako rozhoduje o opatreniach, ktoré prijme s cieľom riadiť tieto riziká, a aké sú výsledky týchto opatrení. Proces posudzovania rizík účtovnej jednotky sa môže zaoberať napríklad tým, ako účtovná jednotka posudzuje možnosť výskytu nezaúčtovaných transakcií alebo ako identifikuje a analyzuje významné odhady uvedené vo finančných výkazoch.
9. Medzi riziká, ktoré sa týkajú účtovného výkazníctva, patrí napríklad výskyt externých a interných udalostí, transakcií alebo okolností, ktoré môžu negatívne ovplyvniť schopnosť účtovnej jednotky generovať, zaznamenávať, spracovávať a vykazovať finančné údaje, ktoré sú konzistentné s tvrdeniami manažmentu uvedenými vo finančných výkazoch. Manažment môže vytvoriť plány a programy alebo prijať opatrenia na riešenie konkrétnych rizík, alebo sa môže rozhodnúť, že prevezme určité riziko s ohľadom na náklady alebo iné faktory. Riziká môžu vzniknúť alebo sa meniť napríklad vplyvom nasledujúcich okolností:
 - *zmeny prevádzkového prostredia*: zmeny regulačného, ekonomického alebo prevádzkového prostredia môžu viesť k zmenám konkurenčných tlakov a k vzniku významne odlišných rizík;
 - *noví pracovníci*: noví pracovníci môžu inak chápať vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky, alebo sa môžu zamerať na iné aspekty tohto systému;
 - *nové alebo modernizované informačné systémy*: v dôsledku významných a rýchlych zmien informačných systémov môže dôjsť k zmene rizika, ktoré sa týka vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky;
 - *rýchly rast*: významná a rýchla expanzia činností môže obmedziť kontroly a zvýšiť riziko ich zlyhania;
 - *nové technológie*: začlenenie nových technológií do výrobných procesov alebo informačného systému môže zmeniť riziko spojené s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky;
 - *nové obchodné modely, produkty alebo činnosti*: vstup do nových obchodných oblastí alebo realizácia nových transakcií, s ktorými má účtovná jednotka iba málo skúsenosti, môže byť zdrojom nových rizík spojených s jej vnútorným kontrolným systémom;
 - *reštrukturalizácia podniku*: reštrukturalizácia môže byť spojená so znížením počtu zamestnancov a so zmenami v oblasti dohľadu alebo oddelenia právomocí, čím sa môže zmeniť riziko súvisiace s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky;
 - *rozšírené zahraničné činnosti*: expanzia alebo akvizícia zahraničných činností prináša nové a často nezvyčajné riziká, ktoré môžu mať vplyv na vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky, napríklad vznik ďalších rizík alebo zmena už existujúcich rizík vyplývajúcich z transakcií v cudzej mene;

- *nové účtovné predpisy*: prijatie nových účtovných zásad alebo ich zmena môže ovplyvniť riziká týkajúce sa zostavenia finančných výkazov;
- *používanie IT*: riziká týkajúce sa nasledujúcich oblastí:
 - zabezpečenie integrity spracovania údajov a informácií;
 - riziká ohrozujúce podnikateľskú stratégiu účtovnej jednotky v prípade, že jej IT stratégia účinne nepodporuje podnikateľskú stratégiu;
 - zmeny alebo narušenia IT prostredia, fluktuácia pracovníkov IT alebo prípady, keď účtovná jednotka nevykonáva nevyhnutné aktualizácie IT prostredia, alebo ich nevykonáva včas.

Proces účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému

10. Proces, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, je kontinuálny proces, ktorého cieľom je posúdiť účinnosť tohto systému a v prípade potreby prijať včas nápravné opatrenia. V rámci procesu monitorovania svojho vnútorného kontrolného systému účtovná jednotka vykonáva nepretržité monitorovacie činnosti a tiež separátne vyhodnocovanie (vykonávané periodicky), alebo tieto dva typy kombinuje. Nepretržité monitorovacie činnosti sú často súčasťou bežných činností účtovnej jednotky, ktoré sa vykonávajú opakovane napríklad v rámci riadenia a dohľadu. Rozsah a frekvencia monitorovacieho procesu sú pre rôzne účtovné jednotky rôzne v závislosti od posudzovania rizík relevantných pre danú účtovnú jednotku.
11. Činnosti zamerané na posúdenie a monitorovanie účinnosti vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky sú zvyčajne aj cieľom interného auditu.⁷² Proces, ktorý účtovná jednotka používa na monitorovanie vnútorného kontrolného systému, zahŕňa napríklad overenie včasného odsúhlasenie účtov s bankou, ktoré vykonáva manažment účtovnej jednotky, hodnotenie vykonané interným auditorom, ktoré sa zameriava na to, či pracovníci predaja dojednávajú podmienky predajných zmlúv podľa príslušných pravidiel stanovených účtovnou jednotkou, alebo dohľad právneho oddelenia nad dodržiavaním vnútorných etických pravidiel alebo pravidiel vykonávania podnikateľskej činnosti. Cieľom monitorovania je tiež zabezpečiť nepretržité účinné fungovanie kontrol. Ak napríklad nie je včasné a správne odsúhlasovanie s bankou monitorované, prestanú ho pracovníci pravdepodobne vykonávať.
12. Kontroly, ktoré sú súčasťou procesu monitorovania vnútorného kontrolného systému, vrátane kontrol monitorujúcich automatizované kontroly, môžu byť automatizované alebo ručné, alebo môže ísť o kombináciu týchto dvoch typov. Účtovná jednotka môže používať automatizované kontroly monitorujúce prístup k určitým technológiám, ktoré pre manažment automaticky generujú správy o nezvyčajnej aktivite a ten ich potom manuálne skontroluje.

⁷² Ďalšie ustanovenia o internom audite sú uvedené v ISA 610 (revidované znenie 2013) a prílohe 4 tohto štandardu

13. Pri rozlišovaní medzi monitorovacou činnosťou a kontrolou týkajúcou sa informačného systému sa zohľadňujú detaily príslušnej činnosti, najmä v týchto prípadoch, keď daná činnosť zahŕňa určitú úroveň preverenia dohľadu. Preverenia dohľadu sa automaticky neklasifikujú ako monitorovacie činnosti a zvyčajne sú záležitosťou úsudku, či je takéto preverenie klasifikované ako kontrola týkajúca sa informačného systému, alebo ako monitorovacia činnosť. Napríklad cieľom mesačnej kontroly úplnosti je odhaliť a opraviť chyby, zatiaľ čo monitorovacia činnosť sa zameriava na to, prečo došlo ku chybám, a zabezpečuje, že manažment proces opraví, aby v budúcnosti už ku chybám nedochádzalo. Kontrola týkajúca sa informačného systému reaguje na konkrétne riziko na rozdiel od monitorovacej činnosti, ktoré vyhodnocuje, či kontroly každej z piatich zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky fungujú tak, ako by mali.
14. Monitorovacie činnosti môžu zahŕňať aj používanie informácií získaných od externých strán, ktoré poukazujú na problémy alebo odhaľujú oblasti vyžadujúce vylepšenia. Zákazníci implicitne potvrdia fakturované sumy tým, že faktúry uhradia, alebo vyúčtované sumy reklamujú. Aj regulačné orgány niekedy poskytujú účtovnej jednotke informácie o záležitostiach, ktoré ovplyvňujú fungovanie jej vnútorného kontrolného systému, napríklad informácie o kontrolách, ktoré vykonáva úrad pre bankový dohľad. Pri vykonávaní monitorovacích činností môže manažment zohľadniť aj informácie od externých audítorov o vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky.

Informačný systém a komunikácia

15. Informačný systém relevantný pre zostavenie finančných výkazov zahŕňa činnosti, pravidlá a účtovné a podporné záznamy, ktoré sú navrhnuté tak, aby plnili nasledujúce účely:
- generovanie, zaznamenávanie a spracovanie transakcií účtovnej jednotky (a tiež získanie, spracovanie a zverejnenie informácií o udalostiach a podmienkach, ktoré nie sú transakciami) a zaistenie zodpovednosti za súvisiace aktíva, záväzky a vlastný kapitál;
 - náprava nesprávneho spracovania transakcií, napríklad automatizované vytváranie súborov nespracovaných položiek a postupy slúžiace k včasnému objasneniu a vyriešeniu týchto položiek;
 - spracovanie a zaznamenanie prípadov, keď došlo k potlačeniu úkonov vykonávaných systémom alebo k obídenu kontrol;
 - zahrnutie informácií zo spracovania transakcií do účtovnej knihy (napr. presun agregovaných transakcií z pomocnej účtovnej knihy);
 - získanie a spracovanie informácií relevantných pre zostavenie finančných výkazov, ktoré sa týkajú udalostí a podmienok, ktoré nie sú transakciami, ako napríklad odpisy a amortizácia majetku alebo zmeny návratnosti aktív;
 - zhromaždenie, zaznamenanie, spracovanie a sumarizácia informácií, ktorých zverejnenie vyžaduje platný rámec finančného vykazovania, a ich primerané uvedenie vo finančných výkazoch.

16. Podnikové procesy účtovnej jednotky sú činnosti, ktorých cieľom je:
- vyvinúť, nakúpiť, vyrobiť, predať a distribuovať produkty a služby účtovnej jednotky;
 - zabezpečiť súlad s právnymi predpismi a nariadeniami;
 - zaznamenať informácie, vrátane tých, ktoré sa týkajú účtovníctva a finančného vykazovania.

Výsledkom podnikových procesov účtovnej jednotky sú transakcie, ktoré zaznamenáva, spracováva a vykazuje informačný systém.

17. Kvalita informácií má dopad na schopnosť manažmentu prijať vhodné rozhodnutia týkajúce sa riadenia a kontroly činností účtovnej jednotky a vypracovať spoľahlivé finančné správy.
18. Komunikácia, ktorá predstavuje poskytovanie informácií o jednotlivých rolách a zodpovednostiach týkajúcich sa vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, môže mať podobu interných smerníc, metodík pre účtovníctvo a finančného vykazovania a memoránd. Komunikácia môže mať tiež elektronickú alebo ústnu formu a môže prebiehať aj prostredníctvom spôsobov, ako manažment účtovnej jednotky jedná.
19. Súčasťou komunikácie o rolách a zodpovednostiach týkajúcich sa finančného vykazovania a o významných záležitostiach v tejto oblasti je aj oboznamovanie príslušných osôb s rolami a zodpovednosťami, ktoré sa týkajú vnútorného kontrolného systému v oblasti finančného vykazovania, napríklad do akej miery pracovníci chápu, ako ich činnosť v rámci informačného systému súvisí s prácou ostatných kolegov, alebo ako sú hlásené výnimky príslušným nadriadeným v rámci účtovnej jednotky.

Kontrolné činnosti

20. Identifikovanie kontrol v rámci kontrolných činností upravuje odsek 26. Ide o kontroly spracovania informácií a o všeobecné IT kontroly, pričom obidva druhy môžu byť manuálne alebo automatizované. Čím viac manažment používa na účely finančného vykazovania automatizované kontroly resp. kontroly obsahujúce automatizované prvky, tým je dôležitejšie, aby účtovná jednotka zaviedla všeobecné IT kontroly, ktoré zabezpečujú, že automatizované prvky obsiahnuté v kontrolách spracovania informácií budú nepretržite fungovať. Kontroly v rámci kontrolných činností sa týkajú nasledujúcich oblastí:
- *Autorizácia a schvaľovanie.* Autorizácia potvrdzuje, že transakcia je platná (t. j. predstavuje skutočnú ekonomickú udalosť resp. že je v súlade s pravidlami účtovnej jednotky). Autorizácia má zvyčajne formu schválenia vyššou úrovňou manažmentu alebo formu verifikácie a posúdenia platnosti transakcie. Napríklad vedúci pracovník schváli výkaz o nákladoch až potom, čo vykoná kontrolu ich primeranosti a súlad s pravidlami účtovnej jednotky. Príkladom automatického schvaľovania je automatické porovnávanie jednotkovej ceny uvedenej na faktúre s jednotkovou cenou uvedenou v príslušnej objednávke, pričom je vopred stanovená určitá hranice tolerancie. Faktúry neprekračujúce stanovenú hranicu sú automaticky schválené na preplatenie. Faktúry, ktoré túto hranicu prekračujú, sú označené a sú predmetom ďalšieho skúmania.

- **Odsúhlasenie:** Odsúhlasenie spočíva v porovnávaní dvoch alebo viacerých číselných údajov. V prípade zistenia rozdielov prijme účtovná jednotka také opatrenia, aby boli číselné údaje v súlade. Odsúhlasenie je všeobecne overením úplnosti alebo správnosti spracovania transakcií.
- **Verifikácia:** Verifikácia spočíva v porovnávaní dvoch alebo viacerých položiek alebo porovnávaní položiek s prijatými pravidlami. Ak položky nesúhlasia alebo nie sú v súlade s pravidlami, sú v rámci verifikácie prijaté následné opatrenia. Cieľom verifikácie je zvyčajne overenie úplnosti, správnosti alebo platnosti spracovávania transakcií.
- **Fyzické alebo logické kontroly, vrátane kontrol, ktoré riešia zabezpečenie aktív pred neoprávneným prístupom, nadobudnutím, použitím alebo vyradením.** Takéto kontroly sú zamerané na nasledujúce oblasti:
 - fyzické zabezpečenie majetku, vrátane vhodných ochranných opatrení, ako napríklad zabezpečenie prístupu k majetku a k záznamom;
 - autorizácia prístupu k počítačovým programom a dátovým súborom (t. j. logický prístup).
 - pravidelná inventarizácia a porovnávanie s údajmi z kontrolných záznamov (napríklad porovnávanie výsledkov inventarizácie peňažných prostriedkov, cenných papierov a skladových zásob s účtovnými záznamami).

Rozsah, do ktorého sú fyzické kontroly, ktorých cieľom je zabrániť krádeži majetku, relevantné pre spoľahlivosť zostavenia finančných výkazov, závisí od podmienok, napríklad či existuje vysoké riziko, že môže dôjsť k sprenevere majetku.

- **Oddelenie právomocí:** Oddelenie právomocí spočíva v tom, že zodpovednosť za schvaľovanie a zaznamenávanie transakcií a za správu majetku je rozdelená medzi rôzne osoby. Cieľom oddelenia právomocí je prispieť k tomu, aby žiadna osoba pri plnení svojich bežných povinností nemala možnosť dopustiť sa chýb či podvodov alebo ich zatajiť.

Napríklad manažér, ktorý schvaľuje predaj na úver, by nemal byť súčasne zodpovedný za vedenie účtovných pohľadávok ani by nemal manipulovať s peňažnými príjmovými dokladmi. Ak by všetky tieto činnosti vykonávala jedna a tá istá osoba, mohla by napríklad vytvoriť fiktívny predaj, ktorý by mohol zostať neodhalený. Podobne by predajcovia nemali mať možnosť upravovať súbory s cenami produktov alebo sadzbou provízií.

V niektorých prípadoch oddelenie právomocí nie je v skutočnosti možné, nákladovo efektívne či realizovateľné. Napríklad menšie a menej zložité účtovné jednotky zvyčajne nemajú na dôsledné oddelenie právomocí dostatok zdrojov a náklady na prijímanie ďalších zamestnancov by boli neúnosné. V takýchto situáciách môže manažment zaviesť alternatívne kontroly. Ak napríklad predajca má právo upraviť súbory s cenami produktov, je možné zaviesť kontrolné činnosti, v rámci ktorých budú pracovníci nepatriaci do oddelenia predaja pravidelne kontrolovať, či a za akých okolností predajca ceny zmenil.

21. Niektoré kontroly závisia od toho, či manažment účtovnej jednotky alebo osoby poverené spravovaním zaviedli príslušné kontroly dohľadu. Napríklad autorizačné kontroly je možné delegovať na základe interných smerníc, napríklad na základe investičných kritérií stanovených osobami poverenými spravovaním. Transakcie, ktoré nie sú bežné, napríklad významné akvizície alebo predaj, naopak zvyčajne vyžadujú schválenie na vyššej úrovni vedenia, v niektorých prípadoch dokonca schválenie akcionárov.

Obmedzenia interných kontrol

22. Vnútroňný kontrolný systém, bez ohľadu na to, do akej miery je účinný, môže poskytnúť účtovnej jednotke iba primeranú istotu, že sú plnené ciele v oblasti finančného vykazovania. Pravdepodobnosť dosiahnutia cieľov je ovplyvnená prirodzenými obmedzeniami interných kontrol, medzi ktoré patrí fakt, že ľudský úsudok pri rozhodovaní môže byť nesprávny a že môže dôjsť k poruchám vnútroňného kontrolného systému v dôsledku ľudského zlyhania, napríklad pri návrhu alebo zmene určitej kontroly. Podobne kontrola nefunguje účinne, keď informácie generované na účely vnútroňného kontrolného systému (napríklad hlásenia o výnimkách) nie sú účinne využité, pretože osoby zodpovedné za posúdenie týchto informácií plne nechápu ich účel, prípadne neprijmú príslušné opatrenia.
23. Kontroly je možné obísť aj tajnou dohodou dvoch alebo viacerých osôb, alebo tak, že ich manažment účtovnej jednotky nevhodným spôsobom obíde. Manažment účtovnej jednotky môže napríklad uzavrieť so zákazníkmi vedľajšie dohody, ktoré menia podmienky štandardných predajných zmlúv účtovnej jednotky, čo môže viesť k nesprávnemu účtovaniu výnosov. Rovnako aj kontroly korekcií IT aplikácií, ktorých úlohou je identifikovať a ohlásiť transakcie prevyšujúce určitý úverový limit, je možné obísť alebo znemožniť.
24. Pri navrhovaní a zavádzaní kontrol manažment účtovnej jednotky často uplatňuje úsudok pri rozhodovaní o charaktere a rozsahu kontrol, ktoré zavedie, a o charaktere a rozsahu rizík, ktoré sa rozhodne prevziať.

Príloha 4

(pozri odseky 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Aspekty dôležité pri oboznámení sa s interným auditom účtovnej jednotky

Táto príloha popisuje ďalšie aspekty relevantné pre oboznámenie sa s funkciou vnútorného auditu účtovnej jednotky, ak takáto funkcia existuje.

Ciele a predmet funkcie interného auditu

1. Ciele a predmet interného auditu, charakter jeho zodpovedností a jeho postavenie v rámci účtovnej jednotky, vrátane jeho kompetencií a zodpovedností, sa výrazne líši v závislosti od veľkosti, zložitosti a štruktúry účtovnej jednotky a od požiadaviek manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním. Tieto záležitosti môžu byť stanovené v štatúte interného auditu alebo v inom dokumente určujúcom jeho pôsobnosť.
2. Povinnosti interného auditu môžu zahŕňať aj vykonávanie audítorských postupov a vyhodnocovanie výsledkov s cieľom poskytnúť manažmentu a osobám povereným spravovaním uistenie o tom, že procesy v oblasti riadenia rizík, vnútorného kontrolného systému a spravovania boli správne nastavené a účinne fungujú. V takom prípade bude interný audit mať pravdepodobne v účtovnej jednotke dôležitú úlohu v procese monitorovania vnútorných kontrol. Povinnosti funkcie vnútorného auditu však môžu byť zamerané na vyhodnocovanie hospodárnosti, efektivity a účinnosti prevádzkových činností. V takom prípade potom jeho práca nemusí priamo súvisieť s finančným vykazovaním.

Kladenie otázok pracovníkom vnútorného auditu

3. Ak má účtovná jednotka zavedenú funkciu vnútorného auditu, kladením otázok príslušným pracovníkom vnútorného auditu je možné získať užitočné informácie, ktoré audítor môže využiť pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, s platným rámcom finančného vykazovania a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky, a pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení. Vnútorní audítori pri vykonávaní svojej práce musia dôkladne poznať prevádzkovú činnosť účtovnej jednotky rovnako ako aj jej podnikateľské riziká, ktorým je vystavená, aby tak pri svojej práci mohli zistiť nedostatky vo vnútorných kontrolách alebo identifikovať určité riziká. Ich nálezy a zistenia môžu byť pre audítora cenným zdrojom informácií pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a jej vnútorným kontrolným systémom, pri posudzovaní rizík aj pri iných aspektoch auditu. Audítor preto kladie otázky bez ohľadu na to, či hodlá využiť prácu interného auditu na to, aby upravil charakter alebo načasovanie audítorských postupov, ktoré bude sám vykonávať, prípadne aby obmedzil ich rozsah.⁷³ Zvlášť dôležité môžu byť otázky ohľadom záležitostí, ktoré interný audit riešil s osobami poverenými spravovaním, a ohľadom výstupov z jeho posúdenia rizík.

⁷³ Príslušné požiadavky sú uvedené v ISA 610 (revidované znenie 2013).

4. Ak odpovede poskytnuté audítorovi poukazujú na to, že existujú zistenia, ktoré by mohli byť dôležité pre finančné vykazovanie účtovnej jednotky a pre audit jej finančných výkazov, bude audítor zrejme považovať za vhodné, aby si prečítal správu z interného auditu týkajúcu sa týchto zistení. Príkladom relevantných správ môžu byť napríklad dokumenty týkajúce sa stratégie a plánovania interného auditu a správy, ktoré interný audit vypracoval pre manažment účtovnej jednotky alebo osoby poverené spravovaním, a ktoré popisujú zistenia z kontrolnej činnosti interného auditu.
5. Ak interný audit poskytne audítorovi informácie o skutočnom alebo údajnom podvode alebo o podozrení o spáchaní podvodu, je povinnosťou audítora v súlade s ISA 240⁷⁴ tieto informácie zohľadniť pri identifikácii rizika významnej nesprávnej spôsobenej podvodom.
6. Audítor sa svojimi otázkami obracia na tých pracovníkov interného auditu, ktorí majú podľa jeho odborného úsudku potrebné znalosti, skúsenosti a kompetencie, napríklad na vedúceho oddelenia vnútorného auditu, prípadne na ďalších pracovníkov tohto oddelenia v závislosti od okolností. Audítor môže tiež považovať za vhodné sa s týmito osobami pravidelne stretávať.

Zohľadnenie funkcie vnútorného auditu pri oboznamovaní sa s kontrolným prostredím účtovnej jednotky

7. Pri oboznamovaní sa s kontrolným prostredím účtovnej jednotky audítor venuje pozornosť aj tomu, akým spôsobom manažment reaguje na zistenia a odporúčania interného auditu týkajúce sa identifikovaných kontrolných nedostatkov relevantných pre zostavenie finančných výkazov, vrátane toho, či a akým spôsobom boli realizované príslušné nápravné opatrenia a či ich interný audit následne vyhodnotil.

Oboznámenie sa s úlohou, ktorú interný audit má v procese monitorovania vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky

8. Ak sa charakter povinností interného auditu a ním vykonávané audítorské práce týkajú účtovného vykazovania danej účtovnej jednotky, audítor môže využiť prácu interného auditu a na základe toho upraviť charakter alebo načasovanie audítorských postupov, ktoré bude sám vykonávať, aby získal audítorské dôkazy, prípadne aby mohol obmedziť rozsah týchto audítorských postupov. Pravdepodobnosť, že audítor bude môcť využiť prácu interného auditu účtovnej jednotky, bude vyššia, ak bude môcť na základe svojich skúseností z predchádzajúcich auditov alebo na základe vykonaných postupov posúdenia rizík predpokladať, že interný audit účtovnej jednotky je napríklad dostatočne a personálne vhodne zabezpečený s ohľadom na jej zložitosť a charakter jej prevádzkových činností a že interný audit predkladá príslušné správy priamo osobám povereným spravovaním.
9. Ak audítor na základe svojich predbežných poznatkov o internom audite účtovnej jednotky predpokladá, že využije jeho prácu a podľa toho upraví charakter alebo načasovanie audítorských postupov, ktoré bude sám vykonávať, prípadne obmedzí ich rozsah, postupuje podľa ISA 610 (revidované znenie 2013).

⁷⁴ ISA 240, odsek 19

10. Ako je podrobnejšie uvedené v ISA 610 (revidované znenie 2013), činnosti interného auditu sa odlišujú od iných monitorovacích kontrol, ktoré sa môžu týkať finančného vykazovania, ako sú napríklad kontroly manažérskeho účtovníctva, ktoré sú navrhnuté tak, aby prispievali k prevencii alebo odhaľovaniu nesprávností.
11. Komunikácia s príslušnými pracovníkmi interného auditu účtovnej jednotky hneď na začiatku zákazky a pokračovanie v tejto komunikácii v ďalšom priebehu zákazky môže prispieť k efektívnemu deleniu sa o informácie. Vytvárajú sa tak podmienky, aby audítor získal informácie od pracovníkov interného auditu o prípadných zistených záležitostiach, ktoré by mohli mať vplyv na jeho prácu. ISA 200 upozorňuje na dôležitosť toho, aby audítor plánoval a vykonával audit uplatňujúc profesionálny skepticizmus,⁷⁵ vrátane pozorného všímania si informácií spochybňujúcich spoľahlivosť dokumentov a odpovedí, ktoré používa ako audítorské dôkazy. Komunikácia s interným auditom počas zákazky tak dáva pracovníkom interného auditu príležitosť upozorniť audítora práve na takéto informácie, ktoré potom audítor môže zohľadniť pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti.

⁷⁵ ISA 200, odsek 7

Príloha 5

(pozri odsek 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

Aspekty dôležité pri oboznámení sa s informačnými technológiami používanými účtovnou jednotkou (IT)

Táto príloha popisuje ďalšie záležitosti, ktorým audítor venuje pozornosť pri oboznamovaní sa s tým, ako účtovná jednotka využíva IT vo svojom vnútornom kontrolnom systéme.

Oboznámenie sa s používaním informačných technológií v rámci zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky

1. Vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky obsahuje manuálne aj automatizované prvky (t. j. manuálne a automatizované kontroly a ďalšie zdroje používané vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky). Podiel manuálnych a automatizovaných prvkov sa mení podľa charakteru a zložitosti informačných technológií, ktoré účtovná jednotka používa. Spôsob, ako ich účtovná jednotka používa, má vplyv na to, ako sú informácie relevantné pre zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, ako sú ukladané a ako sa o nich komunikuje, a preto má aj vplyv na návrh a implementáciu vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky. Informačné technológie môže v nejakej miere využívať každá zo zložiek vnútorného kontrolného systému.

Vo všeobecnosti predstavujú informačné technológie prínos pre vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky, pretože jej umožňujú:

- konzistentne používať vopred definované obchodné pravidlá a vykonávať zložité výpočty pri spracovaní veľkého objemu transakcií a iných údajov;
 - zabezpečiť včasnú prípravu, dostupnosť a správnosť informácií;
 - ďalšie analýzy informácií;
 - zlepšiť možnosti monitorovania výkonnosti účtovnej jednotky a jej zásad a postupov;
 - znížiť riziko obchádzania kontrol;
 - prispieť k účinnejšiemu oddeleniu právomocí implementáciou bezpečnostných kontrol prostredníctvom IT aplikácií, databáz a operačných systémov.
2. Charakteristické znaky manuálnych alebo automatizovaných prvkov vnútorného kontrolného systému sú dôležité pre audítorskú identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti a pre ďalšie audítorské postupy, ktoré audítor na ich základe navrhne. Automatizované kontroly sú zvyčajne spoľahlivejšie ako manuálne kontroly, pretože ich nie je možné tak ľahko obísť, ignorovať alebo potlačiť, a pretože sú menej náchylné k jednoduchým chybám. Automatizované kontroly bývajú aj efektívnejšie ako manuálne kontroly v nasledujúcich prípadoch:
 - veľký objem opakujúcich sa transakcií alebo prípady, keď pomocou automatizácie je možné zabrániť chybám, ktoré je možné predpokladať, alebo keď je možné také chyby odhaliť a opraviť;
 - kontroly, v prípade ktorých je možné vhodne navrhnúť a zautomatizovať konkrétny spôsob ich vykonávania.

Oboznámenie sa s používaním informačných technológií v informačnom systéme účtovnej jednotky (pozri odsek 25(a))

3. Informačný systém zvyčajne využíva manuálne aj automatizované prvky, čo má vplyv na to, ako sú transakcie generované, zaznamenávané, spracovávané a vykazované. Postupy generovania, zaznamenávania, spracovávania a vykazovania transakcií je možné vykonávať prostredníctvom IT aplikácií používaných účtovnou jednotkou a prostredníctvom toho, ako účtovná jednotka tieto aplikácie konfiguruje. Záznamy v papierovej forme môžu byť nahradené alebo doplnené digitálnymi záznamami.
4. Pri získavaní poznatkov o prostredí IT relevantnom pre toky transakcií a pre spracovávanie informácií v rámci informačného systému audítor zhromažďuje informácie o charaktere a charakteristických znakoch používaných IT aplikácií a aj o podpornej IT infraštruktúre a o informačných technológiách. Nasledujúca tabuľka uvádza príklad záležitostí, ktorým audítor venuje pozornosť pri oboznamovaní sa s IT prostredím účtovnej jednotky, rovnako ako aj príklady typických charakteristických znakov IT prostredia v závislosti od zložitosti IT aplikácií, ktoré účtovná jednotka používa vo svojom informačnom systéme. Tieto charakteristické znaky sú však iba orientačné a líšia sa v závislosti od charakteru konkrétnych aplikácií, ktoré účtovná jednotka používa.

	Príklady typických charakteristických znakov:		
	Jednoduchý komerčný softvér	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácie	Veľké alebo zložitú IT aplikácie (napr. ERP systémy)
Záležitosti týkajúce sa rozsahu automatizácie a používania dát:			
<ul style="list-style-type: none"> Rozsah automatizovaných postupov spracovávaní dát a zložitost' týchto postupov, vrátane toho, či účtovná jednotka používa vysoko automatizované nepapierové spracovávanie dát 	nerelevantné	nerelevantné	Rozsiahle a často zložitú automatizované postupy
<ul style="list-style-type: none"> Miera, do ktorej sa účtovná jednotka pri spracovávaní informácií spolieha na správy generované systémom 	Jednoduchá automatizovaná logika zostáv	Jednoduchá relevantná automatizovaná logika zostáv	Zložitú automatizovaná logika zostáv; generátor zostáv (Report Writer)
<ul style="list-style-type: none"> Spôsob, akým sú dáta zadávané (t. j. manuálne, zadávanie u zákazníkov alebo dodávateľov, alebo načítanie súborov). 	Manuálne zadávanie dát	Malý počet dátových vstupov alebo jednoduché rozhrania	Veľký počet dátových vstupov alebo zložitú rozhrania

	Príklady typických charakteristických znakov:		
	Jednoduchý komerčný softvér	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácie	Veľké alebo zložitú IT aplikácie (napr. ERP systémy)
<ul style="list-style-type: none"> Ako IT umožňujú prostredníctvom systémových rozhraní komunikáciu medzi aplikáciami, databázami alebo inými aspektmi IT prostredia, interne aj externe 	Bez automatizovaných rozhraní (iba manuálne vstupy)	Malý počet dátových vstupov alebo jednoduché rozhrania	Veľký počet dátových vstupov alebo zložitú rozhrania
<ul style="list-style-type: none"> Objem a zložitosť dát v digitálnej forme, ktoré informačný systém spracováva, tiež to, či sú účtovné záznamy alebo iné informácie uložené v digitálnej forme a kde sú uložené 	Malý objem dát alebo jednoduché dáta, ktoré je možné overiť manuálne. Dáta sú lokálne k dispozícii	Malý objem dát alebo jednoduché dáta	Veľký objem dát alebo zložitú dáta; dátové sklady; ⁷⁶ používanie interných alebo externých poskytovateľov IT služieb (napr. ukladanie dát u tretích strán alebo hosting dát)
Záležitosti týkajúce sa IT aplikácií a IT infraštruktúry:			
<ul style="list-style-type: none"> Typ aplikácie (napr. komerčná aplikácia s malou alebo žiadnou úpravou podľa požiadaviek zákazníka, alebo vysoko integrovaná aplikácia, buď zakúpená alebo vyvinutá interne) 	Zakúpená aplikácia s malými alebo žiadnymi úpravami podľa požiadaviek zákazníka	Zakúpená aplikácia alebo jednoduchá staršia aplikácia alebo ERP aplikácia nižšej kategórie s malými alebo žiadnymi úpravami podľa požiadaviek zákazníka	Vyvinutá aplikácia podľa požiadaviek zákazníka alebo zložitejšia ERP aplikácia s významnými úpravami podľa požiadaviek zákazníka

⁷⁶ Dátový sklad sa obecné definuje ako centrálné úložisko integrovaných dát pochádzajúcich z jedného alebo viacerých rôznych zdrojov (napríklad z niekoľkých databáz,) z ktorých účtovná jednotka môže generovať zostavy, alebo ktoré môže používať na iné dátové analýzy. Generátor zostáv (Report Writer) je IT aplikácia, ktorá sa používa na extrahovanie dát z jedného alebo viacerých zdrojov (napríklad z dátového skladu, z databázy alebo z IT aplikácie) a na vykazovanie dát v špecifikovanom formáte.

	Príklady typických charakteristických znakov:		
	Jednoduchý komerčný softvér	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácie	Veľké alebo zložitú IT aplikácie (napr. ERP systémy)
<ul style="list-style-type: none"> Zložitosť charakteru IT aplikácií a základnej IT infraštruktúry 	Malý, jednoduchý notebook alebo riešenie využívajúce klientsky server	Vyspelé a stabilné centrálné počítače (mainframe), malý alebo jednoduchý klientsky server, softvér ako služba s cloudovým riešením	Zložitý centrálny počítač (mainframe), veľký alebo zložitý klientsky server, web-facing, infraštruktúra ako služba využívajúca cloudové riešenia
<ul style="list-style-type: none"> Či účtovná jednotka používa hosting u tretích strán alebo outsourcing IT 	V prípade outsourcingu kompetentný, vyspelý a osvedčený dodávateľ (napr. poskytovateľ cloudových služieb)	V prípade outsourcingu vyspelý, kompetentný a osvedčený dodávateľ (napr. poskytovateľ cloudových služieb)	Vyspelý, kompetentný a osvedčený dodávateľ niektorých aplikácií a pre ostatné aplikácie nový dodávateľ alebo start-up
<ul style="list-style-type: none"> Či účtovná jednotka používa najnovšie technológie, ktoré ovplyvňujú jej finančné vykazovanie 	Najnovšie technológie sa nepoužívajú	Obmedzené používanie najnovších technológií v prípade niektorých aplikácií	Rôzny podiel používania najnovších technológií prakticky vo všetkých platformách
Záležitosti týkajúce sa IT procesov:			
<ul style="list-style-type: none"> Pracovníci podieľajúci sa na správe IT prostredia (počet a úroveň kvalifikácie pracovníkov IT podpory, ktorí zaisťujú bezpečnosť a zmeny IT prostredia) 	Iba niekoľko pracovníkov s obmedzenými IT znalosťami, ktorí majú na starosti aktualizácie od dodávateľov a správu prístupu	Obmedzený počet pracovníkov s IT kvalifikáciou / špecializujúcich sa na IT	Špecializované IT oddelenie s kvalifikovanými pracovníkmi, vrátane programátorov
<ul style="list-style-type: none"> Zložitosť procesov na spravovanie prístupových práv 	Prístupové práva spravuje jeden pracovník, ktorý má prístup administrátora	Prístupové práva spravuje niekoľko pracovníkov, ktorí majú prístup administrátora	Prístupové práva sú spojené so zložitými procesmi riadenými IT oddelením

	Príklady typických charakteristických znakov:		
<ul style="list-style-type: none"> Zložitosť zaistenia bezpečnosti IT prostredia, vrátane zraniteľnosti IT aplikácií, databáz a iných aspektov IT prostredia voči kybernetickým rizikám, najmä ak účtovná jednotka realizuje transakcie prostredníctvom webu, alebo transakcie zahrňujúce externé rozhranie 	Jednoduchý interný prístup bez externých webových prvkov	Niekoľko webových aplikácií s prevažne jednoduchým zabezpečením založeným na rolách, ktoré príslušné osoby vykonávajú (role-based security)	Viacero platforiem s webovým prístupom a zložité bezpečnostné modely
	Jednoduchý komerčný softvér	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácie	Veľké alebo zložité IT aplikácie (napr. ERP systémy)
<ul style="list-style-type: none"> Či boli vykonané programové zmeny v spôsobe, akým sú informácie spracovávané, a rozsah týchto zmien počas účtovného obdobia 	Komerčný softvér bez zdrojového kódu	Niekoľko komerčných aplikácií bez zdrojového kódu a niekoľko iných vyspelých aplikácií s malým počtom zmien, alebo s jednoduchými zmenami; vývojový cyklus u tradičných systémov	Nový softvér alebo veľký počet zmien, alebo zložité zmeny, každý rok niekoľko vývojových cyklov
<ul style="list-style-type: none"> Rozsah zmien v IT prostredí (napr. nové aspekty IT prostredia alebo významné zmeny IT aplikácií alebo základnej IT infraštruktúry) 	Zmeny obmedzené na aktualizáciu na nové verzie komerčného softvéru	Zmeny spočívajúce v aktualizácii komerčného softvéru, aktualizácie ERP verzií alebo vylepšenia staršieho softvéru	Nový softvér alebo veľký počet zložitých zmien, niekoľko vývojových cyklov ročne, zásadné úpravy ERP systému podľa požiadaviek zákazníka
<ul style="list-style-type: none"> Či v danom období došlo k významnej konverzii dát, a ak áno, aký bol charakter a význam zmien a ako bola konverzia realizovaná 	Aktualizácia softvéru poskytnutá dodávateľom; konverzia dát sa neaktualizuje	Menšie aktualizácie komerčného softvéru pre aplikácie s obmedzeným objemom konvertovaných dát	Rozsiahle aktualizácie s novými verziami, zmeny platformy

Najnovšie technológie

5. Účtovné jednotky často využívajú najnovšie technológie (napr. blockchain, robotiku či umelú inteligenciu), pretože im prinášajú špecifické možnosti zvýšiť prevádzkovú efektivitu alebo skvalitniť finančné vykazovanie. Ak informačný systém účtovnej jednotky používa najnovšie technológie relevantné pre zostavenie finančných výkazov, audítor zohľadní tieto technológie pri identifikácii IT aplikácií a iných aspektov IT prostredia, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT. Aj keď najnovšie technológie sa v porovnaní s bežnými technológiami môžu javiť ako sofistikovanejšie alebo zložitejšie, povinnosti audítora v súvislosti s IT aplikáciami a identifikovanými všeobecnými IT kontrolami v súlade s odsekom 26(b)–(c) zostávajú nezmenené.

Zatriedenie požiadaviek

6. Oboznámenie sa s IT prostredím účtovnej jednotky býva jednoduchšie, ak sa jedná o menej zložitú účtovnú jednotku, ktorá používa iba komerčný softvér a nemá prístup k zdrojovému kódu, ktorý by umožňoval robiť programové zmeny. Takéto účtovné jednotky zvyčajne namiesto špecializovaného IT oddelenia majú iba jedného pracovníka vo funkcii administrátora, ktorý udeľuje ostatným zamestnancom prístup do systému a inštaluje aktualizácie IT aplikácií, ktoré poskytol dodávateľ. Pri oboznamovaní sa s charakterom komerčného účtovného softvéru, čo v prípade menej zložitej účtovnej jednotky môže byť iba jedna IT aplikácia v jej informačnom systéme, audítor zohľadňuje okrem iného aj nasledujúce záležitosti:
- či ide o známy a osvedčený softvér, ktorý má dobrú povesť, pretože je spoľahlivý;
 - či účtovná jednotka môže upravovať zdrojový kód softvéru, a tak doplniť do základného softvéru ďalšie moduly (t. j. rozšírenia), alebo či môže robiť priame zmeny v dátach;
 - charakter a rozsah modifikácií softvéru. Účtovná jednotka nemusí byť oprávnená upravovať zdrojový kód softvéru, avšak mnohé softvérové balíčky umožňujú meniť konfiguráciu (napr. nastavenie alebo zmenu parametrov zostavy). Tieto modifikácie zvyčajne nepredstavujú zmenu zdrojového kódu, audítor môže pri posudzovaní úplnosti a správnosti informácií generovaných softvérom, ktoré sa používajú ako audítorské dôkazy, venovať pozornosť tomu, do akej miery je účtovná jednotka schopná konfigurovať softvér sama;
 - do akej miery existuje priamy prístup k dátam, na základe ktorých sa zostavujú finančné výkazy (t. j. priamy prístup do databázy bez použitia IT aplikácie) a aký je objem spracovávaných dát. Čím väčší je objem spracovávaných dát, tým väčšia je pravdepodobnosť, že účtovná jednotka bude potrebovať kontroly zamerané na integritu dát, vrátane všeobecných IT kontrol neoprávneného prístupu a dátových zmien.

7. Zložité IT prostredie často zahrňuje IT aplikácie, ktoré sú významne upravené podľa požiadaviek zákazníka alebo sú vysoko integrované, takže oboznámenie sa s nimi kladie na audítora väčšie nároky. Procesy alebo IT aplikácie finančného vykazovania môžu byť prepojené s inými IT aplikáciami, napríklad s IT aplikáciami, ktoré účtovná jednotka používa pre svoju prevádzkovú činnosť a ktoré slúžia ako zdroj informácií pre IT aplikácie relevantné pre toky transakcií a pre spracovávanie informácií prostredníctvom informačného systému účtovnej jednotky. V týchto prípadoch budú niektoré IT aplikácie používané účtovnou jednotkou na prevádzkovú činnosť relevantné aj pre zostavenie finančných výkazov. Zložité IT prostredie vyžaduje aj existenciu špecializovaného IT oddelenia, ktoré má štruktúrované IT procesy zaisťované kvalifikovanými pracovníkmi, ktorí majú potrebnú kvalifikáciu v oblasti vývoja softvéru a správy IT prostredia. V iných prípadoch využívajú účtovné jednotky interných alebo externých poskytovateľov služieb, ktorí spravujú niektoré aspekty IT prostredia alebo IT procesov v rámci IT prostredia účtovnej jednotky (napr. hosting zabezpečovaný tretími stranami).

Identifikovanie IT aplikácií, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT

8. Audítora na základe oboznámenia sa s charakterom a zložitou IT prostredia účtovnej jednotky, vrátane charakteru a rozsahu kontrol spracovávanie informácií, určí, ktoré IT aplikácie účtovnej jednotky sú kľúčové pre náležité spracovanie finančných informácií a zabezpečenie ich integrity. Identifikácia týchto kľúčových IT aplikácií následne ovplyvňuje to, ktoré automatizované kontroly v rámci týchto IT aplikácií bude testovať, pokiaľ príslušné automatizované kontroly riešia identifikované riziká významnej nesprávnosti. Naopak, ak nejaká IT aplikácia nie je pre účtovnú jednotku kľúčová, automatizované kontroly v rámci takejto IT aplikácie nebudú pravdepodobne pre testy účinného fungovania kontrol vhodné ani dostatočne presné. Medzi automatizované kontroly, ktoré audítora identifikuje v súlade s odsekom 26(b), patria napríklad automatizované výpočty alebo kontroly vstupu, spracovania a výstupu. Príkladom je trojsmerné párovanie nákupnej objednávky, prepravného dokumentu a faktúry dodávateľa. Ak audítora identifikuje automatizované kontroly a na základe oboznámenia sa s IT prostredím dôjde k záveru, že pre účtovnú jednotku je kľúčová určitá IT aplikácia, ktorá obsahuje automatizované kontroly, pravdepodobne takúto IT aplikáciu vyhodnotí ako aplikáciu, ktorá je vystavená rizikám vyplývajúcim z používania IT.
9. Pri posudzovaní toho, či IT aplikácia, pri ktorej audítora identifikoval automatizované kontroly, je vystavená rizikám vyplývajúcim z používania IT, audítora zvyčajne zohľadňuje, či má účtovná jednotka prístup k zdrojovému kódu, vďaka ktorému manažment môže vykonávať programové zmeny automatizovaných kontrol alebo IT aplikácií, a ak áno, v akom rozsahu môže zmeny robiť. Ďalšími relevantnými faktormi, ktoré audítora zohľadňuje, sú rozsah programových alebo konfiguračných zmien, ktoré účtovná jednotka vykonáva, a miera, do akej sú zmeny IT procesov formalizované. Audítora pravdepodobne venuje pozornosť aj riziku neoprávneného prístupu alebo zmeny dát.

10. Príkladom zostáv generovaných interným systémom, ktoré sa audítor zvyčajne rozhodne použiť ako audítorské dôkazy, je analýza pohľadávok z obchodného vzťahu podľa veku alebo správa o ocenení zásob. Audítorské dôkazy o úplnosti a správnosti takýchto zostáv audítor získava prostredníctvom testov vrátane substantívnych testov vstupov a výstupov takýchto zostáv. Audítor sa môže tiež rozhodnúť, že vykoná testy účinného fungovania kontrol, ktorých predmetom je vypracovanie a udržiavanie zostáv. V takom prípade bude IT aplikácia, z ktorej bola zostava generovaná, vystavená rizikám vyplývajúcim z používania IT. Okrem testovania úplnosti a presnosti zostavy, môže audítor naplánovať aj testy prevádzkovej účinnosti všeobecných IT kontrol, ktoré riešia riziká nevhodných alebo neoprávnených programových zmien alebo zmien údajov v zostavách.
11. Niektoré IT aplikácie obsahujú funkciu generovania zostáv. Účtovné jednotky niekedy používajú priamo špeciálnu aplikáciu zaisťujúcu túto funkciu (t. j. generátor zostáv Report Writer). V týchto prípadoch býva nutné, aby audítor na účely identifikácie IT aplikácií, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, určil zdroje zostáv generovaných interným systémom (t. j. aplikáciu, ktorá generuje zostavy, a zdroje dát, ktoré zostava využíva).
12. Zdrojmi dát, ktoré IT aplikácie používajú, môžu byť databázy, ktoré sú prístupné napríklad iba prostredníctvom IT aplikácie alebo iba pre pracovníkov IT, ktorí sú oprávnení databázu spravovať. V iných prípadoch zdrojmi dát môže byť dátový sklad, ktorý sám o sebe môže byť považovaný za IT aplikáciu vystavenú rizikám vyplývajúcim z používania IT.
13. Audítor v niektorých prípadoch identifikuje riziko, pre ktoré substantívne testy samotné nie sú dostatočné, pretože spracovanie transakcií účtovnej jednotky je vysoko automatizované a väčšinou v nepapierovej forme, pričom sa využíva veľký počet integrovaných IT aplikácií. Za takýchto okolností je pravdepodobné, že súčasťou kontrol, ktoré audítor identifikuje, budú aj automatizované kontroly. Niekedy sa účtovná jednotka spolieha na to, že integritu spracovávaných transakcií a ďalších informácií používaných pri spracovávaní zabezpečia všeobecné IT kontroly. V takýchto prípadoch je pravdepodobné, že IT aplikácie používané pri spracovávaní a skladovaní informácií budú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT.

Nástroj EUC (End-User Computing)

14. Audítorské dôkazy majú síce niekedy podobu výstupov generovaných interným systémom, ktoré sa používajú na výpočty vykonávané nástrojmi EUC (napr. tabuľkový procesor alebo jednoduché databázy), tieto nástroje ale audítor zvyčajne neidentifikuje ako IT aplikácie v zmysle odseku 26(b). Návrhy a implementácia kontrol, ktorých predmetom je prístup k nástrojmi EUC a ich zmeny, sú obyčajne náročné a takéto kontroly sú iba zriedkavo rovnocenné so všeobecnými IT kontrolami, resp. tak účinné. Audítor môže zvážiť kombináciu kontrol spracovávaní informácií, pričom zohľadní účel a zložitosť nástrojov EUC v danom prípade, napríklad:
 - kontroly spracovávaní informácií, ktorých predmetom je generovanie a spracovanie zdrojových údajov, vrátane relevantných automatizovaných kontrol alebo kontrol rozhrania, a to až do bodu, z ktorého sú dáta extrahované (t. j. dátového skladu);

- kontroly na preverenie príslušného fungovania logiky, napríklad kontroly, ktoré „dokazujú“ extrahovanie dát, napríklad odsúhlasovanie zostáv s dátami, z ktorých boli generované, porovnanie jednotlivých údajov zo zostáv so zdrojom a naopak, a kontroly, ktoré overujú použité vzorce alebo makrá;
- používanie validačných softvérových nástrojov, ktoré systematicky kontrolujú vzorce alebo makrá, napríklad integritu nástrojov tabuľkových procesorov.

Zatriedenie požiadaviek

15. Schopnosť účtovnej jednotky zabezpečiť integritu informácií uložených a spracovávaných v informačnom systéme sa líši v závislosti od zložitosti a objemu súvisiacich transakcií a ďalších informácií. Čím je väčšia zložitosť a objem dát podporujúcich významnú skupinu transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia, tým je menšia pravdepodobnosť, že účtovná jednotka bude schopná zabezpečiť integritu informácií iba prostredníctvom kontrol spracovania informácií (napr. prostredníctvom kontrol vstupov a výstupov, alebo previerkovými kontrolami). Tým je tiež menej pravdepodobné, že audítor bude schopný získať audítorské dôkazy o úplnosti a presnosti takýchto informácií iba prostredníctvom substantívnych testov. Ak je objem a zložitosť transakcií menšia, môže mať manažment k dispozícii nejakú kontrolu spracovania informácií, pomocou ktorej je možné overiť presnosť a úplnosť údajov (napr. jednotlivé spracované a vyfakturované objednávky je možné odsúhlasiť s dokladmi v papierovej forme pôvodne zadanými do IT aplikácie). Ak účtovná jednotka zaisťuje integritu informácií používaných v IT aplikáciách prostredníctvom všeobecných IT kontrol, audítor obvyčajne dôjde k záveru, že IT aplikácie spravujúce tieto informácie sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT

Príklady charakteristických znakov IT aplikácie, ktoré pravdepodobne nie sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT	Príklady charakteristických znakov IT aplikácie, ktoré pravdepodobne sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT
<ul style="list-style-type: none"> • Samostatné aplikácie; • Objem dát (transakcií) nie je významný; • Funkcionalita aplikácie nie je zložitá; • Pre každú transakciu existuje originálna dokumentácia v tlačenej podobe. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplikácie sú prepojené cez rozhranie; • Objem dát (transakcií) je významný; • Funkcionalita aplikácie je zložitá, pretože: <ul style="list-style-type: none"> – aplikácia automaticky generuje transakcie; – automatizované zápisy sú založené na celej rade zložitých výpočtov.

<p>IT aplikácia pravdepodobne nie je vystavená rizikám vyplývajúcim z používania IT, pretože:</p> <ul style="list-style-type: none"> • objem dát nie je významný, a preto sa manažment pri ich spracovaní alebo správe nespolieha na všeobecné IT kontroly; • manažment sa nespolieha na automatizované kontroly ani iné automatizované funkcionality. Audítor neidentifikoval automatizované kontroly v súlade s odsekom 26(a); • aj keď manažment používa pri svojich kontrolách správy generované systémom, nespolieha sa na tieto správy, ale odsúhlasuje ich s dokumentáciou a overuje výpočty v správach; • Audítor priamo testuje informácie zostavené účtovnou jednotkou, ktoré používa ako audítorské dôkazy. 	<p>IT aplikácia pravdepodobne je vystavená rizikám vyplývajúcim z používania IT, pretože:</p> <ul style="list-style-type: none"> • manažment sa spolieha na systém aplikácií, pretože objem dát je významný; • manažment sa spolieha na systém aplikácií pri výkone niektorých automatizovaných kontrol, ktoré audítor tiež identifikoval.
--	--

Iné aspekty IT prostredia, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT

16. Ak audítor identifikuje IT aplikácie, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, sú týmto rizikám zvyčajne vystavené aj iné aspekty IT prostredia. IT infraštruktúru tvoria databázy, operačný systém a sieť. Databázy sa obyčajne skladajú z mnohých vzájomne prepojených dátových tabuliek. Pracovníci IT oddelenia alebo iní pracovníci s oprávnením administrátora môžu k dátam v databázach pristupovať tiež priamo prostredníctvom systémov riadenia databázy. Operačný systém zaisťuje komunikáciu medzi hardvérom, IT aplikáciami a ďalším softvérom používaným v sieti. K IT aplikáciám a databázam býva preto priamy prístup prostredníctvom operačného systému. Sieť sa v IT infraštruktúre používa na prenos dát a na zdieľanie informácií, zdrojov a služieb prostredníctvom spoločného komunikačného spojenia. Sieť zvyčajne zaisťuje aj logické zabezpečenie (prostredníctvom operačného systému) prístupu k podkladovým zdrojom.

17. Ak audítor identifikuje v účtovnej jednotke IT aplikácie, ktoré sú vystavené rizikám vyplývajúcim z používania IT, zvyčajne identifikuje aj jednu alebo viacero databáz, v ktorých sú uložené dáta spracované týmito aplikáciami. Podobne, vzhľadom k tomu, že fungovanie IT aplikácie často závisí od operačného systému a IT aplikácií a databázy môžu byť priamo prístupné z operačného systému, je operačný systém obyčajne tiež vystavený rizikám vyplývajúcim z používania IT. Audítor väčšinou identifikuje sieť v prípade, že je kľúčová pre prístup k identifikovaným IT aplikáciám a súvisiacim databázam, alebo keď IT aplikácia interaguje s dodávateľmi alebo externými stranami prostredníctvom internetu, alebo keď audítor identifikuje webové IT aplikácie.

Identifikovanie rizík vyplývajúcich z používania IT a všeobecné IT kontroly

18. Príkladmi rizík vyplývajúcich z používania IT sú riziká súvisiace s neprimeraným spoliehaním sa na IT aplikácie, ktoré nesprávne spracovávajú dáta, spracovávajú nesprávne dáta, alebo prípadne oboje, napríklad
- neoprávnený prístup k dátam môže viesť k ich zničeniu alebo nesprávnym zmenám vrátane zaznamenávania neoprávnených alebo neexistujúcich transakcií alebo nesprávneho zaznamenávania transakcií. Riziko hrozí najmä v prípadoch, keď má prístup k spoločnej databáze viacero užívateľov;
 - možnosť, že pracovníci IT oddelenia získajú prístupové práva nad rámec oprávnenia nevyhnutného na plnenie svojich povinností, čím je porušené oddelenie právomocí;
 - neoprávnené zmeny dát v hlavných súboroch;
 - neoprávnené zmeny IT aplikácií alebo iných aspektov IT prostredia;
 - nevykonanie potrebných zmien IT aplikácií alebo iných aspektov IT prostredia;
 - nevhodné manuálne zásahy;
 - potenciálna strata dát alebo nemožnosť prístupu k dátam v prípade ich potreby.
19. Audítor pri posudzovaní neoprávneného prístupu zohľadňuje aj riziká spojené s neoprávneným prístupom interných alebo externých strán (často označované ako riziká kybernetickej bezpečnosti). Takéto riziká nemusia mať nevyhnutne dopad na finančné vykazovanie, pretože IT prostredie účtovnej jednotky zahŕňa aj IT aplikácie a súvisiace dáta, ktoré zaisťujú prevádzkové potreby alebo dodržiavanie predpisov. Je dôležité zdôrazniť, že ku kybernetickým incidentom väčšinou dochádza najprv v obvodovej a vnútornej vrstve siete, ktoré sú zvyčajne vzdialené od IT aplikácií, databáz a operačných systémov, ktoré majú dopad na zostavenie finančných výkazov. Preto ak boli zistené informácie o narušení bezpečnosti, audítor obvykle posúdi, aký dopad môže mať také narušenie na finančné vykazovanie. Ak finančné vykazovanie môže byť tým ovplyvnené, audítor zvyčajne dospeje k záveru, že je nutné, aby sa oboznámil so súvisiacimi kontrolami a aby ich otestoval. Na základe toho potom určí možný dopad alebo rozsah potenciálnych nesprávností vo finančných výkazoch, alebo určí, že účtovná jednotka v zverejneniach bezpečnostný incident primerane popísala a vysvetlila.

20. Na účtovnú jednotku môžu mať priamy alebo nepriamy vplyv aj právne predpisy a nariadenia, ktoré upravujú ochranu informácií. Posúdenie, či účtovná jednotka postupuje v súlade ISA 250 (revidované znenie),⁷⁷ zvyčajne vyžaduje oboznámenie sa s procesmi IT účtovnej jednotky a všeobecnými IT kontrolami, ktoré účtovná jednotka implementovala na riešenie súladu s príslušnými predpismi a nariadeniami.
21. Všeobecné IT kontroly majú za cieľ riešiť riziká vyplývajúce z používania IT. Audítor pri rozhodovaní o tom, ktorými IT kontrolami sa bude zaoberať, používa poznatky, ktoré získal o identifikovaných IT aplikáciách a iných aspektoch IT prostredia a príslušných rizikách vyplývajúcich z používania IT. V niektorých prípadoch účtovná jednotka používa spoločné IT procesy v rámci celého IT prostredia alebo v rámci určitých IT aplikácií, pričom v takýchto prípadoch audítor obvyčajne identifikuje spoločné riziká vyplývajúce z používania IT a spoločné všeobecné IT kontroly.
22. Vo všeobecnosti platí, že audítor pravdepodobne identifikuje väčší počet obecných IT kontrol v prípade IT aplikácií a databáz, ako je tomu v prípade iných aspektov IT prostredia. Dôvodom je skutočnosť, že IT aplikácie a databázy sa bezprostredne týkajú spracovania a ukladania informácií v informačnom systéme účtovnej jednotky. Pri identifikovaní všeobecných IT kontrol audítor obvyčajne venuje pozornosť kontrolám týkajúcim sa činností koncových užívateľov aj pracovníkov IT účtovnej jednotky alebo poskytovateľov IT služieb.
23. Ďalšie informácie o charaktere všeobecných IT kontrol, ktoré účtovná jednotka obvyčajne zavádza pre rozličné aspekty IT prostredia, sú uvedené v **prílohe 6**. Táto príloha obsahuje aj príklad všeobecných IT kontrol pre rôzne IT procesy.

⁷⁷ ISA 250 (revidované znenie)

Aspekty dôležité pri oboznámení sa so všeobecnými IT kontrolami

Táto príloha uvádza ďalšie prílohy, ktorým audítor venuje pozornosť pri oboznamovaní sa so všeobecnými IT kontrolami.

1. Charakter všeobecných IT kontrol, ktoré účtovná jednotka zvyčajne zavádza pre jednotlivé aspekty IT prostredia:
 - (a) **Aplikácie**
Všeobecné IT kontroly v rámci vrstvy IT aplikácií korelujú s charakterom a rozsahom funkčnosti aplikácií a prístupovými cestami, ktoré umožňuje technológia. Napríklad pre vysoko integrované IT aplikácie s komplexnými bezpečnostnými možnosťami je potrebných viac kontrol ako v prípade starších IT aplikácií podporujúcich malý počet zostatkov na účtoch, ku ktorým existuje prístup iba prostredníctvom transakcií.
 - (b) **Databáza**
Všeobecné IT kontroly v rámci vrstvy databázy zvyčajne slúžia na ošetrovanie rizík vyplývajúcich z používania IT, ktoré vznikajú v súvislosti s neoprávnenými aktualizáciami informácií týkajúcich sa finančného vykazovania, ktoré sú uložené v databáze, pričom k neoprávneným aktualizáciám dochádza prostredníctvom priameho prístupu do databázy, alebo prostredníctvom skriptu alebo programu.
 - (c) **Operačný systém**
Všeobecné IT kontroly v rámci vrstvy operačného systému zvyčajne slúžia na ošetrovanie rizík vyplývajúcich z používania IT, ktoré súvisia s administratívnym prístupom, ktorý umožňuje obchádzanie kontrol. Patria sem aj prípady zneužívania užívateľských prihlasovacích údajov iného užívateľa, pridávanie nových, neoprávnených užívateľov, načítanie malwaru alebo spúšťanie skriptov alebo iných neoprávnených programov.
 - (d) **Sieť**
Všeobecné IT kontroly v rámci vrstvy siete zvyčajne slúžia na ošetrovanie rizík vyplývajúcich z používania IT, ktoré súvisia so segmentáciou siete, vzdialeným prístupom a autentizáciou. Sieťové kontroly môžu byť relevantné, ak účtovná jednotka používa vo finančnom vykazovaní webové aplikácie. Sieťové kontroly môžu byť relevantné, aj keď účtovná jednotka má významné obchodné partnerské vzťahy alebo využíva outsourcing, čo obyčajne zvyšuje objemy prenosu dát a potrebu vzdialeného prístupu.
2. Príklady všeobecných IT kontrol, ktoré účtovná jednotka prípadne používa, uvedené podľa IT procesov:
 - (a) **Proces spravovania prístupu:**
 - **Autentizácia**
Kontroly, ktoré zabezpečujú, že užívateľ vstupujúci do IT aplikácie alebo iného aspektu IT prostredia, používa vlastné prihlasovacie údaje (t. j. užívateľ nepoužíva prihlasovacie údaje iného užívateľa).

- *Autorizácia*
Kontroly, ktoré užívateľom umožňujú prístup k informáciám nevyhnutným na plnenie ich pracovných povinností, ale nie k iným informáciám. Tieto kontroly zaisťujú príslušné oddelenie právomocí.
 - *Zriaďovanie užívateľských oprávnení*
Kontroly, ktorých predmetom je autorizácia nových užívateľov a úpravy prístupových práv existujúcich užívateľov.
 - *Rušenie užívateľských oprávnení*
Kontroly, ktorých predmetom je odobranie prístupu užívateľa po ukončení pracovného pomeru alebo po presune užívateľa na inú pozíciu.
 - *Privilegovaný prístup*
Kontroly, ktorých predmetom je administrátorský prístup alebo prístup privilegovaných užívateľov.
 - *Previerky užívateľských prístupov*
Kontroly, ktorých predmetom je obnovené certifikovanie alebo priebežné vyhodnotenie užívateľského prístupu pre existujúcu autorizáciu.
 - *Kontroly zabezpečenia konfigurácie*
Technológie vo všeobecnosti majú kľúčové nastavenia konfigurácie, ktoré obmedzujú prístup do jej prostredia.
 - *Fyzický prístup*
Kontroly, ktorých predmetom je fyzický prístup k dátovému centru a hardvéru, pretože takýto prístup je možné zneužiť na obchádzanie kontrol.
- (b) Proces na riadenie programových alebo iných zmien IT prostredia:
- *Proces riadenia zmien*
Kontroly, ktorých predmetom je proces navrhovania, programovania a testovania zmien a ich migrácie do produkčného prostredia (t. j. prostredia koncového užívateľa).
 - *Oddelenia právomocí týkajúcich sa migrácie zmien*
Kontroly, ktoré oddelujú prístup k vykonávaniu zmien a ich migrácie do produkčného prostredia.
 - *Vývoj, akvizícia alebo implementácia systémov*
Kontroly, ktorých predmetom je prvotný vývoj alebo implementácia IT aplikácií (alebo vo vzťahu k iným aspektom IT prostredia).
 - *Konverzia dát*
Kontroly, ktorých predmetom je konverzia dát počas vývoja, implementácie alebo aktualizácie IT prostredia.
- (c) Proces riadenia IT operácií
- *Plánovanie úloh*
Kontroly, ktorých predmetom je prístup k plánovaniu a spusteniu úloh alebo programov, ktoré môžu mať dopad na finančné vykazovanie.
 - *Monitorovanie úloh*
Kontroly, ktorých predmetom je sledovanie úspešného vykonávania úloh alebo programov, ktoré súvisia s finančným vykazovaním.
 - *Zálohovanie a obnova*

Kontroly, ktorých predmetom je zistenie, či sú dáta finančného vykazovania zálohované v súlade s plánom a či je k nim zabezpečený prístup na účely včasného obnovenia v prípade výpadu alebo útoku.

- o *Detekcia narušenia*

Kontroly, ktorých predmetom je zraniteľnosť IT prostredia alebo prípadne jeho narušenie.

Nasledujúca tabuľka uvádza príklad všeobecných IT kontrol, ktoré riešia riziká vyplývajúce z používania IT, vrátane rôznych IT aplikácií v závislosti od ich charakteru.

Proces IT proces	Riziká Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Kontroly Príklad všeobecných IT kontrol	IT aplikácie		
			Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložité IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
Riadenie prístupu	Užívateľské prístupové privilégia: Užívatelia majú prístupové privilégia nad rámec nutný na vykonávanie ich povinností, čo môže viesť k nesprávnemu oddeleniu právomocí	Manažment schvaľuje charakter a rozsah užívateľských prístupových privilégií nových a modifikovaných užívateľských prístupových oprávnení, vrátane štandardných profilov/rolí pre IT aplikácie, kľúčových transakcií finančného vykazovania a oddelenia právomocí	Áno – miesto previerok užívateľského prístupu uvedených nižšie	Áno	Áno

Proces	Riziká	Kontroly	IT aplikácie		
			Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložené IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
IT proces	Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Prístup užívateľov, ktorých pracovný pomer bol ukončený, alebo ktorí boli prevedení na iné miesto, je včas odstránený alebo zmenený	Áno – miesto previerok užívateľského prístupu uvedených nižšie	Áno	Áno
		Užívateľský prístup je predmetom pravidelného preverovania	Áno – namiesto kontrol zriaďovania/ rušenia užívateľov uvedených vyššie	Áno – pre niektoré aplikácie	Áno
		Sleduje sa oddelenie právomocí a prípadný sporný prístup je odobraný, alebo mapovaný na kontroly zmierňujúce súvisiace riziká, ktoré sú dokumentované a testované	nerelevantné – systém oddelenie právomocí neumožňuje	Áno – pre niektoré aplikácie	Áno
		Privilegovaný prístup (napr. správca konfigurácie, dát a bezpečnosti) je schválený a príslušne obmedzený	Áno, pravdepodobne iba vo vrstve IT aplikácií	Áno – vo vrstve IT aplikácií a v niektorých vrstvách IT prostredia pre platformu	Áno – vo všetkých vrstvách IT prostredia pre platformu

Proces	Riziká	Kontroly	IT aplikácie		
IT proces	Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Príklad všeobecných IT kontrol	Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložité IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
Riadenie prístupu	Priamy prístup k dátam: Neprimerané zmeny sú vykonávané priamo vo finančných informáciách inak ako prostredníctvom transakcií vykonávaných aplikáciami	Prístup k dátovým súborom aplikácií alebo databázovým objektom / tabuľkám / dátam majú iba oprávnení pracovníci v závislosti od ich pracovných povinností a pridelených úloh, pričom prístup musí schváliť manažment	nerrelevantné	Áno – pre niektoré aplikácie a databázy	Áno
Riadenie prístupu	Systémové nastavenia: Systémy nie sú vhodne konfigurované ani aktualizované tak, aby umožňovali prístup iba riadne schváleným a príslušným užívateľom	Prístup je overovaný ID a hesiel alebo inými spôsobmi na potvrdenie, že užívatelia sú oprávnení získať prístup do systému. Parametre hesla spĺňajú firemné alebo odvetvové štandardy (napr. Minimálna dĺžka hesla, doba platnosti, uzamknutie účtu	Áno – iba Autentizácia hesla	Áno – kombinácia hesla a multifaktorovej autentizácie	Áno
		Kľúčové atribúty bezpečnostnej konfigurácie sú vhodne implementované	Nerelevantné - neexistujú technické bezpečnostné konfigurácie	Áno – pre niektoré aplikácie a databázy	Áno

Proces IT proces	Riziká Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Kontroly Príklad všeobecných IT kontrol	IT aplikácie		
			Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložené IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
Riadenie zmien	Zmeny aplikácie Nevhodné zmeny aplikačných systémov alebo programov, ktoré obsahujú relevantné automatizované controls (t. j. konfigurovateľné nastavenia, automatizované algoritmy, automatizované výpočty, a automatickú extrakciu dát) alebo logiku zostavy	Pred presunom do produkčného prostredia sú zmeny aplikácií príslušne otestované	Nerelevantné – overí, nie je inštalovaný zdrojový kód	Áno – pre ne-komerčný softvér	Áno
		Prístup pre implementáciu zmien do produkčného prostredia aplikácie je príslušne obmedzený a oddelený od vývojového prostredia	Nerelevantné	Áno pre ne-komerčný softvér	Áno
Riadenie zmien	Zmeny databázy: Došlo k neprimeraným zmenám v štruktúre databázy a vzťahoch medzi dátami	Pred presunom do produkčného prostredia sú zmeny databázy príslušne testované a schválené	Nerelevantné – neboli vykonané žiadne zmeny databázy	Áno – pre ne-komerčný softvér	Áno

Proces IT proces	Riziká Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Kontroly Príklad všeobecných IT kontrol	IT aplikácie		
			Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložitý IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
Riadenie zmien	Zmeny systémového softvéru V systémovom softvéri (napr. operačný systém, sieť, softvér na správu zmien, softvér na riadenie prístupu) boli vykonané nevhodné zmeny	Pred presunom do produkčného prostredia sú zmeny systémového softvéru príslušne testované a schválené	Nerelevantné – neboli vykonané žiadne zmeny systémového softvéru	Áno	Áno
Riadenie zmien	Konverzia dát: dáta konvertované zo starších systémov alebo predchádzajú- cich verzií obsahujú chyby, ak pri konverzii prinesú neúplné, nadbytočné, zastarané alebo nesprávne dáta	Manažment schvaľuje výsledky konverzie dát (napr. bilancovaním a odsúhlasovaním) zo starého aplikačného systému alebo dátovej štruktúry do nového aplikačného systému alebo dátovej štruktúry a monitoruje, či je konverzia vykonávaná v súlade so zavedenými zásadami a postupmi	nerelevantné – Riešené manuálnymi kontrolami	Áno	Áno

Proces	Riziká	Kontroly	IT aplikácie		
			Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložené IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
IT proces	Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Príklad všeobecných IT kontrol			
Fungovanie IT	Sieť: Dostatočne nezabraňuje neoprávneným užívateľom získať nevhodný prístup k informačnému systému	Prístup je overovaný na základe jedinečných užívateľských ID a hesiel alebo inou metódou overujúcou, či majú užívatelia oprávnený prístup do systému. Parametre hesla spĺňajú firemné alebo odvetvové štandardy a profesijné pravidlá (napr. minimálna dĺžka a komplexnosť hesla, doba platnosti, uzamknutie účtu)	Nerelevantné – neexistuje zvláštna metóda na autentizáciu siete	Áno	Áno
		Sieť je navrhnutá tak, aby segmentovala webové aplikácie z internej siete v prípade prístupu do aplikácií relevantných pre vnútorné kontroly súvisiace s finančným vykazovaním	Nerelevantné – segmentácia siete sa nepoužíva	Áno – uplatňuje sa úsudok	Áno – uplatňuje sa úsudok
		Tím správy siete pravidelne preskúmava zraniteľnosť jej ochranného pásu a zistené prípady vyšetruje	Nerelevantné	Áno – uplatňuje sa úsudok	Áno – uplatňuje sa úsudok

Proces IT proces	Riziká Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Kontroly Príklad všeobecných IT kontrol	IT aplikácie		
			Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložitú IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
		Pravidelne sa generuje varovanie upozorňujúce na hrozby, ktoré boli identifikované systémom detekcie narušenia. Tieto hrozby vyšetruje tím správy siete	Nerelevantné	Áno – uplatňuje sa úsudok	Áno – uplatňuje sa úsudok
		Vykonávajú sa kontroly na obmedzenie prístupu k virtuálne súkromnej sieti (VPN) iba na oprávnených a vhodných užívateľov	Nerelevantné – žiadne VPN	Áno – uplatňuje sa úsudok	Áno – uplatňuje sa úsudok
Fungovanie IT	Zálohovanie a obnova dát: Finančné dáta nie je možné v prípade straty dát včas obnoviť ani k nim získať prístup	Finančné dáta sú pravidelne zálohované podľa stanoveného harmonogramu a frekvencie	Nerelevantné – účtovná jednotka sa spolieha na ručné zálohovanie, ktoré vykonáva finančný tím	Áno	Áno
Fungovanie IT	Plánovanie úloh: Produkčné systémy, programy alebo úlohy vedú k nepresnému, neúplnému alebo neoprávnenému spracovaniu dát	Prístup k aktualizácii dávkových úloh (vrátane úloh týkajúcich sa rozhrania) v softvéri na plánovanie úloh majú iba oprávnení užívatelia	Nerelevantné – žiadne dávkové úlohy	Áno – pre niektoré aplikácie	Áno

Proces	Riziká	Kontroly	IT aplikácie		
IT proces	Príklad rizík vyplývajúcich z používania IT	Príklad všeobecných IT kontrol	Jednoduchý komerčný softvér – relevantné (áno / nie)	Stredne veľký a stredne zložitý komerčný softvér alebo IT aplikácia relevantné (áno / nie)	Veľké alebo zložité IT aplikácie (napr. ERP systémy) – relevantné (áno / nie)
		Kritické systémy, programy alebo úlohy sú monitorované a chyby spracovania sú opravené, aby bola zaistená úspešná realizácia	Nerelevantné – úlohy sa nemonitorujú	Áno – pre niektoré aplikácie	Áno

HARMONIZAČNÉ NOVELY K ĎALŠÍM ŠTANDARDOM ISA

Poznámka: Nasledujúce harmonizačné novely k ďalším štandardom ISA sú dôsledkom úprav v ISA 315 (revidované znenie 2019). Tieto novely nadobudnú účinnosť súčasne s ISA 315 (revidované znenie 2019) a sú uvedené s vyznačenými zmenami oproti najnovším schváleným verziám štandardov ISA, ktoré sú zmenené a doplnené. Čísla poznámok pod čiarou v tomto dokumente nezodpovedajú číslovaníu v príslušnom novelizačnom štandarde a je potrebný odkaz na dané medzinárodné štandardy ISA. Harmonizačné novely boli schválené Radou pre dohľad nad verejným záujmom (PIOB), ktorá dospela k záveru, že pri tvorbe štandardu bol dodržaný riadny proces a verejný záujem bol náležite zohľadnený.

ISA 200, Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu

...

Audit finančných výkazov

...

7. Štandardy ISA obsahujú ciele, požiadavky a aplikačné a iné vysvetľujúce materiály, ktoré sú navrhnuté tak, aby podporovali audítora pri získavaní primeraného uistenia. Štandardy ISA vyžadujú, aby audítor uplatnil odborný úsudok a zachovával si profesionálny skepticizmus pri plánovaní a vykonávaní auditu a okrem iného je povinný:

- identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, na základe oboznámenia sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vrátane vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky;
- získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či existujú významné nesprávnosti, a to navrhnutím a implementáciou vhodných reakcií na posúdené riziká;
- vytvoriť stanovisko k finančným výkazom na základe záverov vyvedených zo získaných audítorských dôkazov.

...

Dátum nadobudnutia účinnosti

...

Celkové ciele audítora

...

Definície

13. Na účely štandardov ISA majú nasledujúce výrazy nižšie uvedené významy:

...

- (n) Riziko významnej nesprávnosti – Riziko, že finančné výkazy sú pred auditom významne skreslené. Toto riziko pozostáva z dvoch zložiek na úrovni tvrdení popísaných nasledovne: (pozri odsek A15a)
- (i) Prirodzené riziko – Náchylnosť tvrdenia o skupine transakcií, zostatku na účte alebo zverejnení k nesprávnosti, ktorá by pri nezohľadnení súvisiacich kontrol mohla byť významná sama o sebe alebo spolu s ostatnými nesprávnosťami.
 - (ii) Kontrolné riziko – Riziko, že vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky včas nezabráni nesprávnosti, ktorá by sa mohla vyskytnúť v tvrdení týkajúcom sa skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení a ktorá by mohla byť sama o sebe alebo spolu s inými nesprávnosťami významná, alebo že takú nesprávnosť včas neodhalí a neopraví.

...

Požiadavky

Etické požiadavky týkajúce sa auditu finančných výkazov

...

Profesionálny skepticizmus

...

Odborný úsudok

...

Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a audítorské riziko

17. Audítor, aby získal primeranú istotu, musí získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na zníženie audítorského rizika na prijateľnú úroveň, čo audítorovi umožní, aby vyvodil primerané závery, o ktoré môže oprieť svoje stanovisko. (pozri odsek A30–A54)

Vykonanie auditu v súlade so štandardmi ISA

Súlad so štandardmi ISA relevantnými pre audit

...

19. Audítor je povinný oboznámiť sa s celým textu štandardu ISA, vrátane jeho aplikačných a iných vysvetľujúcich materiálov, pochopiť jeho ciele a vhodne uplatňovať jeho požiadavky. (pozri odsek A60–A68)

...

Ciele stanovené v jednotlivých štandardoch ISA

...

Súlad s relevantnými požiadavkami

...

Nedosaiahnutie cieľa

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály Audit finančných výkazov

Rozsah auditu (pozri odsek 3)

...

Zostavenie finančných výkazov (pozri odsek 4)

...

Aspekty špecifické pre audity účtovných jednotiek z verejného sektora

...

Formovanie stanoviska audítora (pozri odsek 8)

...

Definície

Finančné výkazy (pozri odsek 13(f))

...

Riziko významnej nesprávnosti (pozri odsek 13(n))

A15a. Na účely štandardov ISA riziko významnej nesprávnosti existuje, keď je primerane možné, že:

- (a) nesprávnosť existuje (t. j. jej pravdepodobnosť);
- (b) nepresnosť by bola významná, ak by k nej došlo (t. j. jej veľkosť).

Etické požiadavky týkajúce sa auditu finančných výkazov (pozri odsek 14)

...

Profesionálny skepticizmus (pozri odsek 15)

...

Odborný úsudok (pozri odsek 16)

...

Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a audítorské riziko (pozri odsek 5 a 17)

Dostatočnosť a primeranosť audítorských dôkazov

A30. Názor a správa audítora musia byť podložené audítorskými dôkazmi. Tieto informácie majú súhrnnú povahu a primárne sú výsledkom audítorských postupov vykonaných počas auditu. Môžu však zahrňovať aj informácie získané z iných zdrojov, napríklad z predchádzajúceho auditu (ak audítor stanovil, že od predchádzajúceho auditu nedošlo k zmenám, ktoré môžu ovplyvniť relevantnosť týchto informácií pre daný audit⁷⁸) alebo postupy spoločnosti týkajúce sa riadenia kvality pri prijatí nového klienta a pokračovania spolupráce s existujúcim klientom. Okrem ďalších interných a externých zdrojov sú dôležitým zdrojom audítorských dôkazov aj účtovné záznamy účtovnej jednotky. Medzi dôležité zdroje audítorských dôkazov patria aj účtovné záznamy účtovnej jednotky a iné interné zdroje. Informácie, ktoré môžu byť použité ako audítorské dôkazy, môžu byť tiež vypracované v spolupráci s expertom manažmentu, alebo získané z externého zdroja. Audítorské dôkazy obsahujú informácie, ktoré podporujú a dosvedčujú tvrdenia manažmentu, ale aj informácie, ktoré týmto tvrdeniam odporujú. V niektorých prípadoch audítor využíva aj absenciu informácií (napríklad ak manažment odmietne poskytnúť požadované vyhlásenie), a preto aj absencia informácií predstavuje audítorský dôkaz. Väčšinu práce audítora pri formovaní stanoviska audítora predstavuje získavanie a hodnotenie audítorských dôkazov.

...

Audítorské riziko

...

Riziká významnej nesprávnosti

...

A40. ~~Prirodené riziko risk je ovplyvnené faktormi prirodeného rizika. vyššími pre niektoré tvrdenia a súvisiace skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia než pre ostatné. V závislosti od miery, do ktorej faktory prirodeného rizika ovplyvňujú náchylnosť k nesprávnosti tvrdenia, sa úroveň prirodeného rizika líši na stupnici, ktorá sa označuje ako spektrum prirodeného rizika. Audítor určuje významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia a ich relevantné tvrdenia v rámci procesu identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti. Napríklad, môže byť vyššie pre zložité výpočty alebo pre zostatky na účtoch pozostávajúce z čiastok odvodených z účtovných odhadov, ktoré podliehajú významnej neistote, môže byť identifikované ako významné zostatky na účtoch, a audítorské posúdenie prirodeného rizika pre súvisiace riziká na úrovni tvrdení môže byť vyššie v dôsledku vyššej neistoty odhadu.~~

A40a. Externé okolnosti spôsobujúce obchodné riziko môžu tiež ovplyvniť prirodené riziko. Napríklad, technologický vývoj môže spôsobiť zastaranosť konkrétneho výrobku, čo bude viesť k tomu, že zásoby budú náchylnejšie k nadhodnoteniu. Faktory súvisiace s účtovnou jednotkou a jej prostredím, ktoré sa týkajú niekoľkých alebo všetkých skupín transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, tiež môžu ovplyvniť prirodené riziko súvisiace s konkrétnym tvrdením. Medzi takéto faktory patrí napríklad nedostatok dostatočného pracovného kapitálu na pokračovanie činnosti, alebo upadajúci priemysel charakterizovaný veľkým počtom obchodných neúspechov.

⁷⁸ ISA 315 (revidované znenie 2019), *Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia, odsek 169*

A41. Kontrolné riziko je funkciou účinnosti nastavenia, zavedenia a udržiavania ~~interných kontrol~~ internej kontroly manažmentu s cieľom riešiť identifikované riziká, ktoré ohrozujú dosiahnutie cieľov účtovnej jednotky relevantných pre zostavenie finančných výkazov účtovnej jednotky. Vnútorňa kontrola však bez ohľadu na to, ako dobre je nastavená a realizovaná, môže iba znížiť, ale nie odstrániť riziká významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch vzhľadom na prirodzené obmedzenia ~~vnútorných kontrol~~ vnútornej kontroly, medzi ktoré patrí napríklad možnosť ľudskej chyby alebo omylu, alebo možnosť obchádzania kontrol tajným dohovorom alebo obchádzaním kontrol manažmentom. Niektoré kontrolné riziká budú preto vždy existovať. Štandardy ISA stanovujú podmienky, za ktorých je audítor pri určení charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov, ktoré sa majú vykonať, povinný testovať účinné fungovanie vnútorných kontrol, alebo sa môže rozhodnúť, že účinnosť ich fungovania bude testovať.⁷⁹

A42.⁸⁰ Posúdenie rizík významnej nesprávnosti môže byť vyjadrené kvantitatívne, napríklad v percentách, alebo nekvantitatívne. V každom prípade je nutnosť, aby audítor vykonal primerané posúdenia rizík, dôležitejšia než iné prístupy, ktorými ich možno vykonať. Štandardy ISA zvyčajne ~~neodkazujú na prirodzené riziko a kontrolné riziko osobitne, ale skôr na kombinované posúdenie rizík~~ „riziká významnej nesprávnosti,“ a nie osobitne na prirodzené riziko a osobitne na kontrolné riziko. ISA 540315 (revidované znenie 2019)⁸¹ však vyžaduje ~~osobitné posúdenie prirodzeného rizika~~, aby prirodzené riziko bolo posúdené osobitne od kontrolného rizika, aby sa tak získal základ, na ktorom budú navrhnuté a vykonané ďalšie audítorské postupy ako odpoveď na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, vrátane významných rizík, pre účtovné odhady na úrovni tvrdení v súlade s ISA 330.⁸² ~~Pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti pre významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia iné ako účtovné odhady audítor vykonáva osobitné alebo kombinované posudzovanie prirodzeného rizika a kontrolného rizika v závislosti od uprednostňovaných techník alebo metodológií a praktických okolností.~~

A43a. Riziká významnej nesprávnosti sú posudzované na úrovni tvrdení s cieľom určiť charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov potrebných na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov.⁸³

⁷⁹ ISA 330, *Reakcia audítora na posúdené riziká*, odseky 7–17

⁸⁰ Odsek A42 ISA 200 je označený v aktualizovanom odseku uvedenom zvlášť ako harmonizačná novela týkajúca sa ISA 540 (revidované znenie) a jej harmonizačných noviel.

⁸¹ ISA 540315 (revidované znenie 2019), *Audít účtovných odhadov a zverejnení*, odsek 15 Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti

⁸² ISA 330, odsek 7(b)

⁸³ ISA 330, odsek 6

Riziko zisťovania

...

Prirodzené obmedzenia auditu

...

Charakter finančného vykazovania

...

Charakter auditorských postupov

...

Včasnosť finančného vykazovania a vyvažovanie medzi prínosmi a nákladmi

...

A52. Z hľadiska prístupov popísaných v odseku A51 uvádzajú štandardy ISA požiadavky na plánovanie a vykonávanie auditu a požadujú, aby audítor okrem iného:

- zabezpečil základ na identifikáciu a posudzovanie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení vykonaním postupov posudzovania rizík a súvisiacich činností;⁸⁴
- využil testovanie a iné spôsoby na preskúmanie súborov spôsobom, ktorý zabezpečuje primeraný základ, ktorý audítorovi umožní vyvodiť závery o súbore.⁸⁵

Iné záležitosti, ktoré majú vplyv na prirodzené obmedzenia auditu

...

Výkon auditu v súlade so štandardmi ISA

Charakter štandardov ISA (pozri odsek 18)

...

Aspekty špecifické pre audity účtovných jednotiek z verejného sektora

...

⁸⁴ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky 175–2240

⁸⁵ ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Analytické postupy*; ISA 530, *Výber vzorky v audite*

Obsah štandardov ISA (pozri odsek 19)

A60. Okrem cieľov a požiadaviek (požiadavky sú v ISA vyjadrené pomocou príslušného tvaru slovesa „musieť“) obsahuje štandard ISA aj súvisiace usmernenia vo forme aplikačných a iných vysvetľujúcich materiálov. Niekedy obsahuje aj úvodný materiál, ktorý poskytuje súvislosti relevantné pre správne pochopenie štandardu ISA a definícií. Z hľadiska pochopenia cieľov uvedených v ISA a správneho aplikovania požiadaviek je preto dôležitý celý text štandardu ISA.

A61. Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály poskytujú v prípade potreby podrobnejšie vysvetlenie požiadaviek ISA a usmernenie na ich aplikovanie. Najmä:

- presnejšie vysvetľujú, čo daná požiadavka znamená alebo čo by mala pokryť, vrátane niektorých štandardov ISA, ako napríklad ISA 315 (revidované znenie 2019), a prečo je určitý postup požadovaný;
- uvádzajú príklady postupov, ktoré môžu byť za daných okolností vhodné. Niektoré štandardy ISA, napríklad ISA 315 (revidované znenie 2019), uvádzajú príklady v rámčekoch.

Aj keď takéto usmernenie samo o sebe nekladie požiadavku, je dôležité pre správne aplikovanie požiadaviek ISA. Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály niekedy poskytujú aj základné informácie o záležitostiach, ktoré sú predmetom príslušného štandardu ISA.

Aspekty špecifické pre malé účtovné jednotky Aspekty zatriedenia

A65a V niektorých štandardoch ISA (napr. ISA 315 (revidované znenie 2019)) sú zahrnuté aspekty zatriedenia, ktoré ilustrujú aplikovanie požiadaviek v prípade všetkých účtovných jednotiek bez ohľadu na to, či ich charakter a okolnosti sú menej alebo viac zložité. Menej zložité účtovné jednotky sú také účtovné jednotky, na ktoré sa vzťahujú charakteristické znaky uvedené v odseku A66.

A65b. „Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky“ uvedené v niektorých štandardoch ISA, boli navrhnuté hlavne s ohľadom na účtovné jednotky, ktoré nie sú kótované na burze. Niektoré z týchto aspektov však môžu byť užitočné aj v prípade menších účtovných jednotiek, ktoré sú kótované na burze.

A66. Na účel špecifikovania dodatočných aspektov v prípade auditu menších účtovných jednotiek sa pod „menšou účtovnou jednotkou“ rozumie účtovná jednotka, ktorá sa zvyčajne vyznačuje nasledujúcimi charakteristickými znakmi:

- (a) koncentrácia vlastníctva a riadenia účtovnej jednotky v rukách malého počtu osôb (často ide o jednu osobu – fyzickú osobu, alebo iný podnik, ktorý vlastní danú účtovnú jednotku, za predpokladu, že vlastník vykazuje relevantné kvalitatívne charakteristické znaky);
- (b) platí jeden alebo viacero nasledujúcich znakov:
 - (i) jasné alebo nekomplikované transakcie;
 - (ii) jednoduché vedenie záznamov;
 - (iii) malý počet obchodných línií a malý počet produktov v rámci týchto obchodných línií;
 - (iv) jednoduchší vnútorný kontrolný systém ~~malý počet vnútorných kontrolných systémov;~~
 - (v) malý počet úrovní riadenia so zodpovednosťou za široké spektrum kontrol;

(vi) malý počet pracovníkov, z ktorých viacerí majú široký rozsah povinností.

Tento zoznam kvalitatívnych charakteristických znakov však nie je vyčerpávajúci. Uvedené charakteristické znaky sa netýkajú iba menších účtovných jednotiek a menšie účtovné jednotky sa nemusia nevyhnutne vyznačovať všetkými týmito znakmi.

A67 [presunuté – teraz A65b]

Aspekty špecifické pre automatizované nástroje a techniky

A67a. Aspekty špecifické pre „automatizované nástroje a techniky“ zahrnuté v niektorých štandardoch ISA (napríklad ISA 315 (revidované znenie 2019)) boli stanovené s cieľom vysvetliť, ako môže audítor aplikovať určité požiadavky v prípade používania automatizovaných nástrojov a techník pri výkone audítorských postupov.

Ciele uvedené v jednotlivých štandardoch ISA (pozri odsek 21)

Použitie cieľov na určenie potreby dodatočných audítorských postupov (pozri odsek 21(a))

...

Použitie cieľov na vyhodnotenie, či boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri odsek 21(b))

...

Súlad s relevantnými požiadavkami

Relevantné požiadavky (pozri odsek 22)

...

Odklon od požiadavky (pozri odsek 23)

...

Nesplnenie cieľa (pozri odsek 24)...

ISA 210, Dohodnutie podmienok zákaziek na audit

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Predpoklady pre audit

...

Dohoda o zodpovednosti manažmentu

...

Interná kontrola

...

A18. Manažment určuje, aká vnútorná kontrola je potrebná, aby bolo možné zostaviť finančné výkazy. Pojem „vnútorná kontrola“ zahrňuje široké spektrum činností v rámci zložiek vnútorného kontrolného systému, ktorý je možné popísať ako kontrolné prostredie, proces účtovnej jednotky na posúdenie rizík, proces účtovnej jednotky na sledovanie vnútorného kontrolného systému a informačného systému, vrátane súvisiacich obchodných procesov relevantných pre finančné vykazovanie, a komunikačné a kontrolné činnosti; a sledovanie kontrol. Toto rozdelenie však nemusí nevyhnutne odrážať spôsob, ako účtovná jednotka nastavuje, implementuje a udržiava svoju internú kontrolu, alebo ako klasifikuje konkrétne zložky.⁸⁶ Vnútorná kontrola účtovnej jednotky (najmä jej účtovných kníh a záznamov, alebo účtovných systémov) odrážajú potreby manažmentu, mieru zložitosti podnikania, povahu rizík, ktorým je účtovná jednotka vystavená, a relevantné právne predpisy alebo nariadenia.

ISA 230, Audítorská dokumentácia

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Dokumentácia vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov

...

Identifikovanie testovaných špecifických položiek alebo záležitostí a spracovávateľa a kontrolóra (pozri odsek 9)

...

Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky (pozri odsek 8)

...

A17. Pre audítora menšej účtovnej jednotky je niekedy pri vypracovávaní audítorskej dokumentácie užitočné a efektívne, keď zaznamená rôzne aspekty auditu spoločne v jednom dokumente, v ktorom sú prípadne uvedené krížové odkazy na podkladové dokumenty. Medzi príklady záležitostí, ktoré je možné zdokumentovať spoločne jediným dokumentom v prípade auditu menšej účtovnej jednotky, patrí oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky, celková stratégia auditu a plán auditu, závažnosť určená v súlade s ISA 320,⁸⁷ posúdené riziká, významné záležitosti zistené počas auditu a prijaté závery.

...

⁸⁶ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek A9159 a príloha 31

⁸⁷ ISA 320, Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu

ISA 250 (revidované znenie), Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Audítorské postupy v prípade identifikovania nesúladu alebo podozrenia na nesúlad

...

Posúdenie dôsledkov identifikovaného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad (pozri odsek 22)

A23. Odsek 22 vyžaduje, aby audítor vyhodnotil dôsledky identifikovaného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad vo vzťahu k ostatným aspektom auditu, vrátane audítorského posúdenia rizík a spoľahlivosti písomných vyhlásení. Dôsledky konkrétneho identifikovaného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad budú závisieť od vzťahu uskutočnenia a prípadne utajenia špecifických kontrol ~~činností~~ a úrovňou manažmentu alebo osôb pracujúcich pre danú účtovnú jednotku alebo pod vedením jej manažmentu, najmä v prípade dôsledkov, ku ktorým došlo v súvislosti so zapojením najvyššieho orgánu v rámci účtovnej jednotky. Ako je uvedené v odseku 9, z požiadavky súladu audítora s právnymi predpismi, nariadeniami alebo relevantnými etickými požiadavkami vyplývajú ďalšie informácie, ktoré sú relevantné pre povinnosti audítora v súlade s odsekom 22.

...

ISA 260 (revidované znenie), Komunikácia s osobami poverenými spravovaním

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Záležitosti, ktoré sú predmetom komunikácie

...

Plánovaný rozsah a načasovanie auditu (pozri odsek 15)

...

A12. Komunikácia o významných rizikách, ktoré identifikoval audítor, pomáha osobám povereným spravovaním porozumieť tieto záležitosti a pochopiť, prečo boli identifikované ako významné riziká ~~vyžadujú zvláštnu pozornosť zo strany audítora~~. Komunikácia o významných rizikách s osobami poverenými spravovaním pomáha tiež plniť ich povinnosti dozoru nad procesom finančného vykazovania.

A13. Záležitosti, ktoré sú predmetom komunikácie, okrem iného zahrňujú: ...

- spôsob, ako audítor plánuje riešiť podstatné riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby;
- spôsob, ako audítor plánuje riešiť oblasti, pre ktoré posúdil vyššie riziká významnej nesprávnosti.
- Prístup audítora k vnútornému kontrolnému systému účtovnej jednotky. ~~relevantnému pre audit.~~
- Aplikovanie konceptu závažnosti v kontexte auditu.
- ...

Príloha 2 (pozri odsek 16(a), A19–A20)

Kvalitatívne aspekty účtovných postupov

Komunikácia, ktorú vyžaduje odsek 16(a) a je popísaná v odsekoch A19–A20, zahrňuje nasledujúce záležitosti:

...

Účtovné odhady

- V prípade položiek, ktorých odhady sú významné, záležitosti, ktoré sú uvedené v ISA 540,¹ napríklad:
 - ako manažment identifikuje tieto transakcie, udalosti a alebo podmienky, ktoré môžu viesť k potrebe, aby účtovné odhady boli vykázané alebo zverejnené vo finančných výkazoch.

...

ISA 265, Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá povinnosťou audítora primerane informovať osoby poverené spravovaním a manažment o nedostatkoch internej kontroly, ktoré audítor identifikoval počas auditu finančných výkazov. Tento štandard ISA neurčuje ďalšie povinnosti audítora týkajúce sa oboznámenia sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky a navrhnutia a vykonania testov kontroly nad rámec požiadaviek ISA 315 (revidované znenie 2019) a ISA 330. Ďalšie požiadavky a pravidlá týkajúce sa povinnosti audítora informovať osoby poverené spravovaním a manažment v súvislosti s auditom sú stanovené v ISA 260 (revidované znenie).

2. Pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti je audítor povinný oboznámiť sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky relevantným pre audit.

Keď audítor posudzuje riziká, zohľadňuje vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky s cieľom navrhnúť audítorské postupy vhodné za daných okolností, ale nie na účely formovania výroku audítora ohľadom efektívnosti vnútornej kontroly. Audítor identifikuje nedostatky kontroly v rámci internej kontroly nielen počas procesu posudzovania rizík, ale aj v akejkoľvek inej fáze auditu. ISA špecifikuje, o ktorých identifikovaných nedostatkoch musí audítor informovať osoby poverené spravovaním.

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Určenie toho, či boli identifikované nedostatky vnútornej kontroly (pozri odsek 7)

...

Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky

- A3. Koncepty, ktoré sú základom kontrol v rámci kontrolných činností menších účtovných jednotiek, budú pravdepodobne podobné s konceptmi väčších účtovných jednotiek, avšak formality, podľa ktorých menšie účtovné jednotky fungujú, sú odlišné. Menšie účtovné jednotky niekedy prijímú záver, že niektoré typy kontrol kontrolných činností nie sú nevyhnutné vzhľadom na kontroly, ktoré vykonáva manažment. Napríklad výhradná právomoc manažmentu poskytnúť zákazníkovi kredit a schváliť významné nákupy môže predstavovať efektívnu kontrolu významných zostatkov na účtoch a transakcií, čím sa zníži alebo odstráni potreba podrobnejších kontrol kontrolných činností.

...

Významné nedostatky vnútornej kontroly (pozri odsek 6(b), 8)

- A8. Kontroly môžu byť navrhnuté tak, aby fungovali jednotlivo alebo v kombinácii s cieľom zabrániť alebo zistiť a napraviť významné nesprávnosti. Napríklad kontroly pohľadávok môžu pozostávať z automatizovaných aj manuálnych kontrol navrhnutých tak, aby spoločne zabránili alebo zistili a napravili nesprávnosti zostatkov na účtoch. Nedostatok v rámci vnútornej kontroly sám o sebe nemusí byť dostatočne významný na to, aby predstavoval významný nedostatok. Kombinácia nedostatkov ovplyvňujúcich ten istý zostatok na účte alebo zverejnenie alebo tie isté ~~relevantné~~ tvrdenia alebo zložky vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky môže však zvýšiť riziká nesprávností do takej miery, že predstavuje významný nedostatok.

ISA 240, *Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov*

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu

...

Charakteristické znaky podvodu

...

Zodpovednosť za prevenciu a odhaľovanie podvodov

...

Zodpovednosti audítora

...

7. Riziko, že audítor neodhalí významnú nesprávnosť vyplývajúcu z podvodu spôsobeného manažmentom, je väčšie ako v prípade podvodu zamestnancov, pretože manažment je často v pozícii, ktorá umožňuje priamu alebo nepriamu manipuláciu s účtovnými záznamami, vykazovanie nesprávnych finančných údajov alebo obchádzanie kontrol kontrolných postupov, ktorých cieľom je zabrániť podobným podvodom zo strany ostatných zamestnancov.

...

Dátum nadobudnutia účinnosti

...

Ciele

...

Definície

...

Požiadavky**Profesionálny skepticizmus**

12. V súlade s ISA 200⁸⁸ je audítor povinný počas celého auditu zachovávať profesionálny skepticizmus a súčasne mať na zreteli možnosť, že došlo k významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu, bez ohľadu na predchádzajúcu skúsenosť audítora s čestnosťou a bezúhonnosťou manažmentu účtovnej jednotky a osôb poverených spravovaním. (pozri odsek A7–A8)
13. Pokiaľ audítor nemá dôvod, aby bol presvedčený o opaku, môže považovať záznamy a dokumenty za pravé. Ak vzhľadom na podmienky identifikované počas auditu je audítor presvedčený o možnosti, že určitý dokument nie je autentický, alebo že podmienky uvedené v dokumente boli upravené, ale neboli audítorovi zverejnené, musí vykonať ďalšie preskúmanie. (pozri odsek A9)
14. Ak sú odpovede manažmentu alebo osôb poverených spravovaním na jeho otázky nekonzistentné, audítor je povinný tieto nezrovnalosti vyšetriť.

Diskusia audítorského tímu

15. ISA 315 (revidované znenie 2019) vyžaduje, aby členovia audítorského tímu prediskutovali záležitosti týkajúce sa auditu finančných výkazov, pričom partner zodpovedný za zákazku je povinný určiť, o ktorých záležitostiach musia byť informovaní členovia, ktorí sa diskusie nezúčastnili.⁸⁹ Diskusia musí klásť osobitný dôraz na to, ako a kde môžu byť finančné výkazy účtovnej jednotky náchylné k významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu, vrátane toho, ako k podvodu prípadne došlo. Takáto diskusia musí vylúčiť presvedčenie, ktoré členovia audítorského tímu môžu mať ohľadom čestnosti a bezúhonnosti manažmentu a osôb poverených spravovaním. (pozri odsek A10–A11)

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

16. Pri vykonávaní postupov posudzovania rizík a súvisiacich činností s cieľom získať poznatky o účtovnej jednotke a jej prostredí, o platnom rámci finančného vykazovania a vrátane o vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019),⁹⁰ audítor musí vykonať postupy uvedené v odsekoch ~~2317–4324~~ s cieľom získať informácie, ktoré použije pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu.

Manažment a ostatné osoby v rámci účtovnej jednotky

...

Osoby poverené spravovaním

20. V prípade, že nie všetky osoby poverené spravovaním sú zapojené do riadenia účtovnej jednotky,⁹¹ audítor je povinný oboznámiť sa so spôsobom, ako osoby poverené spravovaním vykonávajú dohľad nad procesmi manažmentu s cieľom identifikovať a reagovať na riziká podvodu v rámci

⁸⁸ ISA 200, odsek 15

⁸⁹ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 17–18.40

⁹⁰ ISA 315 (revidované znenie), odseky 5–24

⁹¹ ISA 260 (revidované znenie), *Komunikácia s osobami poverenými spravovaním*, odsek 13

účtovnej jednotky, a ako vykonávajú dohľad nad ~~internými~~ kontrolami, ktoré manažment zaviedol s cieľom znížiť tieto riziká. (pozri odsek A19–A21)

...

Identifikovanie nezvyčajných alebo neočakávaných vzťahov

...

Ďalšie informácie

23. Audítor je povinný zvážiť, či ďalšie informácie, ktoré získal, poukazujú na riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu. (pozri odsek A22)

Vyhodnotenie rizikových faktorov podvodu

24. Audítor je povinný vyhodnotiť, či informácie, ktoré získal vykonaním iných postupov posudzovania rizík a súvisiacich činností, poukazujú na možnosť existencie jedného alebo viacerých rizikových faktorov podvodu. Aj keď rizikové faktory podvodu nemusia nevyhnutne znamenať existenciu podvodu, často sú prítomné v prípade okolností, keď k podvodom došlo, a preto môžu naznačovať riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu. (pozri odsek A23–A27)

Identifikácia a posudzovanie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu

25. V súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019) audítor musí identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení pre skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia.⁹²
26. Pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu je audítor povinný vychádzať z predpokladu, že existujú riziká podvodu vykazovania výnosov a vyhodnotiť, ktoré typy výnosov, transakcií alebo tvrdení predstavujú takéto riziká. Odsek 47 stanovuje dokumentáciu požadovanú, ak audítor dospeje k záveru, že predpoklad nie je platný za okolností danej zákazky, a preto neidentifikoval vykazovanie výnosov ako riziko významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu. (pozri odsek A28–A30)
27. Audítor je povinný zaoberať sa posúdenými rizikami významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu ako významnými rizikami, a pokiaľ ešte tak neurobil, ~~eboznámiť sa so súvisiacimi kontrolami účtovnej jednotky~~ identifikovať kontroly účtovnej jednotky, vrátane kontrolných činností relevantných pre riešenie takýchto rizík, ktoré riešia takéto riziká, a vyhodnotiť ich nastavenie a určiť, či boli zavedené.⁹³ (pozri odsek A31–A32)

Reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu

Celkové reakcie

...

⁹² ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 282

⁹³ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 26(a)(i) a 26(d)

Audítorské postupy, ktoré reagujú na posúdené riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu na úrovni tvrdení

...

Audítorské postupy, ktoré reagujú na riziká súvisiace s obchádzaním kontrol zo strany manažmentu

...

32. Bez ohľadu na to, ako audítor posúdi riziká obchádzania vnútorných kontrol manažmentom, musí navrhnúť a vykonať audítorské postupy s cieľom:
- (a) testovať primeranosť účtovných zápisov v účtovnej knihe a iných úprav vykonaných pri zostavovaní finančných výkazov. Keď audítor navrhuje a vykonáva audítorské postupy pre takéto testy, je povinný:
 - (i) osobám, ktoré sú zapojené do procesu finančného vykazovania, klásť otázky ohľadom neprímeraných alebo nezvyčajných aktivít týkajúcich sa spracovania účtovných zápisov a iných úprav;
 - (ii) vybrať účtovné zápisy a iné úpravy, ku ktorým došlo na konci vykazovaného obdobia;
 - (iii) zohľadniť potrebu testovania účtovných zápisov a iných úprav počas celého vykazovaného obdobia. (pozri odsek A41–A44)

...

Vyhodnotenie audítorských dôkazov (pozri odsek A49)

...

Prípady, keď audítor nie je schopný pokračovať v zákazke

...

Písomné vyhlásenia

...

Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním

...

Komunikácia s regulačnými úradmi orgánmi presadzovania práva

...

Dokumentácia

44. Audítor je povinný do audítorskej dokumentácie zahrnúť nasledujúce skutočnosti⁹⁴ ~~do audítorskej dokumentácie o jeho oboznámení sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím a o identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019):~~⁹⁵

⁹⁴ ISA 230, *Audítorská dokumentácia*, odseky 8–11 a odsek A6

⁹⁵ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek ~~38~~32

- (a) významné rozhodnutia prijaté počas diskusie členov audítorského tímu, ktoré sa týkajú náchylnosti finančných výkazov účtovnej jednotky k významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu;
- (b) identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení; -
- (c) identifikované kontroly v rámci kontrolných činností, ktoré riešia posúdené riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu.

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Charakteristické znaky podvodu (pozri odsek 3)

...

Profesionálny skepticizmus (pozri odsek 12–14)

A7. Uplatňovanie profesionálneho skepticizmu vyžaduje neustále skúmanie, či informácie a získané audítorské dôkazy poukazujú na možnú existenciu významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu. Takéto uplatňovanie profesionálneho skepticizmu zahrňuje aj zohľadnenie spoľahlivosti informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy a prípadne identifikovaných kontrol v rámci kontrolných činností, týkajúcich sa zostavenia informácií a ich vedenia. ~~prípadne~~. Vzhľadom na charakteristické znaky podvodu je profesionálny skepticizmus audítora zvlášť dôležitý v prípade, že uvažuje o rizikách významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu.

...

Diskusie audítorského tímu (pozri odsek 15)

...

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

Otázky kladené členom manažmentu

Posudzovanie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu manažmentom (pozri odsek 17(a))

...

Zisťovanie v rámci interného auditu (pozri odsek 19)

A18. ISA 315 (revidované znenie 2019) a ISA 610 (revidované znenie 2013) stanovujú požiadavky a uvádzajú pravidlá relevantné pre audity účtovných jednotiek, ktoré majú funkciu interného auditu.⁹⁶ Pri plnení požiadaviek týchto štandardov ISA v kontexte podvodu audítor získava poznatky o špecifických činnostiach vnútorného auditu, napríklad:

⁹⁶ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky 14(a) a 24(a)(ii)6–a-23, a ISA 610 (revidované znenie 2013), *Použitie práce interných audítorov*

- o vykonaných postupoch, ktoré prípadne vykonal interný audítor počas roka s cieľom odhaliť podvod;
- či manažment uspokojivo reagoval na zistenia vyplývajúce z týchto postupov.

Oboznámenie sa s dohľadom vykonávaným osobami poverenými spravovaním (pozri odsek 20)

A19. Osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky dohliadajú na systémy účtovnej jednotky, ktoré monitorujú riziká, finančnú kontrolu a súlad so zákonmi. V mnohých krajinách je prax spravovania spoločností silne rozvinutá a osoby poverené spravovaním zohrávajú aktívnu úlohu pri dohľade nad posudzovaním rizík podvodu v rámci účtovnej jednotky a relevantnými internými kontrolami kontrolami, ktoré riešia takéto riziká. Pretože zodpovednosti osôb poverených spravovaním a zodpovednosti manažmentu môžu byť rôzne v jednotlivých účtovných jednotkách a jednotlivých krajinách, je dôležité, aby sa audítor oboznámil s ich príslušnými zodpovednosťami s cieľom získať poznatky o dohľade, ktorý vykonávajú jednotlivé osoby.⁹⁷

A20. Oboznámenie sa s dohľadom, ktorý vykonávajú osoby poverené spravovaním, často poskytuje užitočné informácie týkajúce sa náchylnosti účtovnej jednotky k podvodu zo strany manažmentu, primeranosti vnútorných kontrol, ktoré riešia riziká podvodu a kompetencii a bezúhonnosti manažmentu. Audítor môže získať takéto informácie rôznymi spôsobmi, napríklad účasťou na stretnutiach, na ktorých prebiehajú takéto diskusie, preskúmaním zápisníc z takýchto stretnutí alebo kladením otázok osobám povereným spravovaním.

Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky

...

Zohľadnenie ďalších informácií (pozri odsek 23)

A22. Okrem informácií získaných uplatňovaním analytických postupov môžu pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu pomôcť aj ďalšie informácie o účtovnej jednotke a jej prostredí, platnom rámci finančného vykazovania a o vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky. Diskusia medzi členmi audítorského tímu môže poskytnúť informácie, ktoré sú užitočné pri identifikovaní takýchto rizík. Pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu môžu byť relevantné aj informácie získané v rámci procesov schvaľovania nových klientov a pokračujúcej spolupráce s existujúcimi klientmi a na základe skúseností z iných zákaziek vykonávaných pre danú účtovnú jednotku, napríklad zákaziek na preskúmanie predbežných finančných informácií.

⁹⁷ ISA 260 (revidované znenie), odseky A1–A8, nutná je diskusia o tom, s kým audítor komunikuje v prípade, keď štruktúra spravovania nie je jasne definovaná.

Vyhodnotenie rizikových faktorov podvodu (pozri odsek 24)

...

A25. Príklady rizikových faktorov podvodu týkajúcich sa podvodného finančného vykazovania a sprenevery majetku sú uvedené v prílohe 1. Tieto rizikové faktory sú rozdelené podľa troch podmienok, ktoré sú v prípade podvodu zvyčajne prítomné:

- stimuly alebo tlak na spáchanie podvodu;
- vnímaná príležitosť spáchať podvod;
- snaha racionálne zdôvodniť podvodné konanie.

Rizikové faktory podvodu sa môžu týkať stimulov, tlakov alebo príležitostí, ktoré pri nezohľadnení kontrol vyplývajú z podmienok vytvárajúcich náchylnosť k nesprávnosti. Rizikové faktory podvodu, ktoré zahrňujú zámernú zaujatosť manažment, sú faktormi prirodzeného rizika, ak ovplyvňujú prirodzené riziko.⁹⁸ Rizikové faktory podvodu sa môžu týkať aj podmienok v rámci vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, ktoré predstavujú príležitosť spáchať podvod, alebo ktoré môžu ovplyvniť postoj alebo snahu manažmentu racionálne zdôvodniť podvodné konanie. Rizikové faktory podvodu odrážajúce prístup, ktorý umožňuje racionálne zdôvodniť podvodné konanie, nemusia byť pozorovateľné pre audítora. Napriek tomu sa audítor o existencii takýchto informácií môže dozvedieť napríklad prostredníctvom požadovaného oboznámenia sa s kontrolným prostredím účtovnej jednotky.⁹⁹ Aj keď rizikové faktory podvodu popísané v prílohe 1 sa vzťahujú na široké spektrum situácií, s ktorými sa audítor môže stretnúť, sú iba príkladmi a existovať môžu mnohé ďalšie rizikové faktory podvodu.

...

Identifikácia a posudzovanie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu

Riziká podvodu pri vykazovaní výnosov (pozri odsek 26)

...

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu a oboznámenie sa so súvisiacimi vnútornými kontrolami účtovnej jednotky (pozri odsek 27)

A31. Manažment môže zvážiť charakter a rozsah kontrol, ktoré sa rozhodne zaviesť a charakter a rozsah rizík, ktoré sa rozhodne posúdiť. Pri rozhodovaní, ktoré kontroly zavedie s cieľom podvodom predchádzať a odhaľovať ich, manažment zohľadňuje riziká týkajúce sa skutočností, že vo finančných výkazoch sú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu. V rámci týchto úvah manažment niekedy dospeje k záveru, že implementovanie a udržiavanie určitej kontroly nie je finančne efektívne vzhľadom na zníženie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu, ktoré by sa malo dosiahnuť.

A32. Preto je dôležité, aby sa audítor oboznámil s kontrolami, ktoré manažment navrhol, zaviedol a udržiava, aby podvodom zabránil a zistil ich. V rámci tohto, Pri vykonávaní kontrol, ktoré sú zamerané na riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu, audítor môže napríklad zistiť, že

⁹⁸ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 12(f)

⁹⁹ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 21

manažment sa vedome rozhodol akceptovať riziká súvisiace s nedostatočným oddelením právomocí. Informácie, ktoré ~~takto získa získa~~ pri identifikovaní týchto kontrol a hodnotení ich nastavenia a pri určovaní, či identifikované kontroly boli zavedené, môže byť užitočné aj identifikovanie rizikových faktorov podvodu, ktoré môžu ovplyvniť audítorské posúdenie rizika, že finančné výkazy budú obsahovať významné nesprávnosti v dôsledku podvodu.

Reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu

Celkové reakcie (pozri odsek 28)

...

Vyčlenenie pracovníkov a dohľad nad pracovníkmi (pozri odsek 29(a))

...

Nepredvídateľnosť pri výbere audítorských postupov (pozri odsek 29(c))

...

Audítorské postupy, ktoré reagujú na posúdené riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu na úrovni tvrdení (pozri odsek 30)

...

Audítorské postupy reagujúce na riziká súvisiace s obchádzaním vnútorných kontrol manažmentom
Účtovné zápisy a ďalšie úpravy (pozri odsek 32(a))

...

A42. Je dôležité, aby audítor zohľadnil riziká významnej nesprávnosti súvisiace s neprimeraným obchádzaním kontrol účtovných zápisov¹⁰⁰, pretože automatizované procesy a kontroly môžu znížiť riziko neúmyselnej chyby, ale nemôžu znížiť riziko neprimeraného obchádzania takýchto automatizovaných procesov jednotlivcami, napríklad zmenou hodnoty zaúčtovaných súm alebo hodnoty súm uvedenej v zverejneniach. Ak sa IT používa na automatizovaný prenos informácií, existuje iba veľmi málo viditeľných dôkazov alebo žiadne viditeľné dôkazy o takýchto zásahoch do informačných systémov.

A43. Pri identifikovaní a výbere účtovných zápisov a iných úprav na účely testovania a stanovenia vhodnej metódy preskúmania základnej podpory pre vybrané položky, sú dôležité nasledujúce záležitosti:

- *identifikácia a posudzovanie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu* – prítomnosť rizikových faktorov podvodu a ďalších informácií získaných počas audítorského identifikovania a posudzovania rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu pomáha audítorovi pri identifikovaní, ktoré špecifické skupiny účtovných zápisov a ktoré ďalšie úpravy podrobí testovaniu;
- *implementované kontroly účtovných zápisov a ďalších úprav* – efektívne kontroly zostavovania a zaúčtovania účtovných zápisov a ďalších úprav môžu znížiť

¹⁰⁰ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 26(a)(ii)

potrebný rozsah substantívnych testov za predpokladu, že audítor testoval prevádzkovú účinnosť kontrol;

- *proces finančného vykazovania účtovnej jednotky a charakter dôkazov, ktoré je možné získať* – v prípade mnohých účtovných jednotiek zahrňuje spracovávanie transakcií kombináciu manuálnych a automatizovaných ~~krokov a postupov~~ kontrol. Podobne môžu spracovávanie účtovných zápisov a ďalšie úpravy zahrňovať manuálne aj automatizované ~~postupy a kontroly~~. Ak sa na účely finančného vykazovania používajú informačné technológie, existujú niekedy účtovné zápisy a iné úpravy iba v elektronickej forme;
- *charakteristické znaky podvodných účtovných zápisov alebo iných úprav* – nevhodné účtovné zápisy alebo ďalšie úpravy majú často jedinečné identifikačné znaky. Takéto charakteristické znaky môžu zahrňovať (a) zaúčtovanie na nesúvisiacich, nezvyčajných alebo zriedkavo používaných účtoch, (b) zaúčtovanie, ktoré vykonali osoby, ktoré spravidla účtovné zápisy nevykonávajú, (c) zaúčtovanie vykonané na konci účtovného obdobia, alebo po uzavretí alebo ako zápis po uzavretí účtovnej knihy, ktorý je málo vysvetlený alebo popísaný, alebo je bez akéhokoľvek vysvetlenia alebo popisu, (d) zápisy vykonané pred zostavením finančných výkazov alebo počas zostavovania finančných výkazov, u ktorých nie je uvedené číslo účtu, alebo (e) zaúčtovania, ktoré obsahujú okrúhle čísla alebo konzistentné koncové čísla;
- *charakter a zložitosť účtov* – nevhodné účtovné zápisy alebo úpravy môžu platiť o účtoch, ktoré (a) obsahujú transakcie zložité alebo nezvyčajné svojou povahou, (b) obsahujú významné odhady a úpravy na konci účtovného obdobia, (c) boli v minulosti náchylné k nesprávosti, (d) neboli včas odsúhlasené, alebo obsahujú neodsúhlasené rozdiely, (e) obsahujú vnútrogrupinové transakcie alebo (f) sú inak spojené s identifikovaným rizikom významnej nesprávosti v dôsledku podvodu. V prípade auditov účtovných jednotiek, ktoré majú viacero miest prevádzky alebo viacero zložiek, je nutné zohľadniť potrebu výberu účtovných zápisov z viacerých miest;
- *účtovné zápisy alebo ďalšie úpravy spracované mimo bežného obchodného styku* – neštandardné účtovné zápisy nemusia podliehať ~~rovnakej úrovni vnútorných kontrol~~ rovnakému charakteru a rozsahu kontrol ako účtovné zápisy, ktoré sa vykonávajú opakovane na zaznamenávanie transakcií, ako napríklad mesačné tržby, nákupy a platby v hotovosti.

...

Účtovné odhady (pozri odsek 32(b))

...

Obchodné zdôvodnenie významných transakcií (pozri odsek 32(c))

...

Vyhodnotenie audítorských dôkazov (pozri odsek 34–37)

...

Analytické postupy vykonané krátko pred koncom auditu v rámci formovania celkového záveru (pozri odsek 34)

...

Zohľadnenie identifikovaných nesprávností (pozri odsek 35–37)

...

Audítor nemôže pokračovať v zákazke (pozri odsek 38)

...

Písomné vyhlásenia (pozri odsek 39)

...

Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním

Komunikácia s manažmentom (pozri odsek 40)

...

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním (pozri odsek 41)

...

Iné záležitosti súvisiace s podvodom (pozri odsek 42)

...

Komunikácia s regulačnými úradmi a orgánmi presadzovania práva (pozri odsek 43)

...

Príloha 1

(pozri odsek A25)

Príklady rizikových faktorov podvodu

Rizikové faktory podvodu uvedené v tejto prílohe sú príkladmi takýchto faktorov, s ktorými sa audítori môžu stretnúť v najrozmanitejších situáciách. Samostatne sú uvedené príklady, ktoré sa týkajú nasledujúcich dvoch typov podvodu, o ktorých by audítor mal uvažovať – podvodné finančné vykazovanie a sprenevera majetku. V prípade každého jedného z nich sú rizikové faktory ďalej klasifikované podľa troch podmienok, ktoré sú spravidla prítomné v prípade výskytu významných nesprávností v dôsledku podvodu: (a) stimuly/tlaky, (b) príležitosti a

(c) postoje/snaha o racionálne zdôvodňovanie. Aj keď sa tieto rizikové faktory týkajú širokého spektra situácií, sú to iba príklady, a preto audítor môže identifikovať ďalšie alebo odlišné rizikové faktory. Nie všetky tieto príklady sú relevantné za všetkých okolností a niektoré z nich môžu byť viac alebo menej závažné pre danú účtovnú jednotku v závislosti od jej veľkosti, vlastníckej štruktúry a okolností. Poradie uvedených príkladov rizikových faktorov neodráža ich relatívnu dôležitosť ani frekvenciu výskytu.

Rizikové faktory podvodu sa často týkajú stimulov alebo tlakov, alebo príležitostí, ktoré vyplývajú z podmienok vytvárajúcich náchylnosť k nesprávnosti pri nezohľadnení súvisiacich kontrol (t. j. z prirodzeného rizika). Takéto faktory sú faktormi prirodzeného rizika, pokiaľ ovplyvňujú prirodzené riziko a môžu byť spôsobené zaujatosťou manažmentu. Rizikové faktory podvodu súvisiace s príležitosťami môžu vyplývať aj z iných identifikovaných faktorov prirodzeného rizika (napríklad zložitnosť alebo neistota môže vytvárať príležitosti, ktoré spôsobujú náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku podvodu). Rizikové faktory podvodu súvisiace s príležitosťami sa často týkajú aj podmienok v rámci vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, napríklad obmedzenia alebo nedostatky vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, ktoré vytvárajú takéto príležitosti. Rizikové faktory podvodu súvisiace s postojmi alebo snahami o racionálne zdôvodnenie sú najmä dôsledkom obmedzení alebo nedostatkov vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky.

Rizikové faktory súvisiace s nesprávnosťami v dôsledku podvodného finančného vykazovania

Nasledujúce príklady rizikových faktorov sa týkajú nesprávností v dôsledku podvodného finančného vykazovania.

Stimuly/Tlaky

Finančná stabilita alebo ziskovosť je ohrozená ekonomickými, odvetvovými alebo prevádzkovými okolnosťami účtovnej jednotky, ako napríklad (alebo ako naznačuje nasledujúce):

...

Manažment vyvíja nadmerný tlak na splnenie požiadaviek alebo očakávaní tretích strán v dôsledku nasledujúceho:

...

Dostupné informácie naznačujú, že osobná finančná situácia členov manažmentu alebo osôb poverených spravovaním je ohrozená finančnými výsledkami vyplývajúcimi z nasledujúceho:

...

Príležitosti

Charakter odvetvia alebo prevádzky účtovnej jednotky poskytuje príležitosti zapojiť sa do podvodného vykazovania, pričom takéto príležitosti môžu vyplývať z nasledujúceho:

...

Manažment nevykonáva efektívny monitoring v dôsledku nasledujúcich skutočností:

...

Organizačná štruktúra je zložitá alebo nestála, o čom svedčia nasledujúce fakty:

...

Zložky vnútornej kontroly majú nedostatky Nedostatky vnútornej kontroly v dôsledku nasledujúceho:

- ~~Nedostatočné monitorovanie kontrol~~ nedostatočný proces na monitorovanie vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, vrátane automatizovaných kontrol a kontrol priebežného finančného vykazovania (ak sa vyžaduje externé vykazovanie).
- vysoká miera fluktuácie pracovníkov v oblasti účtovníctva, informačných technológií alebo vnútorného auditu, v dôsledku čoho nie sú tieto funkcie efektívne;
- účtovný systém a informačný systém, vrátane situácií zahrňujúcich významné nedostatky vnútornej kontroly, nie sú efektívne.

Postoje/Snahy o racionálne zdôvodnenie

...

Rizikové faktory vyplývajúce z nesprávností vyplývajúcich zo sprenevery majetku

Rizikové faktory, ktoré súvisia s nesprávnosťami vyplývajúcimi zo sprenevery majetku, sú tiež klasifikované podľa troch podmienok, ktoré sú vo všeobecnosti prítomné v prípade podvodu: stimuly/tlaky, príležitosti a postoje /snahy o racionálne zdôvodňovanie. Niektoré rizikové faktory súvisiace s nesprávnosťami vyplývajúcimi z podvodného finančného vykazovania môžu byť prítomné tiež v prípade nesprávností vyplývajúcich zo sprenevery majetku. Napríklad, neefektívne monitorovanie manažmentu a iné nedostatky vnútornej kontroly môžu byť prítomné v prípade nesprávností v dôsledku podvodného finančného vykazovania alebo sprenevery majetku. Medzi príklady rizikových faktorov súvisiacich s nesprávnosťami vyplývajúcimi zo sprenevery majetku patria:

Stimuly/Tlak

...

Príležitosti

Niektoré charakteristické znaky alebo okolnosti môžu zvýšiť náchylnosť k sprenevere majetku. Napríklad, príležitosti spreneveriť majetok sa zvyšujú v nasledujúcich prípadoch:

...

Nedostatočná ~~vnútorná~~ kontrola majetku môže zvýšiť náchylnosť k sprenevere majetku. K sprenevere majetku môžu dochádzať napríklad v nasledujúcich prípadoch:

- nedostatočné oddelenie právomocí alebo nedostatočné nezávislé kontroly;
- nedostatočný dohľad nad výdavkami vrcholového manažmentu, napríklad cestovné a iné náhrady;
- nedostatočný dohľad manažmentu nad zamestnancami zodpovednými za majetok, napríklad nedostatočný dohľad alebo monitorovanie vzdialených miest prevádzky;
- nedostatočná kontrola uchádzačov o zamestnanie zo strany zamestnancov s prístupom k majetku;
- nedostatočné vedenie záznamov týkajúcich sa majetku;
- nedostatočný systém autorizácie a schvaľovania transakcií (napríklad pri nákupe);

- nedostatočné fyzické zabezpečenie hotovosti, investícií, zásob alebo dlhodobého majetku;
- chýbajúce úplné a včasné zosúladenie aktív;
- chýbajúce včasné a primerané zdokumentovanie transakcií, napríklad kreditov za vrátenie tovaru;
- chýbajúce povinné dovolenky zamestnancov vykonávajúcich kľúčové kontrolné funkcie;
- manažment nie je dostatočne oboznámený s informačnými technológiami, ktoré zamestnancom umožňujú dopustiť sa sprenevery
- nedostatočná kontrola prístupu k automatizovaným záznamom, vrátane kontroly a preskúmania protokolov udalostí počítačových systémov.

Postoje/Snahy o racionálne zdôvodnenie

- Ignorovanie potreby monitorovať alebo znížiť riziká súvisiace so spreneverou majetku.
- Ignorovanie vnútorných kontrol sprenevery majetku obchádzaním existujúcich kontrol alebo nevykonaním primeraných nápravných opatrení na odstránenie známych nedostatkov vnútornej kontroly.
- Správanie naznačujúce nevdôľu alebo nespokojnosť zamestnancov s účtovnou jednotkou alebo so spôsobom, ako s nimi zaobchádza.
- Zmeny v správaní alebo životnom štýle, ktoré môžu naznačovať, že došlo k sprenevere majetku.
- Tolerovanie drobných krádeží.

Príloha 2

(pozri odsek A40)

Príklady možných audítorských postupov na riešenie posúdených rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu

V nasledujúcej časti sú uvedené príklady možných audítorských postupov na riešenie posúdených rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu vyplývajúcej z podvodného finančného vykazovania aj zo sprenevery majetku. Napriek tomu, že tieto postupy pokrývajú širokú škálu situácií, sú však iba príkladmi, a preto nemusia byť za každých okolností najvhodnejšie ani nevyhnutné. Poradie uvedených postupov neodráža ich relatívny význam.

Aspekty na úrovni tvrdení

Špecifické reakcia na audítorské posúdenie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu závisia od typov alebo kombinácií rizikových faktorov podvodu alebo identifikovaných podmienok a skupín transakcií, zostatkov na účtoch, zverejnení a tvrdení, ktoré môžu ovplyvniť.

Konkrétne príklady reakcií:

...

- Ak je práca odborníka zvlášť významná v súvislosti s určitou položkou finančného výkazu, pre ktorú je posúdené riziko významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu vysoké, vykonanie ďalších postupov súvisiacich s niektorými alebo všetkými predpokladmi, metódami alebo zisteniami odborníka s cieľom stanoviť, či nie sú jeho zistenia neprimerané, alebo zapojenie iného odborníka na ten istý účel.

...

Špecifické reakcie — Nesprávnosti vyplývajúce z podvodného finančného vykazovania

Príklady reakcií na audítorské posúdenie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodného finančného vykazovania:

...

Príloha 3

(pozri odsek A49)

Príklady okolností, ktoré naznačujú možnosť existencie podvodu

Nasledujúca časť uvádza príklady okolností, ktoré môžu naznačovať, že finančné výkazy obsahujú významnú nesprávnosť v dôsledku podvodu.

...

ISA 300, *Plánovanie a audit finančných výkazov*

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Dokumentácia (pozri odsek 12)

...

Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky

A21. Ako je uvedené v odseku A11, vhodné krátke prehlásenie môže slúžiť ako zdokumentovaná stratégia auditu menšej účtovnej jednotky. Ako plán auditu možno použiť štandardné programy auditu alebo kontrolné zoznamy (pozri odsek A19) vypracované na základe predpokladu existencie niekoľkých ~~relevantných kontrol~~¹⁰¹ ~~kontrolných činností~~, ako je to pravdepodobné v prípade menšej účtovnej jednotky, pokiaľ sú prispôbené okolnostiam zákazy na audit, vrátane audítorského posúdenia rizík.

...

¹⁰¹ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 26(a)

ISA 402, Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá povinnosťou audítora získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, ak účtovná jednotka používa služby jednej alebo viacerých organizácií poskytujúcich služby. Štandard sa konkrétne zameriava na to, ako audítor uplatňuje ISA 315 (revidované znenie 2019) a ISA 330 pri získavaní poznatkov o účtovnej jednotke, vrátane vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky relevantného pre zostavenie finančných výkazov relevantného pre audit, dostatočných na identifikovanie a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, a pri navrhovaní a vykonávaní ďalších auditorských postupov reagujúcich na tieto riziká.

...

3. Služby organizácie poskytujúcej služby sú relevantné na účely auditu finančných výkazov účtovnej jednotky používajúcej jej služby, ak tieto služby a kontroly služieb sú súčasťou informačného systému účtovnej jednotky, ~~vrátane súvisiacich obchodných procesov, relevantného pre finančné vykazovanie pre zostavenie finančných výkazov.~~ Aj keď väčšina ~~Väčšina~~ kontrol organizácie poskytujúcej služby je pravdepodobne ~~sa bude pravdepodobne týkať finančného vykazovania súčasťou informačného systému účtovnej jednotky relevantného pre zostavenie finančných výkazov,~~ môžu byť potrebné ďalšie alebo súvisiacich kontrol ktoré tiež môže byť relevantné pre audit, ako napríklad kontroly zabezpečenia majetku. Organizácia poskytujúca službu je súčasťou informačného systému účtovnej jednotky, ~~vrátane súvisiacich obchodných procesov, relevantného pre finančné vykazovanie~~ ak tieto služby ovplyvňujú nasledujúce:

- (a) spôsob, ako informácie získané z účtovných kníh a súvisiace s významnými skupinami transakcií, zostatkami na účtoch a zverejneniami prúdia informačným systémom účtovnej jednotky, či už manuálne alebo pomocou IT. Skupiny transakcií účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby, významné pre finančné výkazy účtovnej jednotky; Toto zahŕňa aj to, ako služby organizácie poskytujúcej služby ovplyvňujú:
 - (i) ~~(b) postupy v rámci informačných technológií (IT) a ručných systémov, ktorými sa transakcie účtovnej jednotky generujú, zaznamenávajú, spracovávajú, prípadne korigujú, prenesené do účtovnej knihy a vykázané vo finančných výkazoch; ako sú transakcie účtovnej jednotky generované a ako sú informácie o nich zaznamenávané, spracované a prípadne korigované, a ako sú začlenené do účtovnej knihy a zverejnené vo finančných výkazoch;~~
 - (ii) ako účtovná jednotka vo finančných výkazoch zachytáva, spracováva a zverejňuje informácie o udalostiach alebo podmienkach iných ako transakcie.
- (b) ~~(c) Súvisiace účtovné záznamy, v elektronickej alebo manuálnej forme, podporné informácie a konkrétne účty vo finančných výkazoch účtovnej jednotky a ďalšie podporné záznamy týkajúce sa tokov informácií uvedených v odseku 3(a) ktoré sa používajú na generovanie, zaznamenávanie, spracovanie a vykazovanie transakcií účtovnej jednotky, vrátane opravy nesprávnych informácií a spôsobu, ako sú informácie prenesené do účtovnej knihy;~~

- (d) ~~ako informačný systém účtovnej jednotky zachytáva udalosti a podmienky iné ako transakcie, ktoré sú významné pre finančné výkazy;~~
- (ce) proces finančného vykazovania používaný na zostavenie finančných výkazov účtovnej jednotky zo záznamov popísaných v odseku 3(b), a to aj pokiaľ ide o zverejnenia a účtovné odhady súvisiace s významnými skupinami transakcií, zostatkami na účtoch a zverejneniami účtovnými odhadmi a zverejneniami;
- (d) prostredie informačného systému účtovnej jednotky relevantné pre body (a) až (c) vyššie.
- (f) ~~kontroly súvisiacich účtovných zápisov, vrátane neštandardných účtovných zápisov používaných na zaznamenanie neopakujúcich sa, nezvyčajných transakcií alebo úprav.~~

...

Ciele

7. Cieľmi audítora účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby, je:
- (a) získať poznatky o charaktere a významnosti služieb poskytovaných organizáciou poskytujúcou služby a o ich dopade na vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky ~~relevantný pre audit~~, dostatočné na to, aby poskytli vhodný základ na identifikáciu a posúdenie ~~na identifikovanie a posúdenie~~ rizík významnej nesprávosti;
- (b) navrhnúť a vykonať auditorské postupy reagujúce na tieto riziká.

...

Požiadavky

Oboznámenie sa so službami organizácie poskytujúcej služby, vrátane vnútornej kontroly

...

10. Pri oboznamovaní sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky ~~relevantným pre audit~~ v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019),¹⁰² audítor identifikuje kontroly v rámci kontrolných činností¹⁰³ vyhodnocuje návrh a implementáciu relevantných kontrol účtovnej jednotky, ktoré sa týkajú služieb organizácie poskytujúcej služby, vrátane tých služieb, ktoré sa používajú na účely transakcií spracovávaných organizáciou poskytujúcou služby, a vyhodnocuje ich návrh a stanovuje, či boli vykonané.¹⁰⁴ (pozri odsek A12–A14)
- Audítor určí, či získané poznatky o charaktere a významnosti služieb organizácie poskytujúcej služby a o ich vplyve na vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky ~~relevantné pre audit~~ sú dostatočným základom na identifikáciu a posudzovanie rizík významnej nesprávosti.

¹⁰² ISA 315 (revidované znenie), odsek 12

¹⁰³ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky 26(a)

¹⁰⁴ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 26(d)

11. Ak audítor nie je schopný získať od účtovnej jednotky dostatočné poznatky, musí dané poznatky získať niektorým z nasledujúcich postupov:

...

- (c) návšteva organizácie poskytujúcej služby a vykonanie postupov, ktoré poskytnú potrebné informácie o relevantných kontrolách organizácie poskytujúcej služby;
- (d) využitie iného audítora na vykonanie postupov, ktoré poskytujú potrebné informácie o ~~relevantných~~ kontrolách v organizácii poskytujúcej služby. (pozri odsek A15–A20)

Použitie správy typu 1 alebo typu 2 na podporu toho, aby sa audítor mohol oboznámiť s organizáciou poskytujúcou služby

...

14. Ak audítor plánuje použiť správu typu 1 alebo typu 2 ako audítorské dôkazy na podporenie poznatkov o návrhu a implementovaní kontrol v organizácii poskytujúcej služby, musí:

...

- (b) vyhodnotiť dostatočnosť a vhodnosť dôkazov, ktoré poskytuje zostava na oboznámenie sa s ~~s vnútornými kontrolami účtovnej jednotky kontrolami~~ v organizácii poskytujúcej služby relevantných pre audit;

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Oboznámenie sa so službami organizácie poskytujúcej služby, vrátane vnútornej kontroly

...

Ďalšie postupy, ak od účtovnej jednotky používajúcej organizáciu poskytujúcu služby nie je možné získať dostatočné poznatky (pozri odsek 12)

...

- A19. Na vykonanie postupov, ktoré poskytnú potrebné informácie o relevantných kontrolách v organizácii poskytujúcej služby, týkajúce sa služieb poskytovaných účtovnej jednotke, je možné použiť iného audítora. Ak bola vydaná správa typu 1 alebo typu 2, audítor môžu použiť audítora poskytujúceho služby na vykonanie týchto postupov, pokiaľ audítor poskytujúci služby má existujúci vzťah s organizáciou poskytujúcou služby. Audítor účtovnej jednotky využívajúci prácu iného audítora môže postupovať podľa ISA 600, keďže tento štandard sa týka získania poznatkov o inom audítorovi (vrátane jeho nezávislosti a profesionálnej spôsobilosti), zapojenia do práce iného audítora pri plánovaní charakteru, načasovania a rozsahu takejto práce a posúdenia dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov.

...

Použitie správy typu 1 alebo typu 2 na podporu oboznámenia sa audítora s organizáciou poskytujúcou služby

(pozri odsek 13–14)

...

A22. Správa typu 1 alebo typu 2 spolu s informáciami o účtovnej jednotke používajúcej organizáciu poskytujúcu služby môžu audátorovi pomôcť pri získaní poznatkov o:

- (a) aspektoch kontrol v organizácii poskytujúcej služby, ktoré môžu ovplyvniť spracovávanie transakcií účtovnej jednotky, vrátane používania organizácií poskytujúcich vedľajšie služby;
- (b) toku významných transakcií cez organizáciu poskytujúcu služby na stanovenie bodov v toku transakcií, v ktorých by mohlo dôjsť k závažným nesprávnostiam vo finančných výkazoch účtovnej jednotky používajúcej organizáciu poskytujúcu služby;
- (c) cieľoch kontrol v organizácii poskytujúcej služby, ktoré sú relevantné pre tvrdenia uvedené vo finančných výkazoch účtovnej jednotky;
- (d) či sú kontroly v organizácii poskytujúcej služby vhodne nastavené a implementované, aby zabránili, alebo odhalili a napravili chyby spracovania, ktoré by mohli viesť k významným nesprávnostiam vo finančných výkazoch účtovnej jednotky.

Správa typu 1 alebo typu 2 môže audátorovi účtovnej jednotky používajúcej organizáciu poskytujúcu služby pomôcť pri získaní dostatočných poznatkov na identifikovanie a posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Správa typu 1 však neposkytuje žiadne dôkazy o účinnom fungovaní ~~relevantných~~ kontrol.

Reagovanie na posúdené riziká významnej nesprávnosti

...

Test kontrol

A29. Podľa ISA 330 je audátor povinný navrhnuť a vykonať testy kontrol na získanie dostatočných a vhodných auditorských dôkazov o účinnom fungovaní ~~relevantných~~ kontrol za určitých okolností. V kontexte organizácie poskytujúcej služby táto požiadavka platí v nasledujúcich prípadoch:

...

A30. Ak správa typu 2 nie je k dispozícii, môže sa audátor obrátiť na organizáciu poskytujúcu služby prostredníctvom účtovnej jednotky používajúcej túto organizáciu so žiadosťou o zapojenie audítora poskytujúceho služby do poskytnutia správy typu 2, ktorá zahrňuje testy účinného fungovania ~~relevantných~~ kontrol, alebo aby audátor mohol použiť iného audítora na výkon postupov v organizácii poskytujúcej služby, ktoré budú testovať účinnosť fungovania týchto kontrol. Audítora môže tiež navštíviť organizáciu poskytujúcu služby a vykonať testy ~~relevantných~~ kontrol, ak s tým organizácia poskytujúca služby súhlasí. Auditorské posúdenie rizík je založené na kombinovaných dôkazoch, ktoré poskytuje práca iného audítora a vlastné postupy audítora.

Použitie správy typu 2 ako auditorského dôkazu, že kontroly organizácie poskytujúcej služby sú účinné

...

A33. V niektorých prípadoch je potrebné, aby audítor získal ďalšie dôkazy o významných zmenách ~~relevantných kontrol~~ v organizácii poskytujúcej služby mimo obdobia, na ktoré sa vzťahuje správa typu 2, alebo aby určil, ktoré ďalšie audítorské postupy je nutné vykonať. Medzi relevantné faktory pri určení, ktoré ďalšie audítorské dôkazy je nutné získať ohľadom kontrol v organizácii poskytujúcej služby, ktoré sa uskutočnili mimo obdobia, na ktoré sa vzťahuje správa audítora poskytujúceho služby, patri:

...

- účinnosť kontrolného prostredia a procesov účtovnej jednotky pri monitorovaní vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky ~~pri monitorovaní kontrol v organizácii poskytujúcej služby.~~

A34. Ďalšie audítorské dôkazy je možné získať napríklad rozšírením testov kontrol na zostávajúce obdobie, alebo testovaním procesov účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému ~~monitorovanie kontrol.~~

...

A39. Audítor je povinný písomne včas oznámiť manažmentu aj osobám povereným spravovaním významné nedostatky zistené počas auditu.

Audítor je tiež povinný včas oznámiť manažmentu na príslušnej úrovni zodpovednosti ďalšie nedostatky vnútornej kontroly identifikované počas auditu, ktoré podľa odborného úsudku audítora sú takej významnosti, že vyžadujú pozornosť manažmentu. Medzi záležitosti, ktoré audítor môže identifikovať počas auditu a musí oznámiť manažmentu a osobám povereným spravovaním, patria:

- kontroly v rámci procesu účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému ~~monitorovanie kontrol~~ ktoré implementovala účtovná jednotka, vrátane kontrol identifikovaných v dôsledku získania správy typu 1 alebo typu 2;

...

ISA 330, *Reakcie audítora na posúdené riziká*

Úvod

(a) Rozsah pôsobnosti tohto štandardu

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora pri navrhovaní a implementovaní reakcií na riziká významnej nesprávnosti, ktoré audítor identifikoval a posúdil v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019)¹⁰⁵ počas auditu finančných výkazov.

Dátum nadobudnutia účinnosti

2. Tento štandard je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce 15. decembra 2009 alebo neskôr.

¹⁰⁵ ISA 315 (revidované znenie 2019), *Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti prostredníctvom oboznámenia sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím*

Cieľ

3. Cieľom audítora je získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy ohľadom posúdených rizík významnej nesprávnosti navrhnutím a vykonaním primeraných reakcií na tieto riziká.

Definície

4. Na účely štandardov ISA majú nasledujúce výrazy nižšie uvedené významy:
 - (a) Substantívny test – audítorsky postup navrhnutý na zistenie významných nesprávností na úrovni tvrdení. Substantívne testy zahŕňujú:
 - (i) testy údajov (o skupinách transakcií, zostatkoch na účtoch a zverejneniach);
 - (ii) substantívne analytické testy.
 - (b) Test kontrol – Audítorský postup navrhnutý na vyhodnotenie účinného fungovania kontrol s cieľom zabrániť alebo odhaliť a napraviť významné nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Požiadavky Celkové reakcie

5. Audítor je povinný navrhnúť a implementovať celkové reakcie na riešenie posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov. (pozri odsek A1–A3)

Audítorské postupy reagujúce na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení

6. Audítor je povinný navrhnúť a vykonať ďalšie audítorské postupy, ktorých charakter, načasovanie a rozsah závisia od posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, na ktoré reagujú. (pozri odsek A4–A8; A42-A52)
7. Pri navrhovaní ďalších audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, audítor:
 - (a) zohľadní dôvody posudzovania rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pre všetky významné triedy transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia, vrátane:
 - (i) pravdepodobnosti a rozsahu významnej nesprávnosti vzhľadom na určité charakteristické znaky ~~relevantných významných~~ skupín transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení (t. j. prirodzeného rizika);
 - (ii) skutočnosti, či posudzovanie rizika zohľadňuje ~~relevantné~~ kontroly, ktoré riešia riziko významnej nesprávnosti (t. j. kontrolné riziko), a tým požadujú, aby audítor získal audítorské dôkazy, aby určil, či sú kontroly účinné (t. j. audítor ~~sa hodlá opierať o plány~~ plánuje testovať účinné fungovanie kontrol pri určovaní charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov); a (pozri odsek A9–A18)
 - (b) musí získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím vyššie je posúdené riziko. (pozri odsek A19)

Testy kontrol

8. Audítor je povinný navrhnúť a vykonať testy kontrol, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa prevádzkovej účinnosti ~~relevantných~~ kontrol, ak:

- (a) audítorské posudzovanie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení zahrňuje očakávanie, že kontroly sú účinné (t. j. audítor ~~sa hodlá opierať o~~ plánuje testovať účinné fungovanie kontrol, keď určuje charakter, načasovanie a rozsah substantívnych testov);
 - (b) substantívne testy samotné nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdení. (pozri odsek A20–A24)
9. Keď audítor navrhuje a vykonáva testy kontrol, musí získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím viac sa spolieha na účinnosť kontroly. (pozri odsek A25)

Charakter a rozsah testov kontrol

10. Pri navrhovaní a vykonávaní testov kontrol audítor:
- (a) vykoná ďalšie audítorské postupy v kombinácii s kladením otázok s cieľom získať audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol, vrátane:
 - (i) spôsobu, ako boli kontroly uplatnené v príslušných časoch počas obdobia, ktoré je predmetom auditu;
 - (ii) dôkladnosti, s akou boli uplatnené;
 - (iii) toho, kto a akými prostriedkami ich vykonal. (pozri odsek A26–A29a)
 - (b) pokiaľ sa tomu ešte nevenoval, určí, či kontroly, ktoré majú byť testované, závisia od iných kontrol (nepriamych kontrol), a ak áno, tak potom stanoví, či je potrebné získať audítorské dôkazy podporujúce účinné fungovanie takýchto nepriamych kontrol. (pozri odsek A30–A31)

Načasovanie testov kontrol

11. Audítor je povinný testovať kontroly pre určité časové obdobie, alebo počas celého obdobia, v súvislosti s ktorým sa hodlá opierať o tieto kontroly s výhradou odsekov 12 a 15 nižšie s cieľom poskytnúť primeraný základ pre svoj úmysel spoliehať sa na dané kontroly. (pozri odsek A32)

Použitie audítorských dôkazov získaných počas medziobdobia

12. Ak audítor získa audítorské dôkazy o účinného fungovania kontrol počas medziobdobia, musí:
- (a) získať audítorské dôkazy o významných zmenách týchto kontrol po medziobdobí;
 - (b) určiť ďalšie audítorské dôkazy, ktoré je nutné získať pre zostávajúce obdobie. (pozri odsek A33–A34)

Použitie audítorských dôkazov získaných pri predchádzajúcich auditoch

13. Audítor, keď určuje, či je vhodné použiť audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol získané pri predchádzajúcich auditoch, a ak áno, aké dlhé časové obdobie by malo uplynúť pred opätovným testovaním kontroly, musí zvážiť nasledujúce:
- (a) účinnosť ďalších ~~prvkov~~ zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, vrátane kontrolného prostredia, procesu účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému a postup účtovnej jednotky na posudzovanie rizík;
 - (b) riziká vyplývajúce z charakteristických znakov kontroly, vrátane toho, či ide o manuálnu alebo automatizovanú kontrolu;
 - (c) účinnosť všeobecných IT kontrol;
 - (d) účinnosť kontroly a jej aplikovanie účtovnou jednotkou, vrátane charakteru a rozsahu odchýlok pri uplatňovaní kontroly zaznamenaných pri predchádzajúcich auditoch a či došlo k personálnym zmenám, ktoré významne ovplyvnili uplatňovanie kontroly;
 - (e) či to, že v prípade určitej kontroly nedošlo k zmenám, predstavuje riziko vzhľadom na meniace sa okolnosti;
 - (f) riziká významnej nesprávnosti a rozsah spoliehania sa na danú kontrolu. (pozri odsek A35)
14. Ak audítor plánuje použiť audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcom audite o účinnom fungovaní špecifických kontrol, musí stanoviť trvalú relevantnosť a spoľahlivosť takýchto dôkazov tým, že získa audítorské dôkazy o tom, či došlo k významným zmenám týchto kontrol po predchádzajúcom audite. Audítor je povinný získať takýto dôkaz prostredníctvom kladenia otázok v kombinácii s pozorovaním alebo kontrolou s cieľom potvrdiť, že sa s týmito špecifickými kontrolami oboznámil, a:
- (a) ak došlo k zmenám, ktoré ovplyvňujú trvajúcu relevantnosť audítorských dôkazov z predchádzajúceho auditu, audítor musí testovať tieto kontroly v rámci súčasného auditu; (pozri odsek A36)
 - (b) ak nedošlo k takýmto zmenám, audítor testuje kontroly najmenej raz v každom treťom audite a niektoré kontroly testuje v rámci každého auditu, aby sa vyhol možnosti testovania všetkých kontrol, na ktoré sa hodlá spoliehať v jednom období auditu bez testovania kontrol v následných dvoch obdobiach auditu. (pozri odsek A37–A39)

Kontroly významných rizík

15. Ak audítor ~~plánuje~~ hodlá sa spoliehať na ~~testovať~~ kontroly rizika, ktoré určil ako významné, musí testovať tieto kontroly v súčasnom období.

Posúdenie účinného fungovania kontrol

16. Audítor pri posudzovaní účinnosti ~~relevantných~~ kontrol, o ktoré sa hodlá opierať, musí posúdiť, či nesprávnosti, ktoré boli zistené prostredníctvom substantívnych testov, naznačujú, že dané kontroly nefungovali účinne. Neexistencia nesprávností zistených substantívnymi testami však nepredstavuje audítorský dôkaz, že kontroly týkajúce sa tvrdenia, ktoré je predmetom testovania, fungujú účinne. (pozri odsek A40)

17. Ak sú zistené odchýlky od kontrol, na ktoré sa audítor hodlá spoliehať, audítor sa musí prostredníctvom kladenia špecifických otázok oboznámiť s danými záležitosťami a ich prípadnými dôsledkami, a musí určiť, či: (pozri odsek A41)
- (a) testy kontrol, ktoré boli vykonané, poskytujú dostatočný základ na to, aby sa mohol na tieto kontroly spoliehať;
 - (b) sú potrebné ďalšie testy kontrol;
 - (c) je nutné riešiť ~~potenciálne~~ riziká významnej nesprávnosti použitím substantívnych testov.

Substantívne testy

18. Bez ohľadu na posúdené riziká významnej nesprávnosti audítor navrhne a vykoná substantívne testy pre všetky významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia. (pozri odsek A42–A47)
19. Audítor je povinný zvážiť, či je nutné vykonať postupy externého potvrdenia ako substantívne audítorské testy. (pozri odsek A48–A51)

Substantívne testy súvisiace s procesom uzatvorenia finančných výkazov

20. Audítorské substantívne testy zahŕňujú nasledujúce audítorské postupy týkajúce sa procesu uzatvorenia finančných výkazov:
- (a) schválenie alebo odsúhlasenie informácií vo finančných výkazoch s príslušnými účtovnými záznamami, vrátane schválenia alebo odsúhlasenia informácií vo zverejneniach bez ohľadu na to, či boli získané z účtovných kníh alebo z iných zdrojov;
 - (b) preskúmanie významných účtovných zápisov a iných úprav vykonaných v priebehu zostavovania finančných výkazov. (pozri odsek A52)

Substantívne testy reagujúce na významné riziká

21. Ak audítor stanovil, že posúdené riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení je významným rizikom, musí vykonať substantívne testy, ktoré špecificky reagujú na dané riziko. Ak je významné riziko riešené iba prostredníctvom substantívnych testov, musia tieto testy zahŕňať aj testy podrobností. (pozri odsek A53)

Načasovanie substantívnych testov

22. V prípade, že substantívne testy sa vykonávajú pre medziobdobie, audítor musí pokryť zostávajúce obdobie prostredníctvom:
- (a) vykonania substantívnych testov spolu s testami kontrol pre skúmané obdobie;
 - (b) vykonania iba ďalších substantívnych testov, pokiaľ audítor stanoví, že to postačuje,
- aby získal primeraný základ na rozšírenie audítorských záverov z medziobdobia na koniec účtovného obdobia. (pozri odsek A54–A57)

23. V prípade, že sú medzičasom zistené nesprávnosti, ktoré audítor neočakával pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti, audítor musí vyhodnotiť, či je potrebné upraviť súvisiace posudzovanie rizík a plánovaný charakter, načasovanie alebo rozsah substantívnych testov pokrývajúcich zostávajúce obdobie (pozri odsek A58)

Primeranosť prezentovania vo finančných výkazoch

24. Audítor je povinný vykonať audítorské postupy na posúdenie, či celkové prezentovanie finančných výkazov je v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Pri takomto posudzovaní zväži, či finančné výkazy sú prezentované spôsobom, ktorý primerane odzrkadľuje:
- klasifikáciu a popis finančných informácií a príslušných transakcií, udalostí a podmienok;
 - prezentáciu, štruktúru a obsah finančných výkazov. (pozri odsek A59)

Posúdenie dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov

25. Na základe vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov audítor pred uzatvorením auditu posúdi, či posudzovanie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení je aj naďalej primerané. (pozri odsek A60–A61)
26. Audítor je povinný posúdiť, či boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Pri tvorbe stanoviska audítor zohľadní všetky relevantné audítorské dôkazy bez ohľadu na to, či potvrdzujú tvrdenia uvedené vo finančných výkazoch, alebo či sú s týmito tvrdeniami v rozpore. (pozri odsek A62)
27. Ak audítor nezískal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ~~pekiaľ ide o týkajúce sa významného finančného výkazu~~ relevantného tvrdenia o skupine transakcií, zostatkoch na účtoch alebo zverejnení, musí sa pokúsiť získať ďalšie audítorské dôkazy. Ak audítor nie je schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, vyjadrí stanovisko k finančným výkazom s výhradou, alebo stanovisko odmietne.

Dokumentácia

28. Audítor je povinný do audítorskej dokumentácie zahrnúť nasledujúce:¹⁰⁶
- (a) celkové reakcie na riešenie posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov, a charakter, načasovanie a rozsah ďalších vykonaných audítorských postupov;
 - (b) prepojenie týchto postupov s posúdenými rizikami na úrovni tvrdení;
 - (c) výsledky audítorských postupov, vrátane záverov, ak nie sú inak jasné. (pozri odsek A63)
29. Ak audítor hodlá použiť audítorské dôkazy o účinného fungovania kontrol získané pri predchádzajúcich auditoch, musí do audítorskej dokumentácie zahrnúť závery, ku ktorým dospel ohľadom toho, že sa spoliehal na takéto kontroly testované pri predchádzajúcom audite.

¹⁰⁶ ISA 230, *Audítorská dokumentácia*, odseky 8–11, a A6.

30. Audítorská dokumentácia musí preukázať, že informácie vo finančných výkazoch sú v zhode alebo súhlasia s príslušnými účtovnými záznamami, vrátane odsúhlasenia zverejnení bez ohľadu na to, či sú takéto informácie získané z účtovných kníh alebo z iných zdrojov.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály Celkové reakcie (pozri odsek 5)

- A1. Celkové reakcie na riešenie posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov môžu napríklad zahŕňať:

- zdôraznenie, aby audítorský tím uplatňoval profesionálny skepticizmus;
- priradenie skúsenejších pracovníkov alebo pracovníkov so zvláštnymi schopnosťami, využívanie služieb odborníkov;
- zabezpečenie väčšej miery dohľadu zmeny charakteru, načasovania a rozsahu riadenia a dohľadu členov audítorského tímu a preskúmanie vykonanej práce;
- začlenenie ďalších prvkov nepredvídateľnosti pri výbere ďalších audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať;
- zmeny celkovej stratégie auditu v súlade s ISA 300, alebo zmeny plánovaných audítorských postupov, pričom môže ísť o zmeny:
 - audítorského stanovenia významnosti pri vykonávaní auditu v súlade s ISA 320;
 - audítorských plánov testovať účinné fungovanie kontrol a presvedčivosti audítorských dôkazov potrebných na podporu plánovaného spoliehania sa na účinnosť fungovania kontrol, najmä v prípade, že boli zistené nedostatky v kontrolnom prostredí alebo monitorovacích činnostiach účtovnej jednotky;
 - charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov. Napríklad, môže byť vhodné vykonať substantívne testy k dátumu alebo blízko dátumu finančných výkazov, keď je riziko významnej nesprávnosti posúdené ako vyššie.
- ~~vykonanie všeobecných zmien charakteru, načasovania alebo rozsahu audítorských postupov, napríklad: vykonanie substantívnych testov na konci účtovného obdobia, a nie k dátumu v priebehu účtovného obdobia; alebo úprava charakteru audítorských postupov s cieľom získať presvedčivejšie audítorské dôkazy.~~

- A2. Posudzovanie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov, a tým aj celkové reakcie audítora sú ovplyvnené jeho poznatkami o kontrolnom prostredí. Účinné kontrolné prostredie môže audítorovi umožniť, aby nadobudol väčšiu dôveru vo vnútornú kontrolu a spoľahlivosť audítorských dôkazov generovaných interne v rámci účtovnej jednotky, a tak napríklad audítorovi umožniť, aby vykonal niektoré audítorské postupy k dátumu v priebehu účtovného obdobia, a nie na konci účtovného obdobia. Nedostatky kontrolného prostredia však majú opačný účinok. Napríklad, audítor môže reagovať na neúčinné kontrolné prostredie:

- vykonaním väčšieho počtu audítorských postupov na konci účtovného obdobia, a nie k dátumu v priebehu účtovného obdobia;
- získaním rozsiahlejších audítorských dôkazov zo substantívnych testov;
- zvýšením počtu miest, ktoré budú zahrnuté do rozsahu auditu.

A3. Takéto úvahy majú preto významný dopad na všeobecný prístup audítora, napríklad dôraz na substantívne testy (substantívny prístup), alebo prístup, podľa ktorého sa používajú testy kontroly aj substantívne testy (kombinovaný prístup).

Audítorské postupy reagujúce na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení

Charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov (pozri odsek 6)

A4. Audítorské posudzovanie identifikovaných rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení poskytuje základ na zváženie vhodného audítorského prístupu pri navrhovaní a vykonávaní ďalších audítorských postupov. Audítor môže napríklad určiť, že:

- (a) iba vykonaním testov kontroly môže audítor dosiahnuť účinnú reakciu na posúdené riziká významnej nesprávnosti pre určité tvrdenie;
- (b) vykonanie iba substantívnych testov je vhodné pre určité tvrdenia, a preto audítor vylučuje účinok kontrol z ~~relevantného posúdenia rizík~~ posudzovania rizika významnej nesprávnosti. Dôvodom môže byť to, že ~~audítorské posudzovanie rizík neidentifikovalo žiadne účinné kontroly relevantné pre dané tvrdenie, alebo pretože audítor neidentifikoval riziko, pre ktoré substantívne testy samotné nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, a preto nie sú požadované na testovanie účinného fungovania kontrol.~~ testovanie kontrol by bolo neúčinné, a preto Audítor preto sa prípadne nehodlá spoliehať na nemusí nevyhnutne plánovať, že bude testovať účinnosť fungovania kontrol pri určovaní charakteru, načasovania a rozsahu substantívnych testov;
- (c) kombinovaný prístup, ktorý používa testy kontrol aj substantívne testy je efektívnym prístupom.

Audítor nemusí navrhnúť a vykonať ďalšie audítorské postupy, ak posúdené riziko významnej nesprávnosti je na prijateľne nízkej úrovni. Odsek 18 však vyžaduje, aby bez ohľadu na zvolený prístup a posúdené riziko významnej nesprávnosti audítor navrhol a vykonal substantívne testy pre všetky významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia.

A5. Charakter audítorského postupu súvisí závisí od jeho účelu (t. j. test kontrol alebo substantívny test) a jeho typu (t. j. inšpekcia, pozorovanie, kladenie otázok, potvrdenie, prepočet, opätovné vykonanie alebo analytický postup). Charakter audítorských postupov je najdôležitejší pri reagovaní na posúdené riziká.

A6. Načasovanie audítorského postupu sa týka toho, kedy je audítorský postup vykonaný, alebo obdobia alebo dátumu, na ktoré sa audítorské dôkazy vzťahujú.

A7. Rozsah audítorského postupu sa týka objemu, ktorý sa má vykonať, napríklad veľkosti vzorky alebo počtu pozorovaní kontroly ~~kontrolnej činnosti~~.

A8. Navrhovanie a vykonanie ďalších audítorských postupov, ktorých charakter, načasovanie a rozsah vychádzajú z posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a reagujú na tieto riziká, poskytuje jasné prepojenie medzi ďalšími audítorskými postupmi a posudzovaním rizika.

Reagovanie na posúdené riziká na úrovni tvrdení (pozri odsek 7(a))

Charakter

- A9. ISA 315 (revidované znenie 2019) vyžaduje, aby sa audítorské posudzovanie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení vykonalo posúdením prirodzeného rizika a kontrolného rizika. Audítor posudzuje prirodzené riziko posúdením pravdepodobnosti a veľkosti nesprávnosti, pričom zohľadní, ako a do akej miery faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť k nesprávnosti relevantných tvrdení.¹⁰⁷ Posúdené riziká, vrátane ich dôvodov, môžu ovplyvniť typy audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, aj ich kombináciu. Ak je napríklad posúdené riziko vysoké, audítor môže okrem kontroly dokumentu aj potvrdiť úplnosť podmienok zmluvy s protistranou. Navyše, niektoré audítorské postupy môžu byť pre niektoré tvrdenia vhodnejšie než pre ostatné. Napríklad, vo vzťahu k tržbám môžu testy kontrol najlepšie reagovať na posúdené riziko významnej nesprávnosti tvrdenia o úplnosti, kým substantívne testy najlepšie reagujú na posúdené riziko významnej nesprávnosti tvrdenia o výskyte.
- A10. Dôvody posudzovania rizika sú relevantné pri určovaní charakteru audítorských postupov. Ak napríklad je posúdené riziko nižšie v dôsledku určitých charakteristických znakov skupiny transakcií bez ohľadu na súvisiace kontroly, potom audítor môže prípadne určiť, že samotné substantívne analytické testy poskytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Na druhej strane, ak je posúdené riziko nižšie, pretože interný audítor plánuje testovať účinné fungovanie kontrol a hodlá pri substantívnych testoch vychádzať z takéhoto nízkeho posúdeného rizika, audítor potom vykoná testy týchto kontrol v súlade s odsekom 8(a). Toto môže byť napríklad prípad skupiny transakcií s primerane jednotnými, nie zložitými charakteristickými znakmi, ktoré sú bežne spracovávané a kontrolované informačným systémom účtovnej jednotky.

Načasovanie

- A11. Audítor môže vykonať testy kontrol alebo substantívne testy k dátumu v priebehu účtovného obdobia alebo k dátumu na konci účtovného obdobia. Čím je vyššie riziko významnej nesprávnosti, tým je pravdepodobnejšie, že sa audítor rozhodne, že je účinnejšie vykonať substantívne testy bližšie ku koncu alebo na konci účtovného obdobia, než k skoršiemu dátumu, alebo vykonať audítorské postupy neoznámené alebo v nepredvídateľných časoch (napríklad neohlásené vykonanie audítorských postupov na vybraných miestach). Toto je obzvlášť dôležité pri zvažovaní reakcie na riziká podvodu. Audítor môže napríklad dospieť k záveru, že ak boli identifikované úmyselné nesprávnosti alebo manipulácie, audítorské postupy na predĺženie záverov auditu z dátumu v priebehu účtovného obdobia na koniec účtovného obdobia by neboli účinné.
- A12. Na druhej strane, vykonanie audítorských postupov pred koncom účtovného obdobia môže audítorovi pomôcť identifikovať významné záležitosti v počiatočnom štádiu auditu a následne ich vyriešiť za pomoci manažmentu, alebo vypracovať účinný audítorský prístup na riešenie takýchto záležitostí.
- A13. Niektoré audítorské postupy je možné vykonať iba na konci účtovného obdobia alebo po jeho ukončení, napríklad:

¹⁰⁷ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky 31 a 34

- odsúhlasenie informácií vo finančných výkazoch s príslušnými účtovnými záznamami, vrátane odsúhlasenia zverejnení bez ohľadu na to, či dané informácie pochádzajú z účtovných kníh alebo z iných zdrojov;
- preskúmanie úprav vykonaných v priebehu zostavovania finančných výkazov;
- postupy reagujúce na riziko, že na konci účtovného obdobia mohla účtovná jednotka uzavrieť neprimerané obchodné zmluvy, alebo že transakcie neboli dokončené.

A14. Medzi ďalšie relevantné faktory, ktoré ovplyvňujú audítorské úvahy o tom, kedy vykonať audítorské postupy, patrí nasledujúce:

- kontrolné prostredie;
- ak sú k dispozícii relevantné informácie (napríklad elektronické súbory môžu byť následne prepísané, alebo postupy, ktoré by mali byť predmetom pozorovania, sa môžu vyskytnúť iba v určitých časoch);
- charakter rizika (napríklad ak existuje riziko navýšenia tržieb, aby sa splnili očakávania výnosov následným vytvorením falošných obchodných dohôd, audítor môže považovať za vhodné preskúmať zmluvy dostupné k dátumu konca účtovného obdobia);
- obdobie alebo dátum, ktorého sa audítorské dôkazy týkajú;
- načasovanie zostavenia finančných výkazov, najmä pre tie zverejnenia, ktoré poskytujú ďalšie vysvetlenie ohľadom súm uvedených vo výkaze finančnej situácie, výkaze komplexného výsledku, výkaze zmien vlastného imania alebo výkaze peňažných tokov.

Rozsah

A15. Rozsah audítorského postupu, ktorý sa považuje za potrebný, je určený na základe zváženia významnosti, posúdeného rizika a stupňa uistenia, ktorý audítor plánuje získať. Ak je kombináciou postupov dosiahnutý jeden účel, rozsah každého postupu sa posudzuje osobitne. Rozsah audítorských postupov sa vo všeobecnosti zvyšuje so zvyšujúcim sa rizikom významnej nesprávnosti. Napríklad, pri reagovaní na posúdené riziko významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu môže byť vhodné zväčšiť veľkosť vzorky alebo vykonať analytické substantívne testy na podrobnejšej úrovni. Zväčšenie rozsahu audítorského postupu je však účinné iba vtedy, ak je samotný audítorský postup relevantný pre konkrétne riziko.

A16. Použitie audítorských techník využívajúcich počítačové technológie (CAAT) môže umožniť rozsiahlejšie testovanie elektronických transakcií a účtovných súborov, čo môže byť užitočné v prípade, že sa audítor rozhodne upraviť rozsah testovania, napríklad pri reagovaní na riziká významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu. Tieto techniky je možné použiť pri výbere vzorových transakcií z kľúčových elektronických súborov, na triedenie transakcií so špecifickými charakteristickými znakmi alebo na testovanie celého základného súboru, a nie iba vzorky.

Aspekty špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A17. V prípade auditov účtovných jednotiek z verejného sektora, môže audítorský mandát a ďalšie špeciálne požiadavky na audit ovplyvniť audítorove úvahy ohľadom charakteru, načasovania a rozsahu ďalších audítorských postupov.

Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky

A18. V prípade veľmi malých účtovných jednotiek nemusí existovať veľa kontrol kontrolných činností, ktoré by audítor mohol identifikovať, alebo môže byť obmedzený rozsah, do ktorého účtovné jednotky zdokumentovali svoju existenciu alebo činnosť. V takýchto prípadoch môže byť efektívnejšie, keď audítor vykoná ďalšie auditorské postupy, ktoré predstavujú predovšetkým substantívne testy. V niektorých zriedkavých prípadoch však absencia kontrolných činností kontrol alebo ďalších zložiek vnútorného kontrolného systému môže znemožniť získanie dostatočných a vhodných auditorských dôkazov.

Vyššie posúdenie rizika (Pozri odsek 7(b))

A19. Pri získaní presvedčivejších auditorských dôkazov z dôvodu vyššieho posúdenia rizika môže audítor zvýšiť objem dôkazov alebo získať dôkazy, ktoré sú relevantnejšie alebo spoľahlivejšie, napríklad tým, že bude klásť väčší dôraz na získanie dôkazov od tretích strán alebo potvrdzujúcich dôkazov z viacerých nezávislých zdrojov.

Testy kontrol

Navrhovanie a vykonávanie testov kontrol (pozri odsek 8)

A20. Testy kontrol sa vykonávajú iba v súvislosti s tými kontrolami, o ktorých audítor zistil, že sú vhodne nastavené, aby zabránili alebo zistili a napravili významnú nesprávnosť relevantného tvrdenia, a audítor plánuje tieto kontroly testovať. Ak boli počas obdobia auditu v rôznych časoch použité odlišné kontroly, každá sa posudzuje osobitne.

A21. Testovanie účinného fungovania kontrol sa líši od získania poznatkov o navrhovaní a vykonávaní kontrol a od hodnotenia týchto kontrol. Používajú sa však rovnaké typy auditorských postupov. Audítor môže preto rozhodnúť, že je efektívne testovať účinné fungovanie kontrol súčasne s vyhodnotením ich nastavením a určením, či boli implementované.

A22. Aj keď niektoré postupy posudzovania rizík nemusia byť navrhnuté špeciálne ako testy kontrol, môžu napriek tomu poskytnúť auditorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol a následne slúžiť ako testy kontrol. Auditorské postupy posudzovania rizík môžu zahŕňať nasledujúce:

- kladenie otázok ohľadom používania rozpočtu manažmentom;
- preskúmanie, ako manažment porovnáva mesačný rozpočet so skutočnými výdajmi;
- preskúmanie správ týkajúcich sa kontroly rozdielov medzi sumami uvedenými v rozpočte a skutočnými sumami.

Tieto auditorské postupy poskytujú poznatky o návrhu rozpočtových zásad a o tom, či boli implementované, ale môžu tiež poskytnúť auditorské dôkazy o účinnosti fungovania rozpočtových pravidiel pri predchádzaní alebo zisťovaní významných nesprávností klasifikácie výdajov.

A23. Audítor môže tiež navrhnúť test kontrol, ktorý by sa vykonal súčasne s testom podrobností tej istej transakcie. Hoci účel testu kontrol je odlišný od účelu

testu podrobností, oboje je možné realizovať súčasne vykonaním testu kontrol a testu podrobností tej istej transakcie, čo je tiež známe ako dvojúčelový test. Audítora môže napríklad navrhnuť test a vyhodnotiť jeho výsledky, aby preskúmal faktúru s cieľom stanoviť, či bola schválená, a získať dôkazy substantívnych testov danej transakcie. Pri navrhovaní a posudzovaní dvojúčelového testu sa jednotlivé účely zohľadňujú samostatne.

- A24. V niektorých prípadoch audítora zistí, že nie je možné navrhnuť účinné substantívne testy, ktoré by poskytli dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdení.¹⁰⁸ K tomu môžu dôjsť, keď účtovná jednotka vykonáva svoju činnosť pomocou IT a dokumentáciu o transakciách vyhotovuje a vedie iba prostredníctvom svojho IT systému. V takýchto prípadoch odsek 8(b) vyžaduje, aby audítora vykonal testy relevantných kontrol, ktoré riešia riziko, pre ktoré substantívne testy nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

Audítorské dôkazy a zamýšľané spoliehanie sa na kontroly (pozri odsek 9)

- A25. Keď prijatý prístup pozostáva hlavne z testov kontrol, najmä ak nie je možné ani realizovateľné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy iba zo substantívnych testov, je vhodné usilovať sa o vyššiu úroveň uistenia ohľadom účinného fungovania kontrol.

Charakter a rozsah testov kontrol

Ďalšie audítorské postupy v kombinácii s kladením otázok (pozri odsek 10(a))

- A26. Samotné kladenie otázok nestačí na testovanie účinného fungovania kontrol. Vykonávajú sa preto ďalšie audítorské postupy v kombinácii s kladením otázok. V tejto súvislosti môže kladenie otázok v kombinácii s inšpekciou alebo opakovaným vykonaním poskytnúť viac uistenia, ako kladenie otázok a pozorovanie, pretože pozorovanie sa vzťahuje iba na určitý čas, v ktorom pozorovanie prebehlo.
- A27. Charakter konkrétnej kontroly ovplyvňuje typ postupu požadovaného na získanie audítorských dôkazov o tom, či kontrola bola účinná. Ak je napríklad účinné fungovanie doložené dokumentáciou, audítora sa môže rozhodnúť, že ju preskúma, aby získal audítorské dôkazy o jej účinnosti. Pre ostatné kontroly však dokumentácia nemusí byť k dispozícii, alebo nemusí byť relevantná. Dokumentácia o prevádzke napríklad nemusí existovať pre niektoré faktory kontrolného prostredia, ako napríklad priradenie právomoci a zodpovednosti, alebo pre niektoré typy kontrolných činností, ako napríklad automatizované kontrolné činnosti, ktoré vykonáva počítač. Za takýchto okolností je možné získať audítorské dôkazy o účinnosti prostredníctvom kladenia otázok v kombinácii s inými audítorskými postupmi, ako napríklad pozorovanie alebo používanie audítorských techník využívajúcich počítačové technológie.

Rozsah testov kontrol

- A28. Ak sú vzhľadom na účinnosť kontrol potrebné presvedčivejšie audítorské dôkazy, je niekedy vhodné zväčšiť rozsah testovania kontroly. Okrem miery, do ktorej sa audítora bude spoliehať na kontroly, môže audítora pri určovaní rozsahu testov kontrol zväžiť aj nasledujúce záležitosti:

- frekvencia vykonávania kontroly účtovnou jednotkou počas účtovného obdobia;

¹⁰⁸ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 3330

- dĺžka časového obdobia počas obdobia auditu, kedy sa audítor spolieha na účinné fungovanie kontroly;
- očakávaná miera odchýlky od kontroly;
- relevantnosť a spoľahlivosť audítorských dôkazov, ktoré je potrebné získať ohľadom účinného fungovania kontroly na úrovni tvrdení;
- rozsah, v ktorom sú audítorské dôkazy získané z testov iných kontrol týkajúcich sa daného tvrdenia.

ISA 530¹⁰⁹ obsahuje ďalšie usmernenia o rozsahu testovania.

A29. Vzhľadom na prirodzenú konzistenciu IT spracovávania nie je vždy potrebné rozšíriť rozsah testovania automatizovanej kontroly. Automatizovaná kontrola ~~Automatizované kontroly~~ zvyčajne fungujú konzistentne, pokiaľ ~~program~~ IT aplikácia (vrátane tabuliek, súborov alebo iných trvalých dát, ktoré používa ~~program~~ IT aplikácia) nie je zmenená. Keď audítor stanoví, že automatizovaná kontrola funguje podľa predpokladov (čo je možné vykonať v čase, keď je kontrola počiatočne zavedená, alebo k inému dátumu), môže zväziť vykonanie testov na určenie, či kontrola aj naďalej funguje efektívne. Takéto testy ~~by mohli~~ môžu zahrňovať testovanie všeobecných IT kontrol týkajúcich sa IT aplikácie, pričom určí, či:

- ~~zmeny programy nie sú vykonané bez toho, aby boli podrobené primeraným kontrolám programových zmien;~~
- ~~sa používajú autorizované verzie programu na spracovávanie transakcií;~~
- ~~sú ostatné relevantné všeobecné kontroly účinné.~~

~~Tieto testy môžu zahrňovať aj určenie, či prípadne neboli vykonané programové zmeny, k čomu môže dôjsť v prípade, že účtovná jednotka používa balené softvérové aplikácie bez úprav alebo udržiavania. Audítor môže napríklad preskúmať záznam o spravovaní IT bezpečnosti, aby získal audítorské dôkazy, že počas daného obdobia nedošlo k neoprávnenému prístupu.~~

A29a. Audítor môže podobne vykonať testy kontrol, ktoré riešia riziká významnej nesprávnosti týkajúce sa neporušenosti údajov účtovnej jednotky, alebo úplnosti a presnosti výkazov účtovnej jednotky generovaných jej systémom, alebo ktoré riešia riziká významnej nesprávnosti, pre ktoré substantívne testy nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Tieto testy kontrol zahrňujú niekedy testy všeobecných IT kontrol, ktoré riešia záležitosti uvedené v odseku 10(a). V takomto prípade audítor nemusí vykonať žiadne ďalšie testovanie, aby získal audítorské dôkazy o záležitostiach uvedených v odseku 10(a).

A29b. Keď audítor stanoví, že všeobecná IT kontrola je nedostatočná, môže vziať do úvahy charakter súvisiacich rizík vyplývajúcich z používania IT, ktoré boli identifikované v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019)¹¹⁰, s cieľom poskytnúť základ pre návrh ďalších audítorských postupov na riešenie posúdeného rizika významnej nesprávnosti. Takéto postupy môžu byť zamerané na určenie, či:

¹⁰⁹ ISA 530, *Výber vzorky v audite*

¹¹⁰ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 26(c)(i)

- vzniklo (vznikli) súvisiace riziko (riziká) vyplývajúce z používania IT. Ak majú napríklad používatelia neoprávnený prístup k IT aplikácii (ale nemajú prístup k systémovým denníkom, ktoré zaznamenávajú takéto prístupy a ani nemôžu takéto denník upravovať), audítor môže preskúmať systémové denníky, aby získal audítorské dôkazy, že takíto užívatelia nemali prístup k IT aplikáciám počas daného obdobia;
- existujú alternatívne alebo nadbytočné všeobecné IT kontroly alebo iné kontroly, ktoré riešia súvisiace riziko (riziká) vyplývajúce z používania IT. Ak áno, audítor môže identifikovať takéto kontroly (ak ešte neboli identifikované) a aj vyhodnotiť ich nastavenie, určiť, či boli zavedené a vykonané a vykonať testy ich účinnosti. Ak je napríklad všeobecná IT kontrola súvisiaca s prístupom užívateľa nedostatočná, účtovná jednotka môže mať alternatívnu kontrolu, pomocou ktorej IT manažment včas preskúmava výkazy o prístupoch koncových užívateľov. Okolnosti, kedy môže kontrola aplikácie riešiť riziko vyplývajúce z používania IT, môže zahrňovať to, kedy je možné informácie, ktoré môžu byť ovplyvnené nedostatkom všeobecnej IT kontroly, odsúhlasiť s externými zdrojmi (napr. bankové výpisy) alebo internými zdrojmi neovplyvnenými nedostatkom všeobecnej IT kontroly (napr. samostatná IT aplikácia alebo dátový zdroj).

Testovanie nepriamych kontrol (pozri odsek 10(b))

A30. Za určitých okolností je potrebné získať audítorské dôkazy podporujúce účinné fungovanie nepriamych kontrol (napr. všeobecné IT kontroly). Ako je vysvetlené v odsekoch A29 až A29b, všeobecné IT kontroly mohli byť identifikované v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019) vzhľadom na ich podporovanie účinného fungovania automatizovaných kontrol, alebo v dôsledku ich podpory pri zachovávaní neporušenosti informácií používaných vo finančnom vykazovaní účtovnej jednotky, vrátane výkazov generovaných systémom účtovnej jednotky. Požiadavka v odseku 10(b) pripúšťa, že audítor už prípadne testoval niektoré nepriame kontroly s cieľom riešiť záležitosti v odseku 10(a). Keď sa napríklad audítor rozhodne testovať účinnosť užívateľskej kontroly výkazu o výnimkách s podrobnosťami o predajoch presahujúcich povolené úverové limity, užívateľská kontrola a súvisiace následné opatrenia je kontrolou, ktorá je priamo relevantná pre audítora. Kontroly presnosti informácií vo výkazoch (napríklad všeobecné IT kontroly) sú popísané ako „nepriame“ kontroly.

A31. Vzhľadom na prirodzenú konzistentnosť IT spracovávania môžu audítorské dôkazy o implementácii automatizovanej kontrole aplikácií, keď sú zohľadnené v kombinácii s audítorskými dôkazmi o účinnosti všeobecných kontrol účtovnej jednotky (najmä kontroly zmeny), tiež poskytnúť podstatné audítorské dôkazy o jej prevádzkovej účinnosti.

Načasovanie testov kontrol

Zamýšľané spoliehanie sa na kontroly za určité obdobie (pozri odsek 11)

A32. Audítorské dôkazy týkajúce sa iba určitého času môžu byť dostatočné na účely audítora, napríklad v prípade testovania kontrol fyzickej inventarizácie účtovnej jednotky na konci účtovného obdobia. Na druhej strane, ak sa audítor zamýšľa spoliehať sa na kontrolu za určité obdobie, sú vhodné testy, ktoré môžu poskytnúť audítorské dôkazy, že kontrola fungovala účinne v relevantnom čase počas účtovného obdobia. Takéto testy môžu zahrňovať testy kontrol v procese účtovnej jednotky s cieľom monitorovať vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky.

Použitie audítorských dôkazov získaných počas medziobdobia (pozri odsek 12(b))

A33. Medzi relevantné faktory pri určovaní toho, aké ďalšie audítorské dôkazy je potrebné získať ohľadom kontrol, ktoré prebiehali počas obdobia zostávajúceho po medziobdobí, patria:

- významnosť posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení;
- špecifické kontroly, ktoré boli testované počas medziobdobia, a ich významné zmeny od doby, kedy boli testované, vrátane zmien informačného systému, procesov a personálneho obsadenia;
- miera, do akej boli získané audítorské dôkazy o prevádzkovej účinnosti týchto kontrol;
- dĺžka zostávajúceho obdobia;
- rozsah, do akého audítor zamýšľa obmedziť ďalšie substantívne testy na základe kontrol spoľahlivosti;
- kontrolné prostredie.

A34. Ďalšie audítorské dôkazy je možné získať napríklad rozšírením testov kontrol na zostávajúce obdobie alebo testovaním monitoringu kontrol účtovnej jednotky.

Použitie audítorských dôkazov získaných pri predchádzajúcich auditoch (pozri odsek 13)

A35. Za určitých okolností môžu audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch poskytnúť audítorské dôkazy, ak audítor vykonáva audítorské postupy, aby zistil, či sú audítorské dôkazy naďalej relevantné a spoľahlivé. Napríklad pri vykonávaní predchádzajúceho auditu mohol audítor zistiť, že automatizovaná kontrola funguje tak, ako bolo zamýšľané. Audítor môže získať audítorské dôkazy na stanovenie, či zmeny automatizovanej kontroly ovplyvnili ich ďalšie fungovanie, napríklad prostredníctvom kladenia otázok členom manažmentu a inšpekciou denníkov s cieľom stanoviť, ktoré kontroly boli zmenené. Zohľadnenie audítorských dôkazov o týchto zmenách môže podporiť zvýšenie alebo zníženie objemu očakávaných audítorských dôkazov, ktoré by sa mali získať v prebiehajúcim období ohľadom účinného fungovania kontrol.

Kontroly, ktoré sa zmenili od doby predchádzajúcich auditov (pozri odsek 14(a))

A36. Zmeny môžu ovplyvniť relevantnosť a spoľahlivosť audítorských dôkazov získaných pri predchádzajúcich auditoch tak, že už viac neexistuje základ, ktorý by umožnil trvalé spoliehanie sa na kontroly. Napríklad zmeny systému, ktoré umožňujú, aby účtovná jednotka prijala nový výkaz zo systému, pravdepodobne neovplyvnia relevantnosť audítorských dôkazov z predchádzajúceho auditu. Avšak zmena, ktorá spôsobuje, že dáta sa akumulujú alebo prepočítavajú odlišne, môže relevantnosť audítorských dôkazov ovplyvniť.

Kontroly, ktoré sa nezmenili od doby predchádzajúcich auditov (pozri odsek 14(b))

A37. Rozhodnutie audítora o tom, či sa bude spoliehať na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch pri kontrolách, ktoré:

- (a) sa nezmenili od doby, kedy boli naposledy testované;

(b) nie sú kontrolami, ktoré znižujú významné riziko,

je záležitosťou odborného úsudku. Navyše, doba medzi opätovným testovaním takýchto kontrol je tiež záležitosťou odborného úsudku, ale odsek 14 (b) vyžaduje, aby boli opätovne testované aspoň raz za tri roky.

A38. Vo všeobecnosti platí, že čím je vyššie riziko významnej nesprávnosti alebo väčšia miera spoliehania sa na kontroly, tým kratšie bude pravdepodobne prípadné časové obdobie medzi opakovaným testovaním kontrol. Faktory, ktoré môžu skrátiť obdobie na opakované testovanie kontrol, alebo ktoré môžu viesť k tomu, že audítor sa vôbec nebude spoliehať na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch, zahŕňujú nasledujúce:

- nedostatočné kontrolné prostredie;
- ~~nedostatočný proces~~ nedostatok v procese účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému;
- významný manuálny prvok ~~relevantných~~ kontrol;
- personálne zmeny, ktoré významne ovplyvňujú aplikovanie kontroly;
- zmenené okolnosti, ktoré naznačujú potrebu zmeniť kontroly;
- nedostatočné všeobecné IT kontroly.

A39. Ak existuje určitý počet kontrol, pre ktoré sa audítor hodlá spoliehať na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch, testovanie niektorých z týchto kontrol pri každom audite poskytuje potvrdzujúce informácie o pretrvávajúcej účinnosti kontrolného prostredia. To prispieva k rozhodnutiu audítora o tom, či je vhodné, aby sa spoliehal na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch.

Posúdenie účinného fungovania kontrol (pozri odsek 16–17)

A40. Významná nesprávnosť zistená audítorskými postupmi je silným indikátorom existencie významného nedostatku internej kontroly.

A41. Koncept účinnosti fungovania kontrol zohľadňuje, že sa môžu vyskytnúť určité odchýlky v spôsobe, akým ich účtovná jednotka uplatňuje. Odchýlky od stanovených kontrol môžu byť dôsledkom takých faktorov, ako napríklad zmeny kľúčového personálu, významné sezónne fluktuácie objemu transakcií a ľudská chyba. Zistená miera odchýlok, najmä v porovnaní s očakávanou mierou, môže naznačovať, že sa na kontrolu nie je možné spoliehať, aby sa znížilo riziko na úrovni tvrdení na úroveň posúdenú audítorom.

Substantívne testy (pozri odsek 6, 18)

A42. Odsek 18 vyžaduje, aby audítor navrhol a vykonal substantívne testy pre všetky významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia, ~~bez ohľadu na posúdené riziká významnej nesprávnosti.~~ Pre významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia už možno substantívne testy boli vykonané, pretože odsek 6 požaduje, aby audítor navrhol a vykonal ďalšie audítorské postupy, ktoré reagujú na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Preto v súlade s odsekom 18 je potrebné navrhnúť a vykonať substantívne testy:

- keď ďalšie audítorské postupy pre významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia, navrhnuté a vykonané v súlade s odsekom 6, neobsahovali substantívne testy;
- pre všetky skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia, ktoré nie sú významnou skupinou transakcií, významnými zostatkami na účtoch alebo významnými zverejneniami, ale ktoré boli identifikované ako významné v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019).¹¹¹
- Táto požiadavka odráža skutočnosti, že: (a) audítorské posúdenie rizika je založené na úsudku, a preto nemusí identifikovať všetky riziká významnej nesprávnosti; a (b) existujú prirodzené obmedzenia vnútorných kontrol, vrátane rizika obchádzania kontroly manažmentom.

A42a. Nie všetky tvrdenia v rámci významnej skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení je nutné testovať. Pri navrhovaní substantívnych testov, ktoré sa majú vykonať, môže audítor zohľadniť tvrdenie (tvrdenia), pri ktorom (ktorých), ak prípadne došlo k nesprávnosti, existuje primeraná možnosť významnej nesprávnosti, čo napomôže pri určovaní primeraného charakteru, načasovania a rozsahu postupov, ktoré by sa mali vykonať.

Charakter a rozsah substantívnych testov

A43. V závislosti od okolností môže audítor určiť, že:

- bude postačovať, ak budú vykonané iba analytické substantívne testy, aby sa riziko auditu znížilo na prijateľne nízku úroveň. Napríklad, ak je audítorské posúdenie rizika podporené audítorskými dôkazmi získanými z testov kontrol;
- postačujú iba testy podrobností;
- na posúdené riziká najlepšie reaguje kombinácia analytických substantívnych testov a testov podrobností.

A44. Analytické substantívne testy je vo všeobecnosti možné viac uplatniť na veľké objemy transakcií, ktoré majú tendenciu byť predvídateľné v priebehu času. ISA 520¹¹² stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenia o aplikovaní analytických postupov počas auditu.

A45. Pre návrh testov podrobností je relevantný ~~charakter~~ posúdenie rizika a alebo charakter tvrdenia. Testy podrobností týkajúcich sa existencie alebo tvrdenia o výskyte môžu napríklad zahrňovať výber z položiek uvedených vo finančnom výkaze a získanie relevantných audítorských dôkazov. Na druhej strane, testy podrobností týkajúce sa tvrdenia o úplnosti môžu zahrňovať výber z položiek, o ktorých sa predpokladá, že budú zahrnuté v príslušnej sume z finančného výkazu, a preskúmanie, či sú naozaj zahrnuté.

A46. Pretože posudzovanie rizika významnej nesprávnosti zohľadňuje ~~interne~~ kontrolы, ktoré audítor plánuje testovať, rozsah substantívnych testov je potrebné zvýšiť, keď

¹¹¹ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 36

¹¹² ISA 520, *Analytické postupy*

výsledky z testov kontrol sú neuspokojivé. Zvýšenie rozsahu audítorských postupov je však primerané iba vtedy, ak je samotný audítorský postup relevantný pre konkrétne riziko.

A47. Pri navrhovaní testov podrobností sa o rozsahu testovania zvyčajne uvažuje z hľadiska veľkosti vzorky. Relevantné sú však aj ďalšie záležitosti, vrátane toho, či je efektívnejšie použiť iné selektívne prostriedky testovania. Pozri ISA 500.¹¹³

Rozhodovanie, či je nutné vykonať postupy externého potvrdenia (pozri odsek 19)

A48. Postupy externého potvrdenia sú často relevantné pri riešení tvrdení súvisiacich so zostatkami na účtoch a ich prvkami, ale nemusia byť obmedzené na tieto položky. Audítor môže napríklad požadovať externé potvrdenie podmienok dohôd, zmlúv alebo transakcií medzi danou účtovnou jednotkou a ďalšími stranami. Postupy externého potvrdenia sa tiež vykonávajú s cieľom získať audítorské dôkazy o absencii určitých podmienok audit. Môže ísť napríklad konkrétne o požiadavku potvrdenia, že neexistujú „vedľajšie dohody“, ktoré by mohli byť relevantné pre tvrdenie účtovnej jednotky o znížení tržieb. Medzi postupy externého potvrdenia, ktoré môžu poskytnúť relevantné audítorské dôkazy pri reagovaní na posúdené riziká významnej nesprávnosti, patrí nasledujúce:

- bankové zostatky a ďalšie informácie relevantné pre vzťahy v oblasti bankovníctva;
- zostatky a podmienky pohľadávok;
- zásoby, ktoré držia tretie strany v colných skladoch na spracovanie alebo odoslanie;
- listy vlastníctva, ktoré držia právnicki alebo finančníci na účely úschovy alebo ako zabezpečenie;
- investície v úschove u tretích strán, alebo zakúpené od maklérov, ale nepredložené k dátumu súvahy;
- sumy splatné v prospech veriteľov, vrátane relevantných podmienok splácania a reštriktívnych dohôd;
- zostatky a podmienky na účtoch splatných súm.

A49. Aj keď externé potvrdenie môže poskytnúť relevantné audítorské dôkazy týkajúce sa určitých tvrdení, existujú určité tvrdenia, pre ktoré externé potvrdenia poskytujú menej relevantné audítorské dôkazy. Napríklad, externé potvrdenia poskytujú menej relevantné audítorské dôkazy týkajúce sa vymožitelnosti zostatkov na účtoch pohľadávok, ako o ich existencii.

A50. Audítor môže určiť, že postupy externého potvrdenia vykonané na jeden účel poskytujú príležitosť získať audítorské dôkazy o ďalších záležitostiach. Napríklad žiadosť o potvrdenie bankových zostatkov často obsahujú žiadosti o informácie súvisiace s inými tvrdeniami o finančných výkazoch. Takéto aspekty môžu ovplyvniť rozhodnutie audítora o tom, či vykoná postupy externého potvrdenia.

¹¹³ ISA 500, *Audítorské dôkazy*, odsek 10

A51. Faktory, ktoré môžu audítorovi napomôcť pri určení, či je nutné vykonať postupy externého potvrdenia ako postupy substantívnych testov:

- znalosť potvrdzujúcej strany o predmetnej záležitosti – odpovede bývajú spoľahlivejšie, ak ich poskytla osoba, ktorá má potrebné znalosti o informáciách, ktoré sú predmetom žiadosti o potvrdenie;
- schopnosť alebo ochota potvrdzujúcej strany odpovedať – potvrdzujúca strana napríklad:
 - neakceptuje zodpovednosť za odpoveď na žiadosť o potvrdenie;
 - považuje odpoveď na žiadosť za príliš nákladnú alebo časovo náročnú;
 - môže mať obavy ohľadom potenciálnej právnej zodpovednosti vyplývajúcej z odpovede na žiadosť;
 - môže vysvetľovať transakcie v odlišných menách;
 - môže pôsobiť v prostredí, kde odpoveď na žiadosť o potvrdenie nie je významnou súčasťou každodenných činností.

V takýchto situáciách je možné, že potvrdzujúce strany neodpovedia, odpovedia zbežne alebo sa budú snažiť obmedziť mieru možného spoliehania sa na odpoveď.

- Objektivita prípadnej potvrdzujúcej strany – ak je potvrdzujúca strana spriaznenou osobou účtovnej jednotky, odpovede na žiadosti o potvrdenie môžu byť menej spoľahlivé.

Substantívne testy súvisiace s procesom uzavretia finančných výkazov (pozri odsek 20)

A52. Charakter a tiež rozsah audítorských substantívnych testov súvisiacich s procesom uzavretia finančných výkazov závisí od charakteru a zložitosti procesu finančného vykazovania účtovnej jednotky a od súvisiacich rizík významnej nesprávnosti.

Substantívne testy reagujúce na významné riziká (pozri odsek 21)

A53. Odsek 21 tohto štandardu vyžaduje, aby audítor vykonal substantívne testy, ktoré špecificky reagujú na riziká, ktoré audítor určil ako závažné (significant) riziká. Audítorské dôkazy vo forme externých potvrdení získaných priamo audítorom od primeraných potvrdzujúcich strán môžu audítorovi napomôcť pri získaní audítorských dôkazov s vyššou úrovňou spoľahlivosti, ktorú audítor vyžaduje pri reagovaní na závažné (significant) riziká významnej nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby. Ak napríklad audítor zistí, že manažment je pod tlakom, aby splnil určité očakávania výnosov, môže existovať riziko, že manažment zvýši predaj neprimeraným zaúčtovaním tržieb týkajúcich sa obchodných zmlúv s podmienkami, ktoré vylučujú zaúčtovanie tržieb, alebo fakturáciou tržieb pred odoslaním. Za takýchto okolností môže audítor napríklad navrhnúť postup externého potvrdenia nielen na účel potvrdenia zostávajúcich súm, ale aj na potvrdenie podrobností obchodných dohôd, vrátane dátumu, práva na vrátenie dodávky a dodacích podmienok. Audítor môže tiež považovať za vhodné doplniť tieto postupy externého potvrdenia kladením otázok pracovníkom z nefinančnej oblasti účtovnej jednotky ohľadom akýchkoľvek zmien obchodných zmlúv a dodacích podmienok.

Načasovanie substantívnych testov (pozri odsek 22–23)

A54. Vo väčšine prípadov poskytujú audítorské dôkazy zo substantívnych testov predchádzajúceho auditu málo alebo žiadne dôkazy pre aktuálne obdobie. Existujú však výnimky, napríklad právny názor získaný pri predchádzajúcom audite týkajúcom sa štruktúry zabezpečenia, kde nedošlo k žiadnym zmenám, môže byť relevantný aj v aktuálnom období. V takýchto prípadoch môže byť vhodné použiť audítorské dôkazy zo substantívnych testov predchádzajúceho auditu, ak sa dané dôkazy a súvisiaci predmet auditu zásadne nezmenili a ak sa v aktuálnom období vykonali audítorské postupy, aby sa stanovila ich pretrvávajúce relevantnosť.

Použitie audítorských dôkazov získaných v medziobdobí (pozri odsek 22)

A55. Za určitých okolností môže audítor určiť, že je účelné vykonať substantívne testy k dátumu v medziobdobí a porovnať a odsúhlasiť informácie týkajúce sa zostatkov ku koncu účtovného obdobia s porovnateľnými informáciami k dátumu v medziobdobí s cieľom

- (a) Identifikovať sumy, ktoré sa zdajú byť nezvyčajné;
- (b) preskúmať takéto sumy;
- (c) vykonať analytické substantívne testy alebo testy podrobností s cieľom testovať medziobdobie.

A56. Vykonanie substantívnych testov k dátumu v medziobdobí bez vykonania ďalších postupov k neskoršiemu dátumu zvyšuje riziko, že audítor neodhalí nesprávnosti, ktoré prípadne existujú ku koncu účtovného obdobia. Toto riziko sa zvyšuje predlžovaním zostávajúceho obdobia. Nasledujúce faktory môžu ovplyvniť rozhodnutie, či je vhodné vykonať substantívne testy k dátumu v medziobdobí:

- kontrolné prostredie a iné ~~relevantné~~ kontroly;
- neskoršia dostupnosť informácií potrebných pre audítorské postupy;
- účel substantívnych testov;
- posúdené riziká významnej nesprávnosti;
- charakter skupiny transakcií alebo zostatkov na účtoch a súvisiacich tvrdení;
- schopnosť audítora vykonať primerané substantívne testy alebo substantívne testy v kombinácii s testami kontrol na pokrytie zostávajúceho obdobia s cieľom znížiť riziko, že nesprávnosti, ktoré prípadne existujú na konci účtovného obdobia, nebudú zistené.

A57. Nasledujúce faktory sú príkladmi faktorov, ktoré môže ovplyvniť rozhodnutie, či sa majú vykonať analytické substantívne testy v súvislosti s obdobím medzi dátumom z medziobdobia a koncom účtovného obdobia:

- či na konci účtovného obdobia sú zostatky určitých skupín transakcií alebo zostatkov na účtoch primerane predvídateľné, pokiaľ ide o sumu, relatívnu významnosť a zloženie;
- či sú postupy účtovnej jednotky na analyzovanie a úpravu takýchto skupín transakcií a zostatkov na účtoch k dátumu v medziobdobí a na stanovenie vhodných účtovných limitov primerané;

- či informačný systém relevantný pre finančné vykazovanie poskytuje informácie týkajúce sa zostatkov na konci účtovného obdobia a transakcií v zostávajúcom období, ktoré sú dostatočné na to, aby umožnili preskúmať:
 - (a) významné nezvyčajné transakcie alebo záznamy (vrátane tých, ku ktorým došlo na konci alebo tesne pred koncom účtovného obdobia);
 - (b) iné príčiny významných fluktuácií alebo očakávaných fluktuácií, ku ktorým napokon nedošlo;
 - (c) zmeny v zložení skupín transakcií alebo zostatkov na účtoch.

Nesprávnosti zistené k dátumu v medziobdobí (pozri odsek 23)

A58. Keď audítor dospeje k záveru, že plánovaný charakter, načasovanie alebo rozsah substantívnych testov pokrývajúcich zostávajúce obdobie je potrebné upraviť v dôsledku neočakávaných nesprávností zistených k dátumu v medziobdobí, môžu takéto úpravy zahŕňať rozšírenie alebo opakovanie postupov vykonaných k dátumu v medziobdobí.

Primeranosť prezentácie finančných výkazov (pozri odsek 24)

A59. Vyhodnotenie primeranej prezentácie, zostavenie a obsah finančných výkazov zahŕňa napríklad posúdenie použitej terminológie v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, úroveň poskytnutých podrobností, zoskupenie a rozčlenenie súm a základy stanovených súm.

Vyhodnotenie dostatočnosti a primeranosti audítorských dôkazov (pozri odsek 25–27)

A60. Audit finančných výkazov je kumulatívny a opakovaný proces. Pretože audítor vykonáva plánované audítorské postupy, môžu získané audítorské dôkazy viesť k tomu, že audítor musí upraviť charakter, načasovanie alebo rozsah ostatných plánovaných audítorských postupov. Audítorovi sa môžu do pozornosti dostať informácie, ktoré sa značne líšia od informácií, na ktorých bolo založené posudzovanie rizika. Napríklad:

- rozsah nesprávností, ktoré audítor zistí vykonaním substantívnych testov, môže zmeniť audítorov úsudok ohľadom posudzovania rizík a môže naznačiť významné nedostatky vnútornej kontroly;
- audítor sa môže dozvedieť o nezrovnalostiach v účtovných záznamoch alebo o protichodných alebo chýbajúcich dôkazoch;
- analytické postupy vykonané vo fáze celkového preskúmania v rámci auditu môžu poukazovať na predtým nerozpoznané riziko významnej nesprávnosti.

Za takýchto okolností je možné, že audítor bude musieť prehodnotiť plánované audítorské postupy na základe revidovaného zváženia posúdených rizík významnej nesprávnosti pre všetky alebo pre niektoré a dopad na významné skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení a súvisiace ich relevantné tvrdenia. ISA 315 (revidované znenie 2019) obsahuje ďalšie usmernenia týkajúce sa revidovania audítorského posudzovania rizík.¹¹⁴

¹¹⁴ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 5334

- A61. Audítor nemôže predpokladať, že prípad podvodu alebo chyby je izolovaným prípadom. Preto je pri určovaní toho, či je posúdenie rizík naďalej primerané, dôležité zohľadniť, ako zistenie nesprávnosti ovplyvňuje posúdené riziká významnej nesprávnosti.
- A62. Úsudok audítora ohľadom toho, čo predstavuje dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, je ovplyvnené faktormi, ako napríklad:
- významnosť potenciálnej nesprávnosti tvrdenia a pravdepodobnosť, že bude mať na finančné výkazy významný dopad, či už jednotlivito alebo spolu s ostatnými potenciálnymi nesprávnosťami;
 - účinok reakcií a kontrol manažmentu na riešenie daných rizík;
 - skúsenosť získaná pri predchádzajúcich auditoch v súvislosti s podobnými potenciálnymi nesprávnosťami;
 - výsledky vykonaných audítorských postupov, vrátane toho, či takéto audítorské postupy identifikovali konkrétne prípady podvodu alebo chyby;
 - zdroj a spoľahlivosť dostupných informácií;
 - presvedčivosť audítorských dôkazov;
 - poznatky o účtovnej jednotke a jej prostredí, platnom rámci finančného vykazovania a vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky.

Dokumentácia (pozri odsek 28)

- A63. Forma a rozsah audítorskej dokumentácie je vecou odborného úsudku a je ovplyvnená charakterom, veľkosťou a zložitou účtovnej jednotky a jej vnútorného kontrolného systému, dostupnosťou informácií od účtovnej jednotky a audítorskou metodikou a technológiou použitou pri audite.

ISA 500, *Audítorské dôkazy*

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri odsek 6)

A1. Audítorské dôkazy sú potrebné na podporu stanoviska a správy audítora. Svojím charakterom sú kumulatívne a získavajú sa prevažne z audítorských postupov vykonaných počas auditu. Môžu však zahrňovať aj informácie získané z iných zdrojov, ako napríklad z predchádzajúcich auditov (za predpokladu, že audítor vyhodnotil, či takéto informácie zostávajú naďalej relevantné a spoľahlivé ako audítorské dôkazy pre aktuálny audit stanovil, či došlo k zmenám od doby predchádzajúceho auditu, ktoré by mohli ovplyvniť ich relevantnosť pre aktuálny audit) alebo z firemných postupov kontroly kvality na účely prijatia nového klienta a pokračovania spolupráce s existujúcim klientom. Okrem ďalších zdrojov, nachádzajúcich sa priamo v účtovnej jednotke alebo mimo účtovnej jednotky, sú dôležitým zdrojom audítorských dôkazov aj účtovné záznamy účtovnej jednotky. Ako audítorské dôkazy môžu byť použité tiež informácie zostavené na základe práce experta manažmentu. Audítorské dôkazy pozostávajú z informácií, ktoré podporujú a potvrdzujú tvrdenia manažmentu a z informácií, ktoré sú v rozpore s takýmito tvrdeniami. Okrem toho, v niektorých prípadoch audítor poukazuje aj na absenciu informácií (napríklad, ak manažment odmietne poskytnúť požadované vyhlásenie), a preto absencia informácií tiež predstavuje audítorský dôkaz.

...

Audítorské postupy na získanie audítorských dôkazov

...

Pozorovanie

A17. Pozorovanie pozostáva zo sledovania procesu alebo postupu, ktorý vykonávajú iné osoby, napríklad audítorské pozorovanie inventarizácie skladových zásob pracovníkmi účtovnej jednotky alebo výkon kontrol ~~kontrolných činností~~. Pozorovanie poskytuje audítorské dôkazy o výkone procesu alebo postupu, ale je obmedzené na časový úsek, kedy pozorovanie prebieha, a skutočnosť, že akt, ktorý je predmetom pozorovania, môže ovplyvniť spôsob vykonávania procesu alebo postupu. Ďalšie pravidlá týkajúce sa pozorovania pri inventarizácii sú uvedené v ISA 501.

...

ISA 501, Audítorské dôkazy — špecifické úvahy pre vybrané položky

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály Inventarizácia

Pritomnosť pri fyzickej inventarizácii (pozri odsek 4(a))

...

Vyhodnotenie pokynov a postupov manažmentu (pozri odsek 4(a)(i))

A4. Medzi relevantné záležitosti pri vyhodnocovaní pokynov a postupov manažmentu na zaznamenanie a kontrolu fyzickej inventarizácie patrí aj to, či tieto pokyny a postupy riešia napríklad:

- uplatnenie primeraných kontrol ~~kontrolných činností~~, napríklad zber použitých záznamov o fyzickej inventarizácii, vysvetlenie nepoužitých záznamov fyzickej inventarizácie a postupy počítania a prepočítavania.

...

ISA 530, Výber vzorky v audite

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Návrh vzorky, veľkosť vzorky a výber položiek na testovanie

Návrh vzorky (pozri odsek 6)

...

A7. Pri zvažovaní charakteristických znakov základného súboru na účely testov kontrol audítor posúdi očakávanú mieru odchýlok na základe audítorského oboznámenia sa s ~~relevantnými~~ kontrolami alebo na základe preskúmania malého počtu položiek zo základného súboru. Toto posúdenie sa vykonáva s cieľom navrhnuť vzorku v audite a stanoviť veľkosť vzorky....

...

Príloha 2 (pozri odsek A11)

Príklad faktorov, ktoré ovplyvňujú veľkosť vzorky na test kontrol

V nasledujúcej časti sú uvedené faktory, ktoré môže audítor zohľadniť pri určovaní veľkosti vzorky na testy kontrol. Tieto faktory, ktoré je nutné zohľadniť spoločne, predpokladajú, že audítor nemodifikuje charakter ani načasovanie testov kontrol a ani inak nemodifikuje prístup k substantívnym testom pri reagovaní na posúdené riziká.

Faktor 1 Zvýšenie miery, do ktorej audítorské posudzovanie rizík zohľadňuje relevantné plány na testovanie účinného fungovania kontrol.

...

ISA 550, Spriaznené osoby

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

...

Oboznámenie sa so vzťahmi a transakciami účtovnej jednotky so spriaznenými osobami

Diskusie audítorského tímu (pozri odsek 12)

A9. Medzi záležitosti, ktoré je možné riešiť v rámci diskusií členov audítorského tímu, patrí:

- ...
- dôležitosť, ktorú manažment a osoby poverené spravovaním pripisujú identifikácii, primeranému vysvetleniu a zverejneniu vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami (ak platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce spriaznených osôb), a súvisiace riziko obchádzania ~~relevantných~~ kontrol manažmentom.

...

Totožnosť spriaznených osôb účtovnej jednotky (pozri odsek 13(a))

...

A12. Ak však rámec nestanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, účtovná jednotka nemusí mať zavedený takýto informačný systém. Za takýchto okolností je možné, že manažment nevie o existencii všetkých spriaznených osôb. Napriek tomu stále platí požiadavka kladená otázok uvedená v odseku 13, pretože manažment si môže uvedomovať, že niektoré subjekty spĺňajú definíciu spriaznenej osoby uvedenú v tomto štandarde ISA. V takom prípade však audítorské kladenie otázok ohľadom totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky bude pravdepodobne súčasťou audítorských postupov posudzovania rizík a súvisiacich činností vykonávaných v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019) s cieľom získať informácie týkajúce sa organizačnej štruktúry, vlastníctva, spravovania a obchodného modelu účtovnej jednotky:

- ~~vlastnícka štruktúra účtovnej jednotky a štruktúra jej spravovania;~~
- ~~typy investícií, ktoré účtovná jednotka realizuje a ktoré plánuje realizovať;~~
- ~~spôsob, akým je účtovná jednotka štruktúrovaná a financovaná.~~

V konkrétnom prípade spoločných kontrolných vzťahov, keďže manažment si je takýchto vzťahov vedomý s väčšou pravdepodobnosťou, ak majú pre účtovnú jednotku ekonomický význam, bude audítorské kladenie otázok zrejme efektívnejšie, ak bude zamerané na to, či strany, s ktorými účtovná jednotka vykonáva významné transakcie alebo s ktorými do významnej miery zdieľa zdroje, sú spriaznenými osobami.

...

Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky

A20. Kontroly ~~činností~~ v menších účtovných jednotkách budú pravdepodobne menej formálne a menšie účtovné jednotky nie vždy majú zdokumentované procesy týkajúce sa vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami. Vlastník – manažér môže zmierniť niektoré riziká vyplývajúce z transakcií so spriaznenými osobami, alebo prípadne zvýšiť tieto riziká, prostredníctvom aktívneho zapojenia sa do všetkých hlavných aspektov transakcií. V prípade takýchto účtovných jednotiek sa audítor môže oboznámiť so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami a s kontrolami, ktoré v súvislosti s nimi prípadne existujú, prostredníctvom kladenia otázok manažmentu v kombinácii s ďalšími postupmi, ako sú napríklad pozorovanie dohľadu a kontrolných činností zo strany manažmentu a preskúmanie dostupnej relevantnej dokumentácie.

...

Zdieľanie informácií o spriaznenej osobe s audítorským tímom (pozri odsek 17)

A28. Medzi relevantné informácie o spriaznenej osobe, ktoré je možné zdieľať s audítorským tímom, patria napríklad:

- totožnosť spriaznených osôb účtovnej jednotky;
- charakter vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami.

Významné alebo komplexné vzťahy alebo transakcie so spriaznenými osobami, u ktorých je možné určiť, že predstavujú významné riziká ~~vyžadujú špeciálne audítorské úvahy,~~ najmä transakcie, pri ktorých sú finančne zapojení členovia manažmentu alebo osoby poverené spravovaním.

...

Reakcie na riziká významnej nesprávnosti súvisiace so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami (pozri odsek 20)

...

A34. V závislosti od výsledkov audítorských postupov posudzovania rizík môže audítor považovať za vhodné, ak získa audítorské dôkazy bez testovania kontrol účtovnej jednotky zameraných na vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami. Za určitých okolností však nie je vždy možné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy iba prostredníctvom substantívnych testov vo vzťahu k rizikám významnej nesprávnosti súvisiacim so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami. Ak napríklad vnútroskupinové transakcie medzi účtovnou jednotkou a jej zložkami sú početné a ohľadom týchto transakcií je značné množstvo informácií generované, zaznamenané, spracované alebo vykázané elektronicky v integrovanom systéme, audítor môže rozhodnúť, že nie je možné navrhnuť účinné substantívne testy, ktoré by samotné znížili riziká významnej nesprávnosti súvisiace s týmito transakciami na akceptovateľne nízku úroveň. V takom prípade musí audítor, keďže je povinný splniť požiadavku ISA 330 a získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o prevádzkovej účinnosti relevantných kontrol,¹¹⁵ testovať kontroly účtovnej jednotky zamerané na úplnosť a presnosť zaznamenávania vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami.

...

¹¹⁵ ISA 330, odsek 8(b)

ISA 540 (revidované znenie), Audít účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia**Úvod****Rozsah pôsobnosti tohto štandardu**

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá povinnosťami audítora týkajúcimi sa účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení pri audite finančných výkazov. Konkrétne obsahuje požiadavky a pravidlá, ktoré odkazujú na spôsob, akým sa aplikujú ISA 315 (revidované znenie 2019),¹¹⁶ ISA 330,¹¹⁷ ISA 450,¹¹⁸ ISA 500¹¹⁹ a ďalšie relevantné ISA vo vzťahu k účtovným odhadom a súvisiacim zverejneniam, alebo tento spôsob ďalej rozširujú. Tento štandard zahŕňa aj požiadavky a pravidlá o vyhodnotení nesprávností účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, a tiež indikátory možného zaujatia manažmentu.

Charakter účtovných odhadov

2. Účtovné odhady sú najrôznejšieho charakteru. Vedenie účtovnej jednotky je povinné ich používať, ak peňažnú hodnotu nie je možné zistiť priamo. Stanovenie hodnoty odhadom je spojené s určitou mierou neistoty, ktorá vyplýva z prirodzených obmedzení poznatkov a údajov používaných pri odhade. Výsledky odhadov sú v dôsledku týchto obmedzení subjektívne a vyznačujú sa odchýlkami. Proces stanovenia účtovného odhadu zahŕňa voľbu a uplatňovanie metódy na základe použitých predpokladov a údajov, čo vyžaduje úsudok manažmentu a môže viesť k zložitosti stanovenia peňažnej hodnoty. Zložitosť, subjektivita a ostatné faktory prirodzeného rizika potom ovplyvňujú aj to, do akej miery sú peňažné hodnoty náchylné k nesprávnosti. (pozri odsek A1–A6, príloha 1)
3. I keď tento štandard platí pre všetky účtovné odhady, je miera neistoty pri odhadovaní v prípade rôznych odhadov rôzna. Charakter, načasovanie a rozsah posúdenia rizík a ďalších auditorských postupov, ktoré vyžaduje tento štandard, sa líšia v závislosti od neistoty odhadov a vyhodnotenia súvisiacich rizík významnej nesprávnosti. V prípade niektorých účtovných odhadov môže byť spájaná neistota, vzhľadom na ich charakter, veľmi malá a podobne aj zložitosť stanovenia odhadu a súvisiaca subjektivita môžu byť nízke. Pri takýchto účtovných odhadov sa nepredpokladá, že by postupy posúdenia rizika a ďalšie auditorské postupy podľa tohto štandardu ISA boli rozsiahle. Ak sa neistota odhadu, zložitosť alebo subjektivita spájajú s veľmi vysokou mierou neistoty, potom sa predpokladá, že takéto postupy by mali byť rozsiahlejšie. Tento štandard ISA uvádza návod, ako je možné zatriediť požiadavky tohto štandardu ISA. (pozri odsek A7)

¹¹⁶ ISA 315 (revidované znenie 2019), *Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia*

¹¹⁷ ISA 330, *Reakcie audítora na posúdené riziká*

¹¹⁸ ISA 450, *Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu*

¹¹⁹ ISA 500, *Auditorské dôkazy*

Kľúčové koncepty tohto štandardu

4. ~~Tento štandard ISA 315 (revidované znenie 2019)~~ vyžaduje, aby audítor pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia osobitne posúdil každé prirodzené riziko spojené s účtovnými odhadmi.¹²⁰ ~~účely posúdenia rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pre účtovné odhady.~~ V kontexte ISA 540 (revidované znenie) a v závislosti od konkrétneho účtovného odhadu môže byť náchylnosť tvrdenia k nesprávnosti, ktorá by mohla byť významná, ovplyvnená neistotou, zložitou alebo subjektivitou odhadu alebo ostatnými faktormi prirodzeného rizika a vzájomnými vzťahmi medzi týmito faktormi. Ako je vysvetlené v ISA 200,¹²¹ prirodzené riziko je pre niektoré tvrdenia, súvisiace skupiny transakcií, účtovné zostatky a zverejnenia vyššie ako pre iné. Posúdenie prirodzeného rizika preto závisí od toho, do akej miery faktory tohto rizika ovplyvňujú pravdepodobnosť alebo mieru nesprávnosti, a pohybuje sa na škále, ktorá sa ~~v tomto štandarde~~ označuje ako spektrum prirodzeného rizika. (pozri odsek A8–A9, A65–A66, príloha 1)
5. Tento štandard odkazuje na príslušné požiadavky ISA 315 (revidované znenie 2019) a ISA 330 a obsahuje usmernenia, ktorých cieľom je zdôrazniť dôležitosť rozhodnutí audítora o kontrolách týkajúcich sa účtovných odhadov, vrátane rozhodnutí o nasledujúcim:
- či existujú kontroly ~~relevantné pre audit~~, ktoré musia byť podľa ISA 315 (revidované znenie 2019) identifikované a pre ktoré je audítor povinný posúdiť ich nastavenie a určiť, či boli implementované;
 - či bude testovať účinnosť ~~príslušných~~ kontrol.
6. ~~Tento štandard ISA 315 (revidované znenie 2019)~~ rovnako vyžaduje, aby audítor pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia osobitne posúdil kontrolné riziko ~~spojené s účtovnými odhadmi~~. Pri posudzovaní kontrolného rizika audítor zohľadňuje, či sa pri výkone ďalších audítorských postupov hodlá spoliehať na účinné fungovanie kontrol. Ak audítor ~~nevykoná~~ neplánuje vykonať testy účinného fungovania kontrol, ani sa nehodlá spoliehať na účinné fungovanie kontroly, audítorské posúdenie kontrol ~~rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení nemôže byť zredukované na kontrolu účinného fungovania kontrol pre konkrétne tvrdenie je takéto posúdenie rizika významnej nesprávnosti rovnaké, ako posúdenie prirodzeného rizika.~~¹²² (pozri odsek A10)
7. Tento štandard zdôrazňuje potrebu, aby ďalšie audítorské postupy (vrátane prípadných testov kontrol) reagovali na dôvody, ktoré audítora viedli k posúdeniu rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, a zohľadňovali dopad jedného alebo viacerých faktorov prirodzeného rizika na audítovo posúdenie kontrolného rizika.

¹²⁰ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 31

¹²¹ ISA 200, *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*, odsek A40

¹²² ISA 530, *Výber vzorky v audite*, príloha 3

8. Uplatňovanie odborného skepticizmu vo vzťahu k účtovným odhadom je ovplyvnené tým, ako audítor posúdil faktory prirodzeného rizika a čím je väčšia miera neistoty spojená s účtovnými odhadmi, resp. čím sú účtovné odhady zložitejšie a subjektívnejšie a čím sú významnejšie ostatné faktory prirodzeného rizika, tým je profesionálny skepticizmus dôležitejší. Podobne dôležitosť uplatňovania profesionálneho skepticizmu rastie s väčšou náchylnosťou tvrdenia k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo v dôsledku ~~podvodu~~ ďalších rizikových faktorov podvodu, ak ovplyvňujú prirodzené riziko. (pozri odsek A11)

...

Cieľ

...

Definície

...

Požiadavky

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

9. Pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vrátane jej vnútorným kontrolným systémom v súlade s požiadavkami ISA 315 (revidované znenie 2019)¹²³ je audítor v súvislosti s účtovnými odhadmi povinný oboznámiť sa s nižšie uvedenými oblasťami. Audítorské postupy vykonávané na tento účel musí audítor vykonať v takom rozsahu, aby získal audítorské dôkazy, ktoré poskytujú základ pre identifikovanie a posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení. (pozri odsek A19–A22)

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím a platným rámcom finančného vykazovania Účtovná jednotka a jej prostredie

- (a) transakcie účtovnej jednotky, iné udalosti alebo podmienky, ktoré môžu viesť k potrebe stanoviť alebo revidovať účtovné odhady vykázané alebo zverejnené vo finančných výkazoch; (pozri odsek A23)
- (b) požiadavky podľa platného rámca finančného vykazovania relevantné pre účtovné odhady (vrátane kritérií pre ich zaúčtovanie, oceňovací základ a súvisiace požiadavky na ich vykazovanie a zverejnenie vo finančných výkazoch); ako sa tieto požiadavky uplatňujú s ohľadom na charakter a okolnosti účtovnej jednotky a jej prostredia, vrátane toho, ako ~~sú transakcie a iné udalosti alebo podmienky ovplyvnené~~ faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť k nesprávnosti tvrdení; (pozri odsek A24–A25)
- (c) regulačné faktory relevantné pre účtovné odhady stanovené účtovnou jednotkou, vrátane prípadného regulačného rámca stanoveného dohliadajúcimi inštitúciami; (pozri odsek A26)

¹²³ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, a 20–21 19–27
Strana 183 z 204

- (d) charakter účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré audítor na základe okolností, s ktorými sa oboznámil v odsekoch 13(a)–(c) vyššie, očakáva vo finančných výkazoch. (pozri odsek A27)

Oboznámenie sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky ~~s vnútornou kontrolou účtovnej jednotky~~

- (e) charakter a rozsah dohľadu a spravovanie, ktoré manažment zaviedol v rámci procesu finančného vykazovania relevantného pre účtovné odhady; (pozri odsek A28–A30).
- (f) spôsob, ako manažment identifikuje a naplňuje požiadavky na odborné schopnosti a znalosti v oblasti účtovných odhadov, okrem iného aj ako využíva expertov; (pozri odsek A31)
- (g) ako účtovná jednotka v rámci procesu posúdenia svojich rizík identifikuje a rieši riziká súvisiace s účtovnými odhadmi; (pozri odsek A32–A33)
- (h) informačný systém účtovnej jednotky, pokiaľ súvisí s účtovnými odhadmi, vrátane nasledujúceho:
- (i) ako informácie týkajúce sa účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení pre významné skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení prechádzajú informačným systémom účtovnej jednotky skupiny transakcií, udalostí a podmienok, ktoré sú významné pre finančné výkazy a pre ktoré je potrebné stanoviť alebo revidovať účtovné odhady a súvisiace zverejnenia; (pozri odsek A34–A35)
- (ii) spôsob, ako manažment v súvislosti s týmito odhadmi:
- a. identifikuje relevantné metódy, predpoklady alebo zdroje údajov (a prípadne potrebu ich zmeny), ktoré sú primerané v kontexte platného rámca finančného vykazovania, okrem iného: (pozri odsek A36–A37)
- i. spôsob, ako manažment vyberá, navrhuje a uplatňuje metódy, vrátane používania modelov; (pozri odsek A38–A39)
- ii. spôsob, ako volí predpoklady, ktoré použije, vrátane posudzovania alternatív, a ako identifikuje významné predpoklady; (pozri odsek A40–A43);
- iii. spôsob, ako volí údaje, ktoré použije; (pozri odsek A44)
- b. vníma mieru neistoty odhadu, vrátane toho, že posúdi rozpätie možných výsledkov oceňovania; (pozri odsek A45)
- c. rieši neistotu odhadu, vrátane výberu konkrétneho odhadu a súvisiacich zverejnení, ktoré budú uvedené vo finančných výkazoch; (pozri odsek A46–A49)

- (i) Identifikované kontroly v rámci kontrolných činností¹²⁴ ~~kontrolné činnosti relevantné pre audit pre proces stanovenia účtovných odhadov, ako je opísané v odseku 13(h)(ii). (pozri odsek A50–A54)~~
 - (j) spôsob, ako manažment preveruje výsledok (výsledky) predchádzajúcich účtovných odhadov, a ako reaguje na závery tohto preverenia.
14. Audítor preverí výsledné účtovné odhady vykázané vo finančných výkazoch za predchádzajúce účtovné obdobie, alebo, ak je to vhodné, preverí ich následné prehodnotenie v rámci identifikovania a posudzovania rizík významnej nesprávnosti pre účely bežného účtovného obdobia. Pri určovaní charakteru a rozsahu takéhoto preverenia musí audítor zohľadniť charakteristické znaky daných odhadov. Cieľom preverenia však nie je spochybníť úsudky o účtovných odhadoch z predchádzajúceho obdobia, ktoré boli správne na základe informácií dostupných v danej dobe. (pozri odsek A55–A60)

...

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti

16. Pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, vrátane osobitne posúdeného prirodzeného rizika a kontrolného rizika na úrovni tvrdenia v súlade s požiadavkami ISA 315 (revidované znenie 2019)¹²⁵ audítor v prípade účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch ~~vyhodnotí osobitne prirodzené riziko a osobitne kontrolné riziko~~ zohľadní pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti a pri posudzovaní prirodzeného rizika nasledujúce: (pozri odsek A64–A71)
- (a) mieru neistoty spojenej s daným účtovným odhadom; (pozri odsek A72–A75)
 - (b) do akej miery sú nasledujúce činnosti ovplyvnené zložitou, subjektivitou alebo inými faktormi prirodzeného rizika: (pozri odsek A76–A79)
 - (i) voľba a použitie metódy, predpokladov a údajov pri stanovení účtovného odhadu;
 - (ii) výber konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch.
17. Audítor rozhodne, či podľa jeho úsudku niektoré riziko významnej nesprávnosti identifikované a posúdené v súlade s odsekom 16 predstavuje významné riziko.¹²⁶ Ak audítor dospeje k záveru, že významné riziko existuje, ~~musí sa oboznámiť s vnútornými kontrolami účtovnej jednotky, vrátane kontrolných činností, ktoré sú pre dané riziko relevantné~~ identifikuje kontroly, ktoré riešia dané riziko,¹²⁷ a posúdi, či takéto kontroly boli nastavené efektívne, a určí, či boli implementované.¹²⁸ (pozri odsek A80)

...

¹²⁴ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky 26(a)(i)–(iv)

¹²⁵ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek ~~25 a 26~~31 a 34

¹²⁶ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek ~~32~~27

¹²⁷ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek ~~26(a)(i)~~29

¹²⁸ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 26(a)

19. V súlade s požiadavkami ISA 330¹²⁹ musí audítor navrhnúť a vykonať testy, prostredníctvom ktorých získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o účinnosti príslušných kontrol, ak:
- (b) audítor pri posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia predpokladal, že kontroly fungujú účinne;
 - (c) samotné substantívne testy nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdenia

Audítorské testy takýchto kontrol v súvislosti s účtovnými odhadmi musia reagovať na dôvody, ktoré viedli k posúdeniu rizík významnej nesprávnosti. Pri navrhovaní a vykonávaní testov kontrol musí audítor získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím viac sa spolieha na účinné fungovanie týchto kontrol.¹³⁰ (pozri odsek A85–A89)

...

Ďalšie aspekty týkajúce sa audítorských dôkazov

30. Pri získavaní audítorského dôkazu o rizikách významnej nesprávnosti týkajúcich sa účtovných odhadov musí audítor dodržiavať relevantné požiadavky ISA 500, a to bez ohľadu na zdroj týchto informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorský dôkaz.
- V prípade, že manažment využíva prácu experta, môžu požiadavky uvedené v odsekoch 21–29 tohto štandardu audítorovi pomôcť pri posúdení vhodnosti práce experta ako audítorského dôkazu pre príslušné tvrdenie v súlade s odsekom 8(c) ISA 500. Pri posudzovaní práce experta manažmentu sú charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov ovplyvnené tým, ako audítor vyhodnotil odbornú spôsobilosť, schopnosť a nestrannosť experta a tiež tým, do akej miery audítor rozumie charakteru práce vykonanej expertom a do akej miery je audítor oboznámený s danou odbornou oblasťou. (pozri odsek A126–A132)

...

¹²⁹ ISA 330, odsek 8

¹³⁰ ISA 330, odsek 9

Dokumentácia

39. Audítor v musí v audítorskej dokumentácii:¹³¹ (pozri odsek A149–A152)
- (a) zhrnúť kľúčové poznatky, ktoré získal o účtovnej jednotke a jej prostredí, vrátane vnútorného kontrolného systému týkajúcich sa účtovných odhadov;
 - (b) uviesť prepojenie ďalších audítorských postupov s posúdenými rizikami významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia,¹³² pričom musí zohľadniť dôvody (či už súvisiace s prirodzeným rizikom, alebo kontrolným rizikom), ktoré k vyhodnoteniu týchto rizík viedli;
 - (c) uviesť, ako reagoval v prípade, že manažment neprijal primerané opatrenia na pochopenie a riešenie neistoty odhadu;
 - (d) uviesť indikátory možnej zaujatosti manažmentu týkajúcej sa účtovných odhadov a opísať spôsob, ako v súlade s požiadavkami odseku 32 vyhodnotil jej dôsledky pre audit;
 - (e) uviesť významné úsudky, ktoré uplatnil pri posúdení, či sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané, alebo či sú nesprávne.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Charakter účtovných odhadov (pozri odsek 2) *Príklady účtovných odhadov*

Odhady

...

Metódy

- A2. Metóda je technika oceňovania, ktorú používa manažment na stanovenie účtovného odhadu v súlade s príslušným oceňovacím základom. Jednou z uznávaných metód na stanovenie účtovného odhadu v prípade podielových platieb je napríklad stanovenie teoretickej kúpnej ceny opcie s použitím Black-Scholesovej rovnice. Metóda sa uplatňuje prostredníctvom výpočtového nástroja alebo procesu (v niektorých prípadoch označovaného ako „model“) a jej súčasťou je uplatňovanie predpokladov a údajov a zohľadňovanie vzťahov medzi nimi.

Predpoklady a údaje

- A3. Predpoklady vychádzajú z úsudkov na základe dostupných informácií ohľadom záležitostí, akou je napríklad výber úrokovej sadzby, diskontnej sadzby alebo budúce podmienky či udalosti. V niektorých prípadoch vyberá manažment predpoklad z celej rady vhodných alternatív. Predpoklady navrhnuté alebo identifikované expertom manažmentu sa stávajú predpokladmi manažmentu, keď ho manažment použije na stanovenie účtovného odhadu.

¹³¹ ISA 230, *Audítorská dokumentácia*, odseky 8–11, A6, A7 a A10

¹³² ISA 330, odsek 28(b)

A4. Na účely tohto štandardu údaje znamenajú informácie, ktoré je možné získať prostredníctvom priameho pozorovania alebo od externého neprepojeného subjektu. Informácie získané uplatnením dátových analytických alebo interpretačných techník sa označujú ako odvodené údaje v prípade, že ide o techniky na uznávanom teoretickom základe, a preto manažment musí uplatňovať vlastný úsudok v menšej miere. V opačnom prípade sú takéto informácie predpokladmi.

A5. Príklady údajov:

- ceny dohodnuté pri trhových transakciách;
- objem prevádzkových hodín alebo množstvo vyrobené určitým strojom;
- historické ceny alebo iné zmluvné podmienky, napríklad dohodnutá úroková sadzba, splátkový kalendár alebo podmienky úverovej zmluvy;
- výhľadové informácie, ako napríklad ekonomické prognózy, prognózy hospodárskeho výsledku získané z externých informačných zdrojov;
- budúca úroková sadzba stanovená na základe interpolácie z forwardových sadzieb (odvodené údaje).

A6. Údaje môžu pochádzať z najrôznejších zdrojov. Napríklad je ich možné:

- generovať interne v rámci účtovnej jednotky, alebo externe;
- získať zo systému, ktorý je súčasťou hlavnej účtovnej knihy, alebo prípadne z iného systému;
- stanoviť zo zmluvy;
- stanoviť na základe právnych alebo iných predpisov.

Zatriedenie požiadaviek (pozri odsek 3)

A7. Usmernenia k možnému zatriedeniu požiadaviek tohto štandardu v konkrétnych prípadoch sú uvedené okrem iného aj v odsekoch A20–A22, A63, A67 a A84.

Kľúčové koncepty tohto štandardu

Faktory prirodzeného rizika (pozri odsek 4)

A8. Faktory prirodzeného rizika sú príznačné pre ~~podmienky a udalosti alebo a podmienky~~, ktoré ~~môžu ovplyvniť~~ ovplyvňujú náchylnosť ~~tvrdenia~~ tvrdenia k nesprávnosti, či už v ~~dôsledku podvodu alebo chyby~~, ~~tvrdenia o skupine transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení~~, pred tým, ako sa do úvahy zoberú kontroly.¹³³ V prílohe 1 je uvedené podrobnejšie vysvetlenie povahy týchto faktorov a ich vzájomných vzťahov v kontexte účtovných odhadov a ich vykazovania vo finančných výkazoch.

A9. ~~Okrem faktorov prirodzeného rizika v dôsledku neistoty, zložitosti a subjektivity odhadov existujú aj ďalšie faktory prirodzeného rizika, ktoré audítor môže zohľadniť pri identifikácii~~ Pri posudzovaní

¹³³ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 12(f)

~~rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení¹³⁴, okrem neistoty, zložitosti a subjektivity odhadu, audítor zohľadňuje aj stupeň, môže zahŕňať aj rozsah, do ktorého faktory prirodzeného rizika uvedené v ISA 315 (revidované znenie 2019), (iné ako neistota, zložitosť a subjektivita odhadu) ovplyvňujú náchylnosť k nesprávnosti tvrdenia o účtovnom odhade. Medzi takéto ďalšie faktory prirodzeného rizika patrí: Takéto ďalšie faktory prirodzeného rizika sú dôsledkom nasledujúceho:~~

- ~~• zmeny charakteru či okolností relevantných položiek finančných výkazov, alebo zmeny požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, z ktorých môže vyplynúť potreba zmeniť metódu, predpoklady alebo údaje použité pre účtovný odhad;~~
- ~~• náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo iných faktorov rizika podvodu, ak ovplyvňujú prirodzené riziko pri stanovení účtovných odhadov;~~
- ~~• neistota iná ako neistota odhadu.~~

Kontrolné riziko (pozri odsek 6)

~~A10. Dôležitým aspektom, ktorý audítor zohľadňuje. Pri posudzovaní kontrolného rizika na úrovni tvrdení v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019), audítor zohľadňuje účinné nastavenie kontrol, ktoré či audítor hodlá plánuje spoliehať sa na testovanie testovať účinné nastavenie kontrol, a do akej miery je účinné nastavenie kontrol, na ktoré sa audítor hodlá spoliehať, a do akej miery riešia posúdené prirodzené riziká na úrovni tvrdení. Ak audítor pri zvažovaní, či je potrebné testovať účinné nastavenie kontrol, dospeje k záveru, že nastavenie kontrol je účinné a že kontroly boli zavedené, podporuje to jeho očakávanie ohľadom účinnosti kontrol pri rozhodovaní, či ich bude testovať stanovení plánu, že ich bude testovať.~~

Profesionálny skepticizmus (pozri odsek 8)

....

Koncept primeranosti (pozri odsek 9, 35)

...

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky (pozri odsek 13)

A19. V súlade s odsekmi ~~1911–2724~~ ISA 315 (revidované znenie 2019) sa audítor musí oboznámiť s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vrátane vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky. Požiadavky špecifikované v odseku 13 tohto štandardu sa konkrétne týkajú účtovných odhadov a vychádzajú zo všeobecných požiadaviek ISA 315 ISA 315 (revidované znenie 2019).

¹³⁴ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 31

Zatriedenie požiadaviek

- A20. Charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov, ktoré audítor vykonáva, aby sa oboznámil s účtovnou jednotkou a jej prostredím z hľadiska jej účtovných odhadov, ~~vrátane~~ platným rámcom finančného vykazovania a vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky súvisiacim s účtovnými odhadmi účtovnej jednotky, zvyčajne viac alebo menej závisí od rozsahu, do ktorého jednotlivé záležitosti sú relevantné za daných okolností. Účtovná jednotka môže mať napríklad iba niekoľko transakcií alebo iných udalostí alebo podmienok, pre ktoré je nutné stanoviť účtovné odhady, uplatňovanie platného rámca finančného vykazovania môže byť jednoduché a nemusia existovať žiadne relevantné regulačné faktory. Účtovné odhady potom zvyčajne nevyžadujú významné úsudky a proces stanovenia účtovného odhadu nebude zložitý. Za takýchto okolností budú účtovné odhady v menšej miere ovplyvnené neistotou, zložitou alebo subjektivitou odhadu či ostatnými faktormi prirodzeného rizika, a aj počet identifikovaných kontrol v rámci kontrolných činností relevantných pre audit bude menší. V takomto prípade audítorské postupy identifikácie a posudzovania rizík pravdepodobne nebudú také rozsiahle a primárne ich bude možné realizovať kladením otázok členom manažmentu, ktorí sú zodpovední za finančné výkazy, a jednoduchým preskúmaním procesov, ktoré manažment používa na stanovenie účtovných odhadov (napríklad aj pri posudzovaní, či identifikované kontroly v rámci tohto procesu sú účinné, a pri určovaní, či boli kontroly implementované).
- A21. V iných prípadoch môžu účtovné odhady vyžadovať od manažmentu významný úsudok a ich stanovenie môže byť zložitú, vrátane používania komplexných modelov. Okrem toho, účtovná jednotka môže mať zavedený pomerne zložitý informačný systém a rozsiahle kontroly v oblasti účtovných odhadov. Za takýchto okolností sú účtovné odhady zvyčajne vo väčšej miere ovplyvnené neistotou, zložitou, subjektivitou a inými faktormi prirodzeného rizika. Charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov na posúdenie rizika sa v takom prípade bude pravdepodobne líšiť od okolností uvedených v odseku A20, t. j. tieto postupy budú rozsiahlejšie.
- A22. Pre účtovné jednotky, ktorých podnikanie je jednoduché, vrátane celej rady menších účtovných jednotiek, môžu byť dôležité nasledujúce okolnosti:
- procesy relevantné v prípade stanovenia účtovných odhadov nie sú zložené, pretože podnikateľská činnosť danej účtovnej jednotky je jednoduchá, alebo pretože sa odhady spájajú s menšou neistotou;
 - účtovné odhady sa stanovujú mimo účtovných kníh, kontroly v oblasti odhadov sú iba obmedzené a vlastník - manažér môže mať na ich stanovenie významný vplyv. Je nutné, aby audítor jeho postavenie pri stanovení účtovných odhadov zohľadnil, a to pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti a aj pri posudzovaní rizika zaujatosti manažmentu.

Účtovná jednotka a jej prostredie

Transakcie účtovnej jednotky a iné udalosti a alebo podmienky (pozri odsek 13(a))

A23. Príklady zmien okolností, v dôsledku ktorých je nutné stanoviť alebo zmeniť účtovné odhady:

- účtovná jednotka má nové typy transakcií;

- zmenili sa podmienky transakcií;
- nastali nové udalosti alebo podmienky.

Požiadavky platného rámca finančného vykazovania (pozri odsek 13(b))

A24. Znalosť požiadaviek platného rámca finančného vykazovania audítorovi umožňuje, aby prediskutoval s manažmentom účtovnej jednotky a prípadne s osobami poverenými jej spravovaním, ako manažment uplatňuje požiadavky platného rámca finančného vykazovania týkajúce sa účtovných odhadov, a ako audítor posúdil, či sú správne uplatňované. Táto znalosť audítorovi pomáha aj pri komunikácii s osobami poverenými spravovaním, keď audítor posudzuje určitý významný účtovný postup, ktorý je podľa platného rámca finančného vykazovania síce prijateľný, ale podľa jeho názoru nie je v konkrétnych podmienkach účtovnej jednotky najvhodnejší.¹³⁵

A25. Pri oboznamovaní sa s platným rámcom finančného vykazovania sa audítor môže zamerať na to, či:

- platný rámec finančného vykazovania:
 - stanovuje konkrétne kritériá vykazovania účtovných odhadov alebo metódy ich oceňovania;
 - špecifikuje kritéria umožňujúce alebo požadujúce oceňovanie reálnou hodnotou, napr. tak, že popisuje zábery manažmentu vykonať určité opatrenia týkajúce sa aktíva alebo záväzku;
 - špecifikuje zverejnenia, ktoré je nutné uviesť vo finančných výkazoch, vrátane informácií o úsudkoch, predpokladoch či iných zdrojoch neistoty odhadov;
- či prípadné zmeny platného rámca finančného vykazovania vyžadujú zmenu účtovných pravidiel, ktoré účtovná jednotka uplatňuje v oblasti účtovných odhadov.

Regulačné faktory (pozri odsek 13(c))

...

Charakter účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré audítor očakáva vo finančných výkazoch (pozri odsek 13(d))

...

¹³⁵ ISA 260 (revidované znenie), odsek 16(a)

Vnútorý kontrolný systém účtovnej jednotky ~~relevantný pre audit~~

Charakter a rozsah dohľadu a spravovania (pozri odsek 13(e))

A28. Pri uplatňovaní požiadaviek ISA 315 (revidované znenie 2019),¹³⁶ môžu byť znalosti audítora o charaktere a rozsahu dohľadu a spravovania, ktoré účtovná jednotka zaviedla v oblasti manažérskych procesov používaných pre účtovné odhady, dôležité pri jeho posudzovaní:

- či manažment účtovnej jednotky pod dohľadom osôb poverených spravovaním vytvoril a udržal kultúru poctivosti a etického správania;
- ~~či sú silné stránky jednotlivých častí kontrolného prostredia~~ kontrolné prostredie poskytuje dostatočný základ pre ostatné zložky vnútorného kontrolného systému vzhľadom na charakter a veľkosť účtovnej jednotky;
- ~~či ostatné zložky nie sú oslabené či identifikované nedostatky kontrolného prostredia neoslabujú ostatné zložky vnútorného kontrolného systému.~~

...

A30. Poznanky o dohľade vykonávanom osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky môžu byť dôležité v prípadoch, keď:

- účtovné odhady vyžadujú od manažmentu významný úsudok, aby vyriešili subjektivitu;
- účtovné odhady sa spájajú s veľkou neistotou;
- stanovenie účtovných odhadov je zložité, pretože napríklad vyžaduje rozsiahle použitie informačných technológií, veľké objemy údajov, využitie rôznych zdrojov dát alebo predpokladov so zložitými vzájomnými vzťahmi;
- v súvislosti s účtovnými odhadmi došlo alebo malo dôjsť k zmene metódy, predpokladov alebo údajov v porovnaní s predchádzajúcim rokom;
- účtovné odhady zahrňujú významné predpoklady.

Odborné schopnosti a znalosti manažmentu, vrátane využívania expertov manažmentu (pozri odsek 13(f))

...

Proces posúdenia rizík v rámci účtovnej jednotky (pozri odsek 13(g))

A32. Poznanky o tom, ako účtovná jednotka v rámci procesu posúdenia rizík identifikuje a rieši riziká súvisiace s účtovnými odhadmi, môžu audítorovi pomôcť pri posudzovaní nasledujúcich zmien:

- zmeny požiadaviek platného rámca finančného vykazovania týkajúcich sa účtovných odhadov;
- zmeny dostupnosti alebo charakteru zdrojov údajov, ktoré sú relevantné pri stanovení účtovných odhadov alebo ktoré môžu ovplyvniť spoľahlivosť použitých údajov;

¹³⁶ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 21(a)¹⁴

- zmeny informačných systémov alebo IT prostredia v rámci účtovnej jednotky;
- personálne zmeny na kľúčových postoch.

A33. Záležitosti, ktoré audítor posudzuje pri získavaní poznatkov o tom, ako manažment identifikuje a rieši náchylnosť účtovných odhadov k nesprávosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo k podvodom pri stanovení účtovného odhadu, okrem iného zahrňujú:

- či manažment venuje pozornosť výberu a uplatňovaniu metód, predpokladov a údajov používaných na účely účtovných odhadov, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment sleduje kľúčové ukazovatele výkonnosti signalizujúce neočakávané alebo nekonzistentné výsledky hospodárenia v porovnaní s historickým či plánovaným výkonom či s inými známymi skutočnosťami, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment zisťuje existenciu finančných alebo iných stimulov, ktoré môžu prípadne motivovať jeho zaujatosť, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment sleduje, či nevznikla potreba zmeniť metódu, významné predpoklady alebo údaje používané na účely účtovných odhadov, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment zaviedol primeraný dohľad nad modelmi používanými pre účtovné odhady a či tieto modely kontroluje, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment vyžaduje dokumentáciu k zdôvodneniu významných úsudkov uplatnených v súvislosti s účtovnými odhadmi alebo ich nezávislú previerku, a ak áno, akým spôsobom.

Informačný systém účtovnej jednotky relevantný pre účtovné odhady (pozri odsek 13(h)(i))

A34. Významné skupiny transakcií, udalosti a podmienky podľa odseku 13(h) sú totožné s významnými skupinami transakcií, udalosťami a podmienkami relevantnými pre účtovné odhady a pre súvisiace zverejnenia podľa odsekov 25(a)48(a)–(d) of ISA 315 (revidované znenie 2019). Pri získavaní poznatkov o informačnom systéme účtovnej jednotky relevantnom pre účtovné odhady audítor zväži:

- či účtovné odhady vychádzajú z rutinných a opakujúcich sa transakcií, alebo naopak z neopakujúcich sa a neobvyklých transakcií;
- akým spôsobom informačný systém zaisťuje úplnosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, predovšetkým z hľadiska účtovných odhadov týkajúcich sa záväzkov.

A35. V priebehu auditu môže audítor identifikovať také skupiny transakcií, udalosti a alebo podmienky, u ktorých je nutné stanoviť účtovné odhady a pre tieto odhady uviesť zverejnenia, ktoré manažment neidentifikoval. Prípady, keď audítor zistí riziká významnej nesprávosti, ktoré manažment neidentifikoval, vrátane ~~posudzovania prípadnej existencie významných nedostatkov vo vnútornom kontrolnom systéme, zvažovania dopadov na audítorské vyhodnotenie procesov účtovnej jednotky na posúdenie rizík,~~ sú predmetom ISA 315 (revidované znenie 2019).¹²⁹

Identifikácia relevantných metód, predpokladov a zdrojov údajov manažmentom (pozri odsek 13(h)(ii)(a)

...

¹²⁹ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 22(b)43

Metódy (pozri odsek 13(h)(ii)(a)(i))

...

Modely

A39. V niektorých prípadoch manažment navrhuje a vykonáva kontroly týkajúce sa konkrétnych modelov používaných na stanovenie účtovných odhadov, či už sú to vlastné modely manažmentu alebo externé modely. Ak sa určitý model vyznačuje vyššou mierou zložitosti alebo subjektivity, ako je tomu napríklad v prípade modelu očakávaných úverových strát alebo modelu oceňovania reálnou hodnotou, ktorý používa vstupy z 3. úrovne hierarchie stanovenia reálnej hodnoty, potom kontroly, ktoré sa zaoberajú jeho zložitou alebo subjektivitou, sa vyznačujú vyššou pravdepodobnosťou, že ich audítor vyhodnotí ako kontroly dôležité z hľadiska auditu. Ak sa s modelom spája vyššia miera zložitosti, kontroly integrity údajov budú pravdepodobne tiež identifikované v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019) relevantné pre audit. Medzi faktory, ktoré môže audítor zohľadniť pri získavaní poznatkov o modeli a súvisiacich identifikovaných kontrolách kontrolných činnostiach relevantných pre audit, patrí:

- spôsob, ako manažment posudzuje relevantnosť a presnosť modelu;
- či sa vykonáva validácia alebo spätné testovanie modelu, vrátane toho, či bol model validovaný pred prvým použitím a či je pravidelne opätovne validovaný v rámci posudzovania, či je naďalej vhodný na daný účel. Pri validácii sa účtovná jednotka môže zamerať na vyhodnotenie:
 - teoretickej správnosti modelu;
 - matematickej integrity modelu;
 - správnosti, úplnosti a vhodnosti údajov a správnosti použitých predpokladov.
- či je model primerane bez zbytočného odkladu menený alebo upravovaný tak, aby zohľadňoval zmeny na trhu alebo zmeny iných podmienok, a či boli zavedené vhodné pravidlá, ako tieto zmeny kontrolovať;
- či sú výstupy modelu upravované (v niektorých odvetviach sa takéto úpravy označujú výrazom „prekrytia“ („overlays“)) a či sú takéto úpravy za daných okolností v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vhodné. V prípade, že tieto úpravy nie sú vhodné, môžu byť indikátormi zaujatosti manažmentu;
- či bol model primerane zdokumentovaný, okrem iného aj jeho plánované aplikácie, jeho obmedzenia, kľúčové parametre, vstupné údaje a predpoklady, výsledky prípadných validácií a charakter a východiská prípadných úprav výstupov modelu.

Predpoklady (pozri odsek 13(h)(ii)(a)(ii))

...

Údaje (pozri odsek 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Pri získavaní poznatkov, ako manažment vyberá údaje, z ktorých vychádzajú účtovné odhady, audítor zväži napríklad nasledujúce záležitosti:

- charakter a zdroj údajov, vrátane informácií získaných z externých zdrojov;
- ako manažment posudzuje vhodnosť údajov;
- či sú údaje správne a úplné;
- či sú údaje konzistentné s údajmi použitými v predchádzajúcich účtovných obdobiach;
- miera zložitosti IT aplikácií alebo iné aspekty IT prostredia účtovnej jednotky ~~systemov informačných technológií~~ používané pre získavaní a spracovaní údajov, vrátane prípadov vyžadujúcich spracovanie veľkého objemu týchto údajov;
- spôsob získavania, prenášania a spracovania údajov a ako je zaistená ich integrita.

Ako manažment chápe a rieši neistotu odhadu (pozri odsek 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

...

Identifikované kontroly ~~Kontrolné činnosti Relevantné pre audit~~ procesu stanovenia účtovných odhadov manažmentom (Pozri odsek 13(i))

A50. Predmetom úsudku audítora, keď ~~zisťuje ktoré kontroly sú relevantné pre audit~~ identifikuje kontroly v rámci zložky kontrolných činností, a keď teda zisťuje, či je nutné, aby vyhodnotil nastavenie týchto kontrol a zistil, či kontroly boli zavedené, je proces, ktorý vykonáva manažment podľa odseku 13(h)(ii). Audítor nie vždy identifikuje ~~relevantné kontroly kontrolné činnosti~~ v súvislosti so všetkými ~~prvkami aspektmi~~ podľa odseku 13(h)(ii)., ~~v závislosti od zložitosti spojenej s daným účtovným odhadom.~~

A51. Pri ~~získavaní poznatkov o identifikovaní kontrol kontrolných činností relevantných pre audit~~ a pri vyhodnocovaní ich nastavenia ako aj pri určení, či boli zavedené, audítor zväži napríklad:

- ako manažment rozhoduje o vhodnosti údajov používaných na stanovenie účtovných odhadov, vrátane toho, či využíva externé informačné zdroje alebo údaje nepochádzajúce z účtovných kníh;
- ako členovia príslušných úrovní manažmentu alebo prípadne osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky preskúmavajú a schvaľujú účtovné odhady, vrátane predpokladov alebo údajov použitých pri ich stanovení;
- ako je rozdelená zodpovednosť medzi osobami zodpovednými za stanovenie účtovných odhadov a osobami oprávnenými zaviazat' účtovnú jednotku k transakcii, vrátane toho, či pridelenie zodpovedností náležite zohľadňuje charakter účtovnej jednotky a výrobky, ktoré vyrába, alebo služby, ktoré poskytuje. Napríklad v prípade veľkých finančných inštitúcií môže byť súčasťou rozdelenia zodpovedností aj vytvorenie nezávislého oddelenia, ktoré je zodpovedné za odhady a validáciu reálnej hodnoty finančných produktov účtovnej jednotky, pričom personálne obsadenie tohto oddelenia tvoria pracovníci, ktorých odmeňovanie nie je viazané na tržby z týchto produktov;

- aká je účinnosť nastavenia kontrolných činností kontrol. Vo všeobecnosti platí, že pre manažment je náročnejšie nastaviť kontroly týkajúce sa subjektivity a neistoty odhadov tak, aby bolo možné účinne predchádzať, zisťovať a opravovať významné nesprávnosti, než v prípade kontroly týkajúcej sa zložitosti odhadov. Kontroly zaoberajúce sa subjektivitou a neistotou odhadov zvyčajne vyžadujú viacero manuálnych prvkov, ktoré môžu byť menej spoľahlivé než automatizované kontroly, pretože ich manažment môže ľahšie obísť, ignorovať alebo potlačiť. Účinnosť nastavenia kontrol pokrývajúcich zložitú odhadov bude rôzna v závislosti od ich príčin a charakteru. Napríklad, je pravdepodobne ľahšie nastaviť účinnejšie kontroly týkajúcej sa rutinne používanej metódy alebo zabezpečenia integrity údajov.

A52. Ak pri stanovení účtovných odhadov manažment vo veľkej miere využíva informačné technológie, budú kontroly ~~relevantné pre audit~~ identifikované v rámci kontrolných činností pravdepodobne zahŕňať všeobecné IT kontroly a aplikačné kontroly kontroly spracovania informácií. Takéto kontroly sa zvyčajne zameriavajú na riziká z nasledujúcich oblastí:

- či IT aplikácie alebo iné aspekty IT prostredia ~~IT systém dokáže~~ dokážu spracovať veľké objemy údajov a či je na tieto účely IT prostredie vhodne konfigurované;
- či metóda vyžaduje zložité výpočty. Ak spracovanie zložitých transakcií vyžaduje rôzne IT aplikácie ~~systemy~~, je nutné pravidelné odsúhlasovanie medzi IT aplikáciami ~~systemami~~, najmä v prípade neexistencie automatizovaných IT aplikácií ~~systemov~~, alebo keď sa niektoré zásahy v nich vykonávajú manuálne;
- či sú návrh a kalibrácia modelov pravidelne vyhodnocované;
- či údaje týkajúce sa účtovných odhadov extrahované zo záznamov účtovnej jednotky alebo z externých zdrojov sú úplné a správne;
- riziká súvisiace s údajmi, vrátane toku údajov cez účtovné systémy účtovnej jednotky a či si údaje v takom prípade zachovávajú úplnosť a presnosť, riziká súvisiace s prípadnými modifikáciami údajov použitých na stanovenie účtovných odhadov a či je v prípade takej modifikácie zachovaná integrita a bezpečnosť údajov;
- či manažment zaviedol kontroly v oblasti prístupu k modelom a kontroly zmien a udržiavania modelov tak, aby bol u schválených verzií modelov zabezpečený spoľahlivý auditorský revízný záznam a aby sa predišlo neoprávnenému prístupu k týmto modelom alebo ich neoprávneným zmenám;
- či boli zavedené primerané kontroly zamerané na prenos informácií o účtovných odhadoch do účtovných kníh, vrátane náležitých kontrol zápisov v účtovnom denníku.

A53. V niektorých odvetviach, akými sú napríklad bankovníctvo alebo poisťovníctvo, sa výraz „spravovanie“ používa aj na činnosti, ktoré sú súčasťou kontrolného prostredia, vrátane procesu účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému ~~monitorovania kontrol~~ a ďalších zložiek vnútorného kontrolného systému, ako ich stanovuje ISA 315 (revidované znenie 2019).¹³⁸

¹³⁸ ISA 315 (revidované znenie 2019), príloha 3 odsek A77

A54. Ak zaviedla účtovná jednotka funkciu interného auditu, jej práca môže byť pre audítora zvláštnym prínosom pri získavaní poznatkov o nasledujúcich záležitostiach:

- charakter a rozsah využívania účtovných odhadov manažmentom;
- nastavenie a zavedenie ~~kontrolných činností~~ kontrol, ktoré sa zameriavajú na riziká súvisiace s údajmi, predpokladmi a modelmi používanými na stanovenie účtovných odhadov;
- aspekty informačného systému účtovnej jednotky, ktorý generuje údaje, z ktorých účtovné odhady vychádzajú;
- spôsob identifikovania, posudzovania a riadenia rizík súvisiacich s účtovnými odhadmi.

Kontrola výsledkov alebo revízie účtovných odhadov stanovených v minulosti (pozri odsek 14)

...

A58. Audítor môže na základe predchádzajúceho posúdenia rizík významnej nesprávnosti, keď napríklad v niektorých oblastiach vyhodnotil vyššie prirodzené riziko významnej nesprávnosti, dospieť k záveru, že je nutná podrobnejšia spätná kontrola. Ak je to uskutočniteľné, môže sa v jej rámci sústrediť na účinnosť údajov a významných predpokladov použitých na stanovenie odhadov v minulosti. Na druhej strane, napríklad v prípade účtovných odhadov týkajúcich sa rutinných a opakujúcich sa transakcií môže dospieť k záveru, že na účely postupov posúdenia rizík postačí, ak uplatní analytické postupy.

A59. V prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty a iných účtovných odhadov, ktoré vychádzajú z aktuálnych podmienok existujúcich k dátumu ocenenia, cieľ ocenenia rešpektuje predstavy o hodnote v určitom okamžiku. Tieto predstavy sa však môžu výrazne a rýchle meniť spolu so zmenou prostredia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí. Preto by sa audítor pri spätnej kontrole mal zamerať na získanie informácií, ktoré môžu byť relevantné pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti. Napríklad poznatky o dôvodoch, prečo účastníci trhu zmenili svoje predpoklady, čo následne ovplyvnilo výstupy účtovných odhadov reálnej hodnoty v predchádzajúcom období, nebudú zrejme vždy predstavovať relevantný auditorský dôkaz. V takýchto prípadoch je vhodnejšie sa zamerať na pochopenie výstupov pôvodných predpokladov (ako sú napr. prognózy peňažných tokov) a na posudzovanie účinnosti procesu stanovenia odhadov v minulosti, ktorý je relevantný pri identifikovaní a vyhodnotení rizika významnej nesprávnosti v aktuálnom účtovnom období.

A60. Rozdiel medzi výsledkom účtovného odhadu a sumou vykázanou vo finančných výkazoch za predchádzajúce účtovné obdobia nemusí nutne znamenať, že finančné výkazy obsahujú nesprávnosť. Takýto rozdiel však môže naznačovať nesprávnosti, ako napríklad, že tento rozdiel vplýva z informácií, ktoré manažment mal k dispozícii už pri dokončovaní finančných výkazov za predchádzajúce účtovné obdobia, resp. o ktorých je v kontexte platného rámca finančného vykazovania dôvodné predpokladať, že mali byť získané a zohľadnené.¹³⁹ Existencia takéhoto rozdielu môže spochybniť spôsob, ktorým manažment pri stanovení účtovných odhadov zohľadňuje dostupné informácie. V dôsledku tohto potom audítor môže v niektorých prípadoch prehodnotiť plán testovať súvisiace kontroly a súvisiace posúdenie kontrolného rizika a alebo môže dospieť k záveru, že o danej záležitosti potrebuje získať presvedčivejší auditorský dôkaz. Mnohé rámce finančného vykazovania obsahujú usmernenia, ako odlíšiť zmeny účtovných odhadov, ktoré predstavujú nesprávnosť, od zmien, ktoré takúto nesprávnosť nepredstavujú, a ako je v takýchto prípadoch nutné postupovať.

¹³⁹ ISA 560, Následné udalosti, odsek 14

Špeciálne schopnosti alebo znalosti (pozri odsek 15)

...

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti (pozri odsek 4, 16)

A64. Dôležitosť identifikovania a posúdenia rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia sa vzťahuje na všetky účtovné odhady, nielen na tie, ktoré sú vykázané v účtovných výkazoch, ale aj nie tie, ktoré sú uvedené v zverejnení vo finančných výkazoch.

A65. V odseku A42 ISA 200 sa uvádza, že štandardy ISA ~~sa obvykle nevzťahujú zvlášť na prirodzené riziko a zvlášť na kontrolné riziko obvykle poukazujú na „riziká významnej nesprávnosti“, a nie osobitne na prirodzené riziko a osobitne na kontrolné riziko. Tento štandard však ISA 315 (revidované znenie 2019)~~ vyžaduje, aby audítor posúdil osobitne prirodzené riziko a osobitne kontrolné riziko a na základe toho, aby navrhol a vykonal ďalšie audítorské postupy, ktorými bude reagovať na riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení,¹⁴⁰ vrátane významných rizík ~~na úrovni tvrdení pre účtovné odhady v súlade s ISA 330.¹⁴¹~~

A66. Pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti a posudzovaní prirodzeného rizika pre účtovné odhady v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019),¹⁴² musí audítor zohľadniť, do akej miery je účtovný odhad ovplyvnený faktory prirodzeného rizika, ktoré ovplyvňujú náchylnosť k nesprávnosti tvrdení, a spôsob takéhoto ovplyvňovania neistotou odhadu, zložitou, subjektivitou alebo inými faktormi prirodzeného rizika. Posúdením faktorov prirodzeného rizika môže audítor získať ďalšie informácie, ktoré použije pri určení:

- pri posúdení pravdepodobnosti a miery nesprávnosti (t. j. kde sa na spektre prirodzeného rizika konkrétne prirodzené riziko nachádza);
- pri stanovení dôvodov dôvody, ktoré ho viedli k posúdeniu rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, a určení, či ďalšie audítorské postupy v súlade s odsekom 18 na tieto dôvody reagujú.
- Vzťahy medzi faktormi prirodzeného rizika sú podrobnejšie vysvetlené v prílohe 1.

A67. Dôvody, ktoré audítora vedú k vyhodnoteniu prirodzeného rizika na úrovni tvrdenia, môžu vyplývať z faktorov prirodzeného rizika, t. j. z neistoty, zložitosti alebo subjektivity odhadov, prípadne z ostatných faktorov prirodzeného rizika. Napríklad:

- (a) účtovné odhady týkajúce sa očakávaných úverových strát budú pravdepodobne zložité, pretože tieto straty nie je možné zistiť priamo, a zvyčajne je nutné použiť zložitý model. Taký model môže pracovať so zložitými súbormi historických údajov a predpokladov týkajúcich sa budúceho vývoja a využíva ich pre rôzne scenáre upravené špecificky pre danú účtovnú jednotku. Tieto scenáre je však zvyčajne náročné predvídať. S účtovnými odhadmi týkajúcimi sa očakávaných úverových strát sa pravdepodobne bude spájať aj veľká neistota odhadu a subjektivita úsudku o budúcich udalostiach alebo podmienkach. Podobné úvahy platia aj pre záväzky z poisťných zmlúv;

¹⁴⁰ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky 31 a 34

¹⁴¹ ISA 330, odsek 7(b)

¹⁴² ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 31(a)

- (b) účtovná jednotka, ktorá má množstvo rôznych typov zásob, pre účtovné odhady týkajúce sa tvorby opravných položiek k zastaraným zásobám obvyčajne používa zložité systémy a procesy. Súvisiaca miera subjektivity a neistoty odhadu však môže byť nízka v závislosti od charakteru zásob;
- (c) iné účtovné odhady nemusia byť zložité, ale môže byť s nimi spojená veľká miera neistoty odhadu a vyžadujú značnú mieru úsudku. Príkladom môže byť účtovný odhad vyžadujúci významný úsudok o záväzku, ktorého výška závisí od výsledku súdneho sporu.

A68. Relevantnosť a významnosť faktorov prirodzeného rizika je v prípade rôznych účtovných odhadov rôzna. Faktory prirodzeného rizika, či už jednotlivo alebo vo vzájomnej kombinácii, ovplyvňujú jednoduché účtovné odhady menej a audítora v týchto prípadoch väčšinou identifikuje menej rizík, alebo prípadne vyhodnotí, že prirodzené riziko je ~~na dolnej hranici~~ blízko dolnej hranice jeho spektra.

A69. Naopak, v prípade zložitých účtovných odhadov sa faktory prirodzeného rizika, či už jednotlivo alebo vo vzájomnej kombinácii, zvyčajne prejavujú vo väčšej miere a v takýchto prípadoch audítora pravdepodobne vyhodnotí, že prirodzené riziko je na hornej hranici jeho spektra. To, ako audítora vyhodnotí dopady faktorov prirodzeného rizika, bude mať u týchto účtovných odhadov pravdepodobne priamy vplyv na počet a charakter identifikovaných rizík významnej nesprávnosti, na ich vyhodnotenie a v konečnom dôsledku aj na mieru presvedčivosti audítorského dôkazu, ktorý je v reakcii na tieto posúdené riziká nutné získať. V súvislosti s takýmito účtovnými odhadmi môže byť zvlášť dôležité aj uplatňovanie profesionálneho skepticizmu.

A70. Udalosti, ku ktorým dôjde po dátume finančných výkazov, môžu audítora poskytnúť ďalšie informácie relevantné pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia. Napríklad výsledok záležitosti, ktorá bola predmetom účtovného odhadu, sa stane známy už v priebehu auditu. V takýchto prípadoch audítora môže posúdiť alebo prehodnotiť riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia,¹⁴³ bez ohľadu na to, ako ~~faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť tvrdení k nesprávnosti týkajúcu sa miery neistoty, zložitosti, subjektivity či ostatných faktorov prirodzeného rizika, ktoré boli s daným účtovným odhadom~~ účtovného odhadu. Udalosti po dátume finančných výkazov môžu ovplyvniť aj voľbu metódy testovania účtovných odhadov v súlade s odsekom 18. Ak napríklad účtovná jednotka zaúčtováva výdaje nasledujúcich období z titulu budúcich odmien zamestnancov jednoducho percentom ich príjmov, môže audítora dospieť k záveru, že taký odhad je relatívne málo zložitý a je s ním spojená relatívne malá miera subjektivity, a že preto môže posúdiť prirodzené riziko na úrovni tvrdenia ~~na dolnej hranici~~ blízko dolnej hranice. Následná výplata odmien po skončení účtovného obdobia poskytne dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na účely posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia.

A71. Kontrolné riziko môže audítora posudzovať rôznym spôsobom, podľa toho, ktoré audítorské postupy a metódy uprednostňuje. Posúdenie kontrolného rizika môže byť vyjadrené kvantitatívnymi kategóriami (audítora ho môže vyhodnotiť napríklad ako maximálne, stredné či minimálne) alebo z hľadiska audítorových očakávaní, do akej miery je účinná kontrola pri riešení identifikovaného,

¹⁴³ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 3734

rizika, t. j. do akej miery sa hodlá spoliehať na ich účinné fungovanie. Ak je napríklad kontrolné riziko vyhodnotené ako maximálne, znamená to, že sa audítor nehodlá spoliehať na účinné fungovanie kontrol. Naopak, ak je vyhodnotené na nižšej než maximálnej úrovni, audítor sa na ich účinné fungovanie hodlá spoliehať.

Neistota odhadu (pozri odsek 16(a))

A72. Pri zohľadňovaní miery neistoty účtovného odhadu audítor zvaží:

- či platný rámec finančného vykazovania vyžaduje, aby účtovná jednotka:
 - použila pre účtovný odhad metódu, s ktorou sa prirodzene spája vysoká miera neistoty. Účtovný rámec môže napríklad vyžadovať použitie objektívne nezistiteľných vstupov;
 - použila predpoklady, s ktorými sa prirodzene spája vysoká miera neistoty odhadu, napríklad predpoklady týkajúce sa dlhého budúceho obdobia, predpoklady vychádzajúce z údajov, ktoré nie sú objektívne zistiteľné, a ich generovanie preto kladie vysoké nároky na manažment, prípadne rôzne predpoklady, ktoré sú vzájomne prepojené;
 - zahrnula zverejnenia o neistote odhadu.
- ekonomické prostredie: Účtovná jednotka môže pôsobiť na trhu, ktorý čelí vážnym problémom či možnému narušeniu trhu (napr. v dôsledku menových výkyvov alebo neaktívnych trhov), a účtovné odhady preto musia vychádzať z údajov, ktoré nie sú objektívne zistiteľné;
- či je možné (resp. prakticky realizovateľné, pokiaľ to pripúšťa platný rámec finančného vykazovania), aby manažment:
 - presne a spoľahlivo predpovedal budúci výsledok určitej transakcie, ktorá prebehla v minulosti (napr. sumu, ktorú je nutné vyplatiť na základe zmluvných podmienok), alebo výskyt a dopad budúcich udalostí či podmienok (napr. sumu budúcej úverovej straty alebo výšku a termín likvidácie poisťného nároku);
 - získal presné a úplné informácie o súčasnej situácii (napríklad pri odhadovaní reálnej hodnoty informácie o tom, ktoré oceňovacie atribúty odrážajú stanovisko účastníkov trhu k dátumu finančných výkazov).

A73. Samotná výška súm vykázaných alebo zahrnutých vo zverejneniach uvedených vo finančných výkazoch na účely účtovného odhadu nie je indikátorom náchylnosti odhadu k nesprávnosti. Účtovný odhad môže byť aj podhodnotený.

A74. V niektorých prípadoch môže byť neistota odhadu taká vysoká, že primeraný účtovný odhad nie je možné stanoviť. Platný rámec finančného vykazovania môže zakazovať vykazovanie určitej položky vo finančných výkazoch alebo jej ocenenie reálnou hodnotou. V takýchto prípadoch budú pravdepodobne existovať riziká významnej nesprávnosti týkajúce sa nielen toho, či by účtovný odhad mal byť vykázaný, resp. ocenený reálnou hodnotou, ale aj riziká týkajúce sa primeranosti zverejnení vo finančných výkazoch. Platný rámec finančného vykazovania môže vyžadovať, aby tieto účtovné odhady a súvisiace neistoty boli zahrnuté vo zverejneniach uvedených vo finančných výkazoch (pozri odseky A112–A113, A143–A144).

A75. Neistota spojená s účtovným odhadom môže v niektorých prípadoch významne spochybníť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti. Požiadavky a usmernenia relevantné pre tieto situácie stanovuje ISA 570 (revidované znenie)¹⁴⁴.

Zložitosť a subjektivita (pozri odsek 16(b))

Vplyv zložitosti stanovenia odhadu na voľbu a uplatňovanie metódy

A76. Pri zohľadňovaní vplyvu, ktorý má zložitosť stanovenia odhadu na voľbu a uplatňovanie metódy, audítor zväží:

- či manažment potreboval na stanovenie účtovného odhadu špeciálne schopnosti a znalosti, čo môže naznačovať, že použitá metóda je svojou podstatou zložitá, a preto odhad môže byť náchylnejší k významnej nesprávnosti. Väčšia náchylnosť k významnej nesprávnosti môže vzniknúť v prípade, keď manažment interne vyvinie vlastný model napriek tomu, že má s tým pomerne málo skúseností, alebo keď používa model založený na metóde, ktorá nie je v danom odvetví či prostredí zavedená, ani bežne užívaná;
- charakter oceňovacieho základu stanovený platným rámcom finančného vykazovania, čo môže viesť k použitiu zložitej metódy vyžadujúcej rôzne zdroje historických i prognostických údajov a predpokladov, prepojených početnými vzájomnými väzbami. Napríklad tvorba opravných položiek súvisiacich s očakávanou stratou zo znehodnotenia bude zrejme vyžadovať úsudky o budúcich splátkach úverov a ďalších peňažných tokoch. Tento úsudok bude vychádzať z historických údajov i prognostických predpokladov. Podobne aj ocenenie záväzku z poisťnej zmluvy obvykle vyžaduje úsudok o budúcich poisťných platbách, ktorých prognóza bude spracovaná na základe historických skúseností a existujúcich aj očakávaných budúcich trendov.

Vplyv zložitosti stanovenia odhadu na výber a uplatňovanie dát

A77. Pri zohľadňovaní vplyvu, ktorý na výber a uplatňovanie údajov použitých na účely odhadu má zložitosť stanovenia odhadu, audítor zväží:

- zložitosť procesu generovania údajov, pričom zohľadní relevantnosť a spoľahlivosť ich zdrojov. Údaje z niektorých zdrojov sú spoľahlivejšie než údaje z iných zdrojov. Niektoré externé informačné zdroje navyše v dôsledku zachovania mlčanlivosti alebo ochrany duševného vlastníctva nezverejňujú (alebo zverejňujú nie všetky) informácie relevantné pri posudzovaní spoľahlivosti údajov, ktoré poskytujú, napríklad nezverejňujú zdroje podkladových údajov, ani informácie o ich zbere a spracovaní;
- prirodzenú zložitosť zabezpečenia integrity údajov. V prípade veľkých objemov dát pochádzajúcich z rôznych zdrojov môže byť zložité zabezpečiť integritu údajov používaných na stanovenie účtovného odhadu;
- nutnosť interpretácie zložitých zmluvných podmienok. Napríklad stanovenie peňažných tokov

¹⁴⁴ ISA 570, (revidované znenie), *Nepretržité pokračovanie v činnosti*

plynúcich medzi dodávateľom a odberateľom z titulu poskytnutých zliav často závisí od zložitých zmluvných podmienok, ktorých interpretácia vyžaduje špecifické skúsenosti a odbornú spôsobilosť.

Miera vplyvu subjektivity pri stanovení odhadu na voľbu a uplatňovanie metódy, predpokladov a údajov

A78. Pri zohľadňovaní vplyvu subjektivity na voľbu a uplatňovanie metódy, predpokladov a údajov, audítor zváži:

- mieru, do ktorej platný rámec finančného vykazovania nešpecifikuje prístupy, koncepty a techniky oceňovania a ďalšie faktory používané pri metóde odhadu;
- neistotu spojenú so sumou alebo časovými aspektmi, vrátane dĺžky obdobia, pre ktoré sa určuje prognóza. Suma a časové aspekty sú zdrojom neistoty odhadu a vyžadujú od manažmentu uplatňovanie úsudku pri výbere konkrétneho odhadu, čo na druhej strane vytvára priestor pre zaujatosť manažmentu. Napríklad, s účtovným odhadom, ktorý zahrňuje prognostické predpoklady, sa zvyčajne spája vysoká miera subjektivity, a manažment je preto náchylnejší k zaujatosti.

Ďalšie faktory prirodzeného rizika (pozri odsek 16(b))

A79. Miera subjektivity spojená s účtovným odhadom ovplyvňuje jeho náchylnosť k nesprávnosti spôsobenej zaujatosťou manažmentu alebo ~~podvodom~~ inými rizikovými faktormi podvodu, pokiaľ majú dopad na prirodzené riziko. Ak odhad vykazuje vysokú mieru subjektivity, bude pravdepodobne náchylnejší k nesprávnosti spôsobenej zaujatosťou manažmentu alebo podvodom. Toto zase môže viesť k širokému intervalu možných výsledkov. Manažment si z tohto intervalu môže vybrať konkrétny odhad, ktorý je za daných okolností nevhodný alebo ktorý je nevhodne ovplyvnený zámernou alebo nezámernou zaujatosťou manažmentu, a ktorý je preto nesprávny. Ak audítor, ktorý u účtovnej jednotky vykonáva opakujúce sa audity, zistil v predchádzajúcich účtovných obdobiach indikátory možnej zaujatosti manažmentu, bude to mať pravdepodobne vplyv na plánovanie a postupy posúdenia rizík v bežnom období.

Významné riziká (pozri odsek 17)

A80. Posúdenie prirodzeného rizika, pri ktorom audítor zohľadní, do akej miery je účtovný odhad ovplyvnený neistotou, zložitou alebo subjektivitou či ostatnými faktormi prirodzeného rizika, pomáha audítorovi pri rozhodovaní, či je niektoré z identifikovaných rizík významnej nesprávnosti významné.

...

Zámer audítora spoliehať sa na účinné fungovanie ~~relevantných~~ kontrol (pozri odsek 19)

A85. Testy účinného fungovania ~~relevantných~~ kontrol sú vhodné v prípadoch, keď je prirodzené riziko, vrátane významných rizík, na spektre prirodzeného rizika posúdené ako vyššie. Takáto situácia môže nastať, keď je účtovný odhad ovplyvnený vysokou mierou zložitosti. Ak je účtovný odhad ovplyvnený vysokou mierou subjektivity, a preto vyžaduje od manažmentu významný úsudok, audítor sa vzhľadom na prirodzené obmedzenia účinnosti nastavenia kontrol obvykle viac zameria na substantívne testy než na testy účinného fungovania kontrol.

...

Celkové vyhodnotenie na základe vykonaných audítorských postupov (pozri odsek 33)

...

Určenie primeranosti resp. nesprávnosti účtovných odhadov (pozri odseky 9, 35)

...

ISA 600, Špeciálne úvahy — Audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítora komponentov)

Požiadavky

Oboznámenie sa so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím

17. Audítora je povinný identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti prostredníctvom oboznámenia sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky. Audítorský tím pracujúci na zákazke skupiny musí:

(a) ...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Definície

...

Významný komponent (pozri odsek 9(m))

...

A6. Audítorský tím pracujúci na zákazke skupiny môže identifikovať komponent, u ktorého je pravdepodobné, že zahŕňa závažné riziko významnej nesprávnosti finančných výkazov skupiny v dôsledku jej špecifického charakteru alebo okolností. (~~t. j. riziká, ktoré vyžadujú zvláštnu pozornosť audítora¹⁴⁵~~). Komponent by napríklad mohol byť zodpovedný za obchodovanie s devízami, a tak skupinu vystaviť závažnému riziku významnej nesprávnosti, aj keď daný komponent inak nemá pre skupinu finančný význam.

¹⁴⁵ ISA 315 (revidované znenie), odseky 27–29

...

Oboznámenie sa so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím

Záležitostí, o ktorých auditorský tím pracujúci na zákazke skupiny získa poznatky prostredníctvom oboznámenia sa so skupinou (pozri odsek 17)

A23. ISA 315 (revidované znenie 2019) uvádza usmernenie ohľadom záležitostí, ktoré audítor zohľadňuje pri získavaní poznatkov o odvetví, regulačných a iných externých faktoroch, ktoré môžu mať vplyv na účtovnú jednotku, vrátane platného rámca finančného vykazovania; charakteru účtovnej jednotky; cieľov a stratégií a súvisiacich obchodných rizík; a oceňovania a preverovania finančných výsledkov účtovnej jednotky.¹⁴⁶ Príloha 2 tohto štandardu uvádza usmernenie týkajúce sa záležitostí špecifických pre skupinu, vrátane procesu konsolidácie.

Príloha 2

Príklady záležitostí, o ktorých auditorský tím pracujúci na zákazke skupiny získava poznatky prostredníctvom oboznámenia sa so skupinou

...

Kontroly na úrovni celej skupiny

1. Kontroly na úrovni celej skupiny zahŕňujú kombináciu nasledujúceho:
 - pravidelné stretnutia medzi manažmentom skupiny a manažmentom komponentu s cieľom diskutovať o vývoji obchodu a zhodnotiť hospodársky výkon;
 - ...
 - kontroly ~~kontrolné činnosti~~ v rámci IT systému, ktoré sú spoločné pre všetky alebo niektoré komponenty;
 - kontroly v rámci procesu skupiny s cieľom monitorovať ~~Monitorovanie vnútorný kontrolný systém~~, vrátane činností funkcie vnútorného auditu a programov sebahodnotenia;
 - ...

¹⁴⁶ ISA 315 (revidované znenie 2019), odseky A6225–A6449 a príloha 1

Príloha 5

Požadované a ďalšie záležitosti zahrnuté v pokynoch pre auditorský tím pracujúci na zákazke skupiny

Záležitosti, ktoré sú relevantné pre plánovanie práce audítora komponentu:

- ...
- ...

Záležitosti, ktoré sú relevantné pre výkon práce audítora komponentu:

- Zistenia kontrol, ku ktorým auditorský tím pracujúci na zákazke skupiny dospel v rámci kontrol ~~kontrolných činností~~ systému spracovania, ktorý je spoločný pre všetky alebo niektoré komponenty, a testy kontrol, ktoré by audítor komponentu mal vykonať.
- ...

ISA 610 (revidované znenie 2013), *Použitie práce interných audítorov***Úvod**

...

Vzťah medzi ISA 315 (revidované znenie 2019) a ISA 610 (revidované znenie 2013)

...

ISA 315 (revidované znenie 2019) sa zaoberá tým, ako znalosti a skúsenosti funkcie interného auditu môžu prispieť k tomu, aby sa externý audítor oboznámil s účtovnou jednotkou a jej prostredím, s platným rámcom finančného vykazovania a vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky, a ako môžu prispieť k identifikácii a posúdeniu rizík významnej nesprávnosti.

ISA 315 (revidované znenie 2019) tiež uvádza, ako efektívna komunikácia medzi vnútorným a externým audítorom vytvára prostredie, v ktorom externý audítor môže získať poznatky o závažných záležitostiach, ktoré môžu mať dopad na prácu externého audítora.

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**Definícia funkcie interného auditu (pozri odsek 2, 14(a))**

...

A3. Okrem toho, pracovníci účtovnej jednotky, ktorí majú prevádzkové a manažérske povinnosti a zodpovednosti, ktoré nie sú súčasťou funkcie vnútorného auditu, by bežne čelili ohrozeniu svojej objektivity, ktoré by zabránilo, aby sa daní pracovníci považovali za súčasť funkcie interného auditu na účely tohto štandardu, aj keď môžu vykonávať kontroly kontrolné činnosti, ktoré je možné testovať v súlade s ISA 330. Z tohto dôvodu monitorovanie kontrol vykonávaných majiteľom – manažérom by sa nepovažovalo za rovnocenné s funkciou interného auditu.

...

Vyhodnotenie funkcie interného auditu

...

Aplikovanie systematického a disciplinovaného prístupu (pozri odsek 15(c))

A10. Aplikovanie systematického a disciplinovaného prístupu k plánovaniu, vykonávaniu, dohľadu, preverovaniu a zdokumentovaniu činností interného auditu ich odlišuje od iných ~~monitorovacích kontrolných činností~~ monitorovacích kontrol, ktoré účtovná jednotka prípadne vykonáva.

...

A21. Ako je uvedené v ISA 315 (revidované znenie 2019),¹⁴⁷ závažné riziká ~~vyžadujú špeciálne úvahy audítora~~ sú riziká, ktoré sú posúdené ako riziká, ktoré sa na spektre prirodzeného rizika nachádzajú blízko horného konca spektra, a preto schopnosť externého audítora využiť prácu funkcie interného auditu v súvislosti so závažnými rizikami bude obmedzená na postupy, ktoré zahŕňujú obmedzený úsudok. Ak nie sú riziká významnej nesprávnej nízke, je nepravdepodobné, že by samotné použitie práce funkcie interného auditu znížilo auditorské riziká na prijateľne nízku úroveň a eliminovalo potrebu, aby externý audítor určité testy vykonal priamo.

...

ISA 620, Využitie práce experta nominovaného audítorom

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Určenie potreby experta nominovaného audítorom (pozri odsek 7)

A4. V niektorých z nasledujúcich prípadov môže byť potrebné, aby audítor nominoval experta, ktorý mu bude pomáhať:

- Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania vrátane vnútornej kontroly účtovnej jednotky a vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky.

• ...

¹⁴⁷ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 124(l)(e)

ISA 701, *Informovanie o kľúčových záležitostiach v správe nezávislého audítora*

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Určenie kľúčových záležitostí auditu (pozri odsek 9–10)

...

Úvahy pri určovaní záležitostí, ktoré vyžadujú významnú pozornosť audítora (pozri odsek 9)

...

Oblasti vyššieho posúdeného rizika významnej nesprávnosti alebo značného rizika identifikovaného v súvislosti s ISA 315 (revidované znenie 2019) (pozri odsek 9(a))

...

A20. ISA 315 (revidované znenie 2019) definuje značné riziko ako identifikované a ~~posúdené~~ riziko významnej nesprávnosti, pre ktoré posúdenie prirodzeného rizika je blízko hornej hranice spektra prirodzeného rizika v dôsledku miery, do ktorej faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú kombináciu pravdepodobnosti výskytu nesprávnosti a veľkosti potenciálnej nesprávnosti, ak by k nesprávnosti došlo, ktorá by podľa audítorevho úsudku vyžadovala zvláštne audítorské úvahy.¹⁴⁸ Oblasť významného úsudku manažmentu a významných nezvyčajných transakcií bývajú často identifikované ako značné riziká. Značné riziká sú preto častí oblasti, ktoré vyžadujú značnú pozornosť audítora.

...

ISA 720 (revidované znenie), *Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy*

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Oboznámenie sa s inými informáciami a ich zohľadnenie (pozri odsek 14–15)

...

Posúdenie, či existuje významná nezhoda medzi inými informáciami a poznatkami, ktoré audítor získal počas auditu (pozri odsek 14(b))

...

¹⁴⁸ ISA 315 (revidované znenie 2019), odsek 12(l)

A31. Poznatzky, ktoré audítor získa v priebehu auditu, zahŕňajú oboznámenie sa audítora s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vrátane internej kontroly účtovnej jednotky– vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky získané v súlade s ISA 315 (revidované znenie 2019).¹⁴⁹ ISA 315 (revidované znenie 2019) stanovuje požadované poznatzky, ktoré zahŕňajú záležitosti, ako napríklad získanie poznatzkov o:

- (a) organizačnej a vlastníckej štruktúre účtovnej jednotky, o štruktúre jej spravovania a o jej obchodnom modeli, vrátane rozsahu, do ktorého obchodný model začleňuje používanie IT;
- (b) ~~R~~relevantnom odvetví, regulačných a ďalších externých faktoroch;
- (c) relevantných mierach používaných interne a externe na posúdenie oceňovania–~~a na preskúmanie~~ finančných výsledkov účtovnej jednotky;
- (b) ~~charaktere účtovnej jednotky;~~
- (c) ~~výbere a aplikovaní účtovných zásad účtovnej jednotky;~~
- (d) ~~cieľoch a stratégiách účtovnej jednotky;~~

...

Reagovanie v prípade, keď vo finančných výkazoch existuje významná nesprávnosť, alebo keď audítovo oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím musí byť aktualizované (pozri odsek 20)

A51. Pri oboznamovaní sa s inými informáciami sa niekedy audítor dozvie nové informácie, ktoré majú vplyv na:

- oboznámenie sa audítora s účtovnou jednotkou a jej prostredím, platným rámcom finančného vykazovania a vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky, a preto je niekedy potrebné revidovať audítorské posúdenie rizika.
- ...

...

¹⁴⁹ ISA 315 (revidované znenie 2019), *Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti-poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia*, odseky 1911–2712

Štruktúry a procesy, ktoré napomáhajú činnostiam IAASB, podporuje Medzinárodná federácia účtovníkov® (IFAC®).

IAASB ani IFAC nepreberajú zodpovednosť za stratu spôsobenú akejkolvek osobe, ktoré koná alebo zdrží sa konania na základe materiálu uvedeného v tejto publikácii, bez ohľadu na to, či takáto strata bola spôsobená nedbalosťou alebo inak.

Medzinárodné audítorské štandardy, Medzinárodné štandardy na zákazky na uisťovacie služby, Medzinárodné štandardy na zákazky na preverenie, Medzinárodné štandardy na súvisiace služby, Medzinárodné štandardy na kontroly kvality, Medzinárodné poznámky k audítorskej praxi, konzultačné správy, konzultačné dokumenty a ďalšie publikácie IAASB vydala Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC), ktorá je aj držiteľom autorských práv.

Copyright © december 2019 IFAC. Všetky práva vyhradené. Túto publikáciu je možné stiahnuť na osobné a nekomerčné použitie. (t. j. na odborné odkazy alebo výskum) z webovej stránky www.iaasb.org. Preklad, reprodukcia, uloženie, prenos alebo podobné použitie tohto dokumentu vyžaduje písomné povolenie.

Výrazy „Medzinárodná rada pre audítorské a uisťovacie štandardy“, „Medzinárodné audítorské štandardy“, „Medzinárodné štandardy pre overovacie zákazky“, „Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie“, „Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby“, „Medzinárodné štandardy pre kontrolu kvality“, „Poznámky k medzinárodnej audítorskej praxi“, „IAASB“, „ISA“, „ISAE“, „ISRE“, „ISRS“, „ISQC“, „IAPN“ a logo IAASB sú ochrannými známkami IFAC, alebo registrovanými ochrannými známkami a ochrannými známkami zapísanými pre služby IFAC v USA a ostatných krajinách.

Ďalšie informácií ohľadom autorských práv, ochranných známk a povolení sú uvedené na webovej stránke IFAC v časti [permissions](#), alebo kontaktujte permissions@ifac.org.

Tento Medzinárodný audítorský štandard ISA 315 (revidované znenie), Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností, Medzinárodnej rady pre audítorské a uisťovacie štandardy, ktorý zverejnila International Federation of Accountants v decembri 2019 v anglickom jazyku, bol preložený do slovenského jazyka Slovenskou komorou audítorov v novembri 2021 a je reprodukováný so súhlasom IFAC. Proces prekladu štandardu ISA 315 (revidované znenie), Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností, posúdila federácia IFAC a preklad sa uskutočnil v súlade s „Vyhláseniami o zásadách — Zásady pre preklad publikácií International Federation of Accountants.“ Schváleným textom štandardu ISA 315 (revidované znenie), Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností, je text s referenčným číslom SK-SKAU-T-OA11-2021 3, ktorý zverejnila IFAC v anglickom jazyku. IFAC nepreberá zodpovednosť za nepresnosť a úplnosť prekladu, ani za kroky, ktoré môžu z toho vyplývať.

Text štandardu ISA 315 (revidované znenie), Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností, v anglickom jazyku © 2019 IFAC. Všetky práva vyhradené.

Text štandardu ISA 315 (revidované znenie), Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností, v slovenskom jazyku © 2022 IFAC. Všetky práva vyhradené.

Originálny názov: ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, december 2019



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org