

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 200
CELKOVÉ CIELE NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA A VYKONANIE AUDITU
V SÚLADE S MEDZINÁRODNÝMI AUDÍTORSKÝMI ŠTANDARDMI

(Účinný pre auditu finančných výkazov za obdobia
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

OBSAH

| | Odsek |
|---|----------------|
| Úvod | |
| Rozsah pôsobnosti tohto ISA | 1 – 2 |
| Audit finančných výkazov | 3 – 9 |
| Dátum nadobudnutia účinnosti | 10 |
| Celkové ciele audítora | 11 – 12 |
| Definície | 13 |
| Požiadavky | |
| Etické požiadavky týkajúce sa auditu finančných výkazov | 14 |
| Profesionálny skepticizmus | 15 |
| Profesionálny úsudok | 16 |
| Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a riziko auditu | 17 |
| Vykonanie auditu v súlade s ISA | 18 – 24 |
| Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály | |
| Audit finančných výkazov | A1 – A13 |
| Etické požiadavky týkajúce sa auditu finančných výkazov | A14 – A19 |
| Profesionálny skepticizmus | A20 – A24 |
| Profesionálny úsudok | A25 – A29 |
| Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a riziko auditu | A30 – A54 |
| Vykonanie auditu v súlade s ISA | A55 – A78 |

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá celkovou zodpovednosťou audítora pri vykonávaní auditu finančných výkazov v súlade s ISA. Konkrétne uvádza celkové ciele nezávislého audítora a vysvetľuje charakter a rozsah pôsobnosti auditu, ktorý nezávislému audítorovi umožní tieto ciele dosiahnuť. Vysvetľuje aj rozsah, záväznosť a štruktúru ISA a obsahuje požiadavky, ktoré stanovujú celkovú zodpovednosť nezávislého audítora platnú pri všetkých auditoch, ako aj povinnosť dodržiavať ISA. Nezávislý audítor je ďalej v texte označovaný ako „audítor“.
2. ISA sú napísané v kontexte auditu finančných výkazov vykonávaného audítormi. Pri uplatnení na audit iných historických finančných informácií ich treba upraviť tak, ako si to vyžadujú okolnosti. ISA sa nezaoberajú zodpovednosťou audítora, ktorá môže vyplývať zo zákonov, predpisov alebo iných pravidiel napríklad v súvislosti s verejnou emisiou cenných papierov. Takáto zodpovednosť sa môže líšiť od zodpovednosti stanovenej v ISA. V takej situácii síce audítor môže aspekty ISA považovať za nápomocné, ale zodpovedá za splnenie všetkých relevantných zákonných, regulačných alebo profesionálnych povinností.

Audit finančných výkazov

3. Cieľom auditu je zvýšiť mieru dôvery predpokladaných používateľov v súvislosti s finančnými výkazmi. Dosahuje sa to vyjadrením názoru audítora na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Vo väčšine rámcov na všeobecné použitie ide o názor, či sú finančné výkazy prezentované verne, vo všetkých významných súvislostiach, alebo či poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s daným rámcom. Audit vykonaný v súlade s ISA a relevantnými etickými požiadavkami umožňuje audítorovi sformulovať takýto názor. (pozri: odsek A1)
4. Auditovanými finančnými výkazmi sú výkazy účtovnej jednotky, ktoré manažment účtovnej jednotky zostavil pod dohľadom osôb poverených spravovaním. ISA neukladajú zodpovednosť manažmentu ani osobám povereným spravovaním a ani sa im nedáva prednosť pred zákonmi a predpismi, ktoré ich zodpovednosť upravujú. Audit v súlade s ISA sa však vykonáva na základe nevyhnutnej podmienky, že manažment a, keď je to vhodné, aj osoby poverené spravovaním uznali určitú zodpovednosť, ktorá je pre výkon auditu zásadná. Audit finančných výkazov nezbavuje manažment ani osoby, ktoré sú poverené spravovaním, ich zodpovednosti. (pozri: odseky A2 až A11)
5. ISA požadujú, aby audítor získal ako základ pre svoj názor primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu alebo chyby. Primeraným uistením je vysoká miera uistenia. Získa sa tým, že audítor si zaobstará dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby znížil riziko auditu na prijateľne nízku úroveň (teda riziko, že audítor vyjadří neprimeraný názor, keď finančné výkazy obsahujú významnú nesprávnosť). Primerané uistenie však nepredstavuje absolútnu úroveň uistenia, lebo audit má prirodzené obmedzenia, v dôsledku čoho sú audítorské dôkazy, na základe ktorých audítor vytvára závery a zakladá na nich svoj názor, zväčša skôr presvedčivé než preukazné. (pozri: odseky A30 až A54)
6. Konceptiu významnosti audítor uplatňuje pri plánovaní aj pri vykonávaní auditu a aj pri hodnotení vplyvu neidentifikovaných nesprávností na audit a prípadne pri hodnotení vplyvu neopravených nesprávností na finančné výkazy¹. Nesprávnosti vrátane vynechaných informácií sa vo všeobecnosti považujú za významné, ak

¹ ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“ a ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“.

možno odôvodnene očakávať, že individuálne alebo súhrnne ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe týchto finančných výkazov. Úsudky o významnosti sa robia so zreteľom na súvisiace okolnosti a tieto úsudky ovplyvňuje to, ako audítor vníma potreby používateľov finančných výkazov týkajúce sa finančných informácií, a veľkosť a charakter nesprávnosti, prípadne kombinácia oboch. Názor audítora sa týka finančných výkazov ako celku, a preto nie je audítor zodpovedný za odhalenie nesprávností, ktoré nie sú významné pre finančné výkazy ako celok.

7. ISA obsahujú ciele, požiadavky a aplikačný a iný vysvetľujúci materiál, ktoré majú audítorovi pomôcť pri získavaní primeraného uistenia. ISA vyžadujú, aby audítor počas celého plánovania a vykonávania auditu uplatňoval odborný úsudok a zachovával profesionálny skepticizmus, a aby okrem iného:
 - na základe poznania účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly účtovnej jednotky identifikoval a posúdil riziká významných nesprávností, či už z dôvodu podvodu alebo chyby;
 - vypracovaním a implementáciou vhodných reakcií na posúdené riziká získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či existujú významné nesprávnosti;
 - na základe záverov vyvođených zo získaných audítorských dôkazov sformuloval názor k finančným výkazom.
8. Forma názoru, ktorý audítor vyjadrí, závisí od platného rámca finančného vykazovania a platných zákonov alebo predpisov. (pozri: odseky A12 až A13)
9. V súvislosti so záležitosťami, ktoré vyplynú z auditu, môže byť audítor zodpovedný aj za niektoré ďalšie oznámenia a správy pre používateľov, manažment, osoby poverené spravovaním alebo osoby mimo účtovnej jednotky. Môžu ich stanovovať ISA alebo platné zákony alebo predpisy².

Dátum nadobudnutia účinnosti

10. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Celkové ciele audítora

11. Pri vykonávaní auditu finančných výkazov má audítor tieto celkové ciele:
 - a) získať primerané uistenie o tom, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby, čo audítorovi umožní vyjadriť názor na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
 - b) predložiť správu k finančným výkazom a poskytnúť informácie podľa požiadaviek ISA v súlade s audítorovými zisteniami.
12. Vo všetkých prípadoch, keď sa nedá získať primerané uistenie a podmienený názor v správe audítora nie je za daných okolností postačujúci na účely predloženia správy predpokladaným používateľom finančných výkazov, ISA vyžadujú, aby audítor odmietol vyjadrenie názoru alebo odstúpil (prípadne sa vzdal)³ od zákazky, keď odstúpenie umožňuje platný zákon alebo predpis.

Definície

13. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:

² Pozri napríklad ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“ a odsek 43 v ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“.

³ V ISA sa používa iba výraz „odstúpenie“.

- a) Platný rámec finančného vykazovania (*Applicable financial reporting framework*) – rámec finančného vykazovania, ktorý manažment alebo osoby poverené spravovaním, ak to je vhodné, uplatnili pri zostavovaní finančných výkazov a ktorý je prijateľný vzhľadom na charakter účtovnej jednotky a cieľ finančných výkazov, alebo ktorý vyžaduje zákon alebo predpis.

Výraz „rámec vernej prezentácie“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje splnenie požiadaviek stanovených daným rámcom a:

- (i) explicitne alebo implicitne uznáva, že na dosiahnutie vernej prezentácie finančných výkazov možno bude potrebné, aby manažment poskytol zverejnenia nad rámec zverejnení, ktoré špecificky vyžaduje rámec, alebo
- (ii) explicitne uznáva, že možno bude potrebné, aby sa manažment odklonil od niektorej požiadavky rámca s cieľom dosiahnuť vernú prezentáciu finančných výkazov. Predpokladá sa, že takýto odklon bude potrebný iba vo veľmi ojedinelých situáciách.

Výraz „rámec dodržiavania súladu“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje dodržiavanie požiadaviek daného rámca, neobsahuje však uznanie podľa predchádzajúcich bodov (i) alebo (ii).

- b) Audítorský dôkaz (*Audit evidence*) – informácia, ktorú audítor použil na to, aby dospel k záverom, na ktorých je založený názor audítora. K audítorským dôkazom patria informácie obsiahnuté v účtovných záznamoch, ktoré sú základom na zostavenie finančných výkazov, ako aj iné informácie. Pre potreby ISA:

- (i) dostatočnosť audítorských dôkazov je meradlom množstva audítorských dôkazov. Potrebné množstvo audítorských dôkazov ovplyvňuje to, ako audítor posúdil riziko významnej nesprávnosti, ako aj kvalita takýchto audítorských dôkazov,
- (ii) vhodnosť audítorských dôkazov je meradlom kvality audítorských dôkazov, teda ich platnosti a spoľahlivosti ako základu pre závery, na ktorých je založený názor audítora,

- c) Riziko auditu (*Audit risk*) – riziko, že audítor vyjadří neprimeraný názor audítora v prípade, keď finančné výkazy obsahujú významné nesprávnosti. Riziko auditu je funkciou rizika významnej nesprávnosti a detekčného rizika.

- d) Audítor (*Auditor*) – výraz „audítor“ sa používa na označenie osoby alebo osôb vykonávajúcich audit, zvyčajne partnera zodpovedného za zákazku alebo iných členov tímu pracujúceho na zákazke, prípadne firmy (ak je to vhodné). Keď niektorý ISA výslovne určuje, aby niektorú požiadavku alebo povinnosť splnil partner zodpovedný za zákazku, použije sa výraz „partner zodpovedný za zákazku“ a nie „audítor“. Výrazy „partner zodpovedný za zákazku“ a „firma“ treba chápať ako výrazy, ktoré v príslušných prípadoch zodpovedajú ekvivalentným výrazom platným pre verejný sektor.

- e) Detekčné riziko (*Detection risk*) – riziko, že postupy, ktoré audítor vykoná s cieľom znížiť riziko auditu na prijateľne nízku úroveň, neodhalia existujúcu nesprávnosť, ktorá by mohla byť významná, či už jednotlivo alebo v spojení s inými nesprávnosťami.

- f) Finančné výkazy (*Financial statements*) – štruktúrovaná prezentácia historických finančných informácií vrátane zverejnení, ktorej cieľom je

informovať o ekonomických zdrojoch alebo povinnostiach účtovnej jednotky v určitom okamihu, prípadne o ich zmenách za určité obdobie v súlade s rámcom finančného vykazovania. Výraz „finančné výkazy“ zvyčajne označuje kompletný súbor finančných výkazov podľa požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, môže však označovať aj jeden samostatný finančný výkaz. Zverejnenia zahŕňajú vysvetľujúce alebo opisné informácie, ktoré sú uvedené, ako to vyžaduje, výslovne povoľuje alebo inak dovoľuje platný rámec finančného vykazovania, priamo vo finančnom výkaze alebo v poznámkach, resp. ktoré sú v nich zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu. (pozri: odseky A14 – A15)

- g) Historické finančné informácie (*Historical financial information*) – finančnými výrazmi vyjadrené informácie o ekonomických udalostiach, ktoré nastali v minulých obdobiach, alebo o ekonomických podmienkach alebo okolnostiach k určitému dátumu v minulosti, týkajúce sa konkrétnej účtovnej jednotky a odvodené predovšetkým z účtovného systému účtovnej jednotky.
- h) Manažment (*Management*) – osoba (osoby) s výkonnou zodpovednosťou za riadenie prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky. V určitých účtovných jednotkách v niektorých jurisdikciách sú súčasťou manažmentu niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním, napríklad výkonní členovia správnej rady alebo manažér, ktorý je súčasne aj vlastníkom.
- i) Nesprávnosť (*Misstatement*) – rozdiel medzi sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo uvedením položky vykazovanej vo finančných výkazoch a sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo zverejnením, ktoré sa pre danú položku vyžadujú na to, aby bola v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Nesprávnosti môžu vyplývať z chyby alebo z podvodu.

Keď audítor vyjadruje názor na to, či sú finančné výkazy prezentované verne, vo všetkých významných súvislostiach, alebo či poskytujú pravdivý a verný obraz, k nesprávnostiam patria aj také úpravy súm, klasifikácií, prezentácií alebo zverejnení, ktoré sú podľa úsudku audítora potrebné na to, aby boli finančné výkazy prezentované verne vo všetkých významných súvislostiach, alebo aby poskytovali pravdivý a verný obraz.

- j) Nevyhnutná podmienka (*Premise*) vykonania auditu týkajúca sa zodpovednosti manažmentu a, ak to je vhodné, osôb poverených spravovaním – aby manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním uznali a pochopili, že majú ďalej uvedenú zodpovednosť, ktorá je pre vykonanie auditu v súlade s ISA zásadná. Ide o zodpovednosť:
 - (i) za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vrátane, keď je to relevantné, ich vernej prezentácie,
 - (ii) za takú internú kontrolu, ktorú manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním považujú za potrebnú na zostavenie finančných výkazov neobsahujúcich významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu alebo chyby,
 - (iii) za to, aby sa audítorovi poskytli:
 - a. prístup ku všetkým informáciám, o ktorých manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním vedia, že sú dôležité pre zostavenie finančných výkazov, napríklad k záznamom, dokumentácii a iným materiálom,
 - b. doplňujúce informácie, ktoré môže audítor pre potreby auditu požadovať od manažmentu a, keď to je vhodné, od osôb poverených spravovaním,

- c. neobmedzený prístup k osobám z účtovnej jednotky, od ktorých podľa rozhodnutia audítora treba získať auditorské dôkazy.

V prípade rámca vernej prezentácie možno predchádzajúci bod (i) preformulovať takto: „na zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov v súlade s rámcom finančného vykazovania“, alebo „na zostavenie finančných výkazov poskytujúcich pravdivý a verný obraz v súlade s rámcom finančného vykazovania“.

„Nevyhnutná podmienka týkajúca sa zodpovednosti manažmentu a, keď je to vhodné, osôb poverených spravovaním, na základe ktorej sa vykonáva audit“, sa môže označovať aj ako „nevyhnutná podmienka“.

- k) Odborný úsudok (*Professional judgment*) – uplatnenie zodpovedajúcich školení, poznatkov a skúseností v súvislostiach daných auditorskými, účtovnými a etickými štandardmi pri prijímaní informovaných rozhodnutí o opatreniach, ktoré sú vhodné za okolností zákazky na audit.
- l) Profesionálny skepticizmus (*Professional skepticism*) – postoj, ktorý sa vyznačuje pochybovačnosťou a ostražitosťou zameranou na podmienky, ktoré by mohli naznačovať možnosť nesprávnosti spôsobenej chybou alebo podvodom, a kritickým posudzovaním auditorských dôkazov.
- m) Primerané uistenie (*Reasonable assurance*) – v súvislostiach auditu finančných výkazov vysoká, nie však absolútna, miera uistenia.
- n) Riziko významnej nesprávnosti (*Risk of material misstatement*) – riziko, že finančné výkazy pred vykonaním auditu obsahujú významné nesprávnosti. Skladá sa z dvoch komponentov, ktoré sa na úrovni tvrdení opisujú takto:
- (i) prirodzené riziko (*Inherent risk*) – náchylnosť tvrdenia týkajúceho sa triedy transakcie, účtovného zostatku alebo zverejnenej informácie na nesprávnosť, ktorá môže byť významná buď jednotlivo, alebo v súhrne s inými nesprávnosťami, a to pred zohľadnením súvisiacich kontrol,
- (ii) kontrolné riziko (*Control risk*) – riziko, že interná kontrola účtovnej jednotky nezabráni vzniku nesprávnosti, alebo včas neodhalí a neopraví nesprávnosť, ktorá by mohla vzniknúť v tvrdení o triede transakcie, účtovnom zostatku alebo zverejnenej informácii a ktorá môže byť významná buď jednotlivo, alebo súhrnne, spoločne s inými nesprávnosťami,
- o) Osoby poverené spravovaním (*Those charged with governance*) – osoba (osoby) alebo organizácia (organizácie) (napríklad osoby zodpovedné za správu podniku) zodpovedné za dohľad nad strategickým smerovaním účtovnej jednotky a za záväzky účtovnej jednotky súvisiace s povinnosťou zodpovedať sa, čo zahŕňa aj vykonávanie dohľadu nad procesom finančného výkazníctva. V niektorých jurisdikciách môžu byť v istých účtovných jednotkách osobami poverenými spravovaním aj riadiaci pracovníci, napríklad výkonní členovia správnej rady účtovnej jednotky zo súkromného alebo verejného sektora, prípadne manažér, ktorý je súčasne aj vlastníkom.

Požiadavky

Etické požiadavky týkajúce sa auditu finančných výkazov

14. Audítor musí spĺňať relevantné etické požiadavky týkajúce sa zákaziek na audit finančných výkazov vrátane požiadaviek na nezávislosť. (pozri: odseky A16 až A19)

Profesionálny skepticizmus

15. Audítor musí audit naplánovať a vykonať s profesionálne skeptickým postojom, ktorý pripúšťa, že môžu existovať okolnosti spôsobujúce významnú nesprávnosť finančných výkazov. (pozri: odseky A20 až A24)

Profesionálny úsudok

16. Audítor musí pri plánovaní a vykonávaní auditu finančných výkazov uplatňovať profesionálny úsudok. (pozri: odseky A25 až A29)

Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a riziko auditu

17. Na získanie primeraného uistenia musí audítor získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby znížil riziko auditu na prijateľne nízku úroveň, čo mu umožnírobiť primerané závery, na ktorých založí svoj názor audítora. (pozri: odseky A30 až A54)

Vykonanie auditu v súlade s ISA

Dodržiavanie ISA relevantných pre audit

18. Audítor musí dodržiavať všetky ISA relevantné pre audit. ISA je pre audit relevantný vtedy, keď je platný a existujú okolnosti, ktorými sa daný ISA zaoberá. (pozri: odseky A55 až A59)
19. Audítor musí poznať text celého ISA vrátane aplikačných a iných vysvetľujúcich materiálov, aby pochopil ciele štandardu a správne uplatňoval jeho požiadavky. (pozri: odseky A60 až A68)
20. Audítor nemôže v správe audítora tvrdiť, že dodržal ISA, ak nesplnil požiadavky tohto ISA a všetkých ostatných ISA relevantných pre audit.

Ciele uvedené v jednotlivých ISA

21. Na dosiahnutie celkových cieľov audítora musí audítor pri plánovaní a vykonávaní auditu použiť ciele uvedené v relevantných ISA a zohľadniť vzájomné vzťahy medzi ISA, aby: (pozri: odseky A69 až A71)
- a) zistil, či sú na dosiahnutie cieľov uvedených v ISA potrebné ďalšie audítorské postupy popri tých, ktoré vyžadujú ISA, (pozri: odsek A72)
 - b) vyhodnotil, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. (pozri: odsek A73)

Splnenie relevantných požiadaviek

22. Podľa odseku 23 musí audítor splniť všetky požiadavky ISA, okrem prípadov, keď za okolností auditu:
- a) daný ISA je v plnej miere irelevantný, alebo
 - b) požiadavka nie je relevantná, lebo je podmienená a podmienka neexistuje. (pozri: odseky A74 až A75)
23. Vo výnimočných situáciách môže audítor usúdiť, že sa treba odkloniť od relevantnej požiadavky uvedenej v niektorom ISA. V takejto situácii musí audítor vykonať alternatívne audítorské postupy, aby dosiahol cieľ danej požiadavky. Predpokladá sa, že audítora potreba odkloniť sa od relevantnej požiadavky vznikne iba vtedy, keď ide o požiadavku na vykonanie konkrétneho postupu, pričom za konkrétnych okolností auditu by daný postup bol na dosiahnutie cieľa požiadavky neúčinný. (pozri: odsek A76)

Nedosiahnutie cieľa

24. Ak sa cieľ relevantného ISA nedá dosiahnuť, audítor musí vyhodnotiť, či mu toto nedosiahnutie bráni dosiahnuť celkové ciele auditu, a tým sa od neho v súlade s ISA vyžaduje, aby modifikoval svoj názor, alebo aby odstúpil od zákazky (keď

odstúpenie od zákazky umožňuje platný zákon alebo predpis). Nedosiahnutie cieľa je závažná záležitosť, ktorú treba zdokumentovať v súlade s ISA 230⁴. (pozri: odseky A77 až A78)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Audit finančných výkazov

Rozsah pôsobnosti auditu (pozri: odsek 3)

A1. Názor audítora na finančné výkazy sa zaoberá otázkou, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Takýto názor je bežný pre všetky audity finančných výkazov. Názor audítora preto nezaručuje napríklad budúcu životaschopnosť účtovnej jednotky, ani to, že manažment pri riadení záležitostí spoločnosti postupuje efektívne a účinne. V niektorých jurisdikciách však môžu platný zákon alebo predpis požadovať, aby sa audítor vyjadril ku konkrétnym záležitostiam, napríklad k účinnosti internej kontroly alebo k súladu samostatnej správy o hospodárení s finančnými výkazmi. ISA síce obsahujú požiadavky aj usmernenie pre takéto záležitosti v rozsahu, v akom sú dôležité na sformulovanie názoru na finančné výkazy, od audítora sa však vyžaduje, aby vykonal ďalšie práce, ak je zodpovedný aj za vyjadrenie týchto názorov.

Zostavenie finančných výkazov (pozri: odsek 4)

A2. Zákon alebo predpis môžu stanovovať zodpovednosť manažmentu a, keď je to vhodné, osôb poverených spravovaním v súvislosti s finančným vykazovaním. Táto zodpovednosť však môže mať v jednotlivých jurisdikciách rôzny rozsah a môže byť rôzne opísaná. Napriek týmto rozdielom sa audit v súlade s ISA vykonáva na základe nevyhnutnej podmienky, aby manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním uznali a pochopili, že sú zodpovedné za:

- a) za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vrátane ich vernej prezentácie, keď to je relevantné,
- b) za internú kontrolu, ktorú manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním považujú za potrebnú na zostavenie finančných výkazov neobsahujúcich významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu alebo chyby,
- c) za to, aby sa audítorovi poskytol:
 - (i) prístup ku všetkým informáciám, o ktorých manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním vedia, že sú dôležité na zostavenie finančných výkazov, napríklad k záznamom, dokumentácii a iným materiálom,
 - (ii) doplňujúce informácie, ktoré môže audítor na účely auditu požadovať od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním,
 - (iii) neobmedzený prístup k osobám z účtovnej jednotky, od ktorých podľa rozhodnutia audítora treba získať audítorské dôkazy.

A3. Na to, aby manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním zostavili finančné výkazy, treba:

- určiť platný rámec finančného vykazovania v súvislostiach platných

⁴ ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odsek 8 písm. c) .

zákonov alebo predpisov,

- zostaviť finančné výkazy v súlade s týmto rámcom,
- vo finančných výkazoch uviesť adekvátny opis tohto rámca.

Pri zostavovaní finančných výkazov treba, aby manažment uplatňoval úsudok pri účtovných odhadoch, ktoré zodpovedajú okolnostiam a aby zvolil a uplatňoval vhodné účtovné pravidlá. Úsudky si tvorí v súvislostiach platného rámca finančného vykazovania.

A4. Finančné výkazy môžu byť zostavené v súlade s rámcom finančného vykazovania vypracovaným tak, aby uspokojil:

- bežné potreby širokého okruhu používateľov v súvislosti s finančnými informáciami (t. j. „finančné výkazy na všeobecné účely“), alebo
- potreby, ktoré majú v súvislosti s finančnými informáciami určití používatelia (t. j. „finančné výkazy na špeciálne účely“).

A5. Platný rámec finančného vykazovania často zahŕňa štandardy finančného vykazovania, ktoré stanovila oprávnená alebo uznávaná organizácia zodpovedná za určovanie štandardov, alebo požiadavky zákonov či predpisov. V niektorých prípadoch môže rámec finančného vykazovania obsahovať štandardy finančného vykazovania stanovené oprávnenou osobou alebo uznávanou organizáciou zodpovednou za určovanie štandardov a aj požiadavky zákonov alebo predpisov. Iné zdroje môžu riadiť aplikáciu platného rámca finančného vykazovania. Platný rámec finančného vykazovania môže niekedy zahŕňať takéto iné zdroje, ba dokonca môže pozostávať iba z takýchto zdrojov. Inými zdrojmi môžu byť napríklad:

- právne a etické prostredie vrátane štatútu, predpisov, súdnych rozhodnutí a profesionálnych etických povinností vzhľadom na účtovné záležitosti,
- zverejnené meniace sa úradné účtovné interpretácie, ktoré vydali organizácie zodpovedné za určovanie štandardov alebo profesionálne či regulačné organizácie,
- zverejnené meniace sa úradné stanoviská na nové účtovné problémy, ktoré vydali organizácie zodpovedné za určovanie štandardov alebo profesionálne či regulačné organizácie,
- všeobecné postupy alebo v širokom meradle uznávané a rozšírené postupy určitého odvetvia,
- účtovná literatúra.

Keď je rámec finančného vykazovania v rozpore so zdrojmi, z ktorých sa čerpajú pokyny na jeho aplikáciu, alebo ak si protirečia zdroje, z ktorých pozostáva rámec finančného vykazovania, potom najviac zaväži zdroj s najvyššou právomocou.

A6. Požiadavky platného rámca finančného vykazovania určujú formu a obsah finančných výkazov. Rámec síce nemusí špecifikovať spôsoby účtovania alebo zverejňovania pre všetky transakcie alebo udalosti, ale zvyčajne obsahuje dostatočne obsiahle zásady, ktoré môžu poslužiť ako základ na vypracovanie a uplatňovanie účtovných pravidiel zodpovedajúcim koncepciám, z ktorých vychádzajú požiadavky rámca.

A7. Niektoré rámce finančného vykazovania sú rámcami na zabezpečenie vernej prezentácie a iné rámcami dodržiavania súladu. Rámce finančného vykazovania pozostávajúce predovšetkým zo štandardov finančného vykazovania stanovených oprávnenou alebo uznávanou organizáciou v súvislosti s vyhlasovaním štandardov, ktoré sú účtovné jednotky povinné používať pri zostavovaní finančných výkazov na všeobecné účely, bývajú často vypracované

tak, aby sa dosiahla verná prezentácia, napríklad Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS), ktoré vydáva Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB).

A8. Požiadavky platného rámca finančného vykazovania určujú aj to, čo predstavuje kompletný súbor finančných výkazov. V prípade mnohých rámcov je zámerom finančných výkazov poskytnúť informácie o finančnej situácii, výsledkoch hospodárenia a peňažných tokoch účtovnej jednotky. Pre takéto rámce zahŕňa kompletný súbor finančných výkazov súvahu, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní, výkaz peňažných tokov a súvisiace poznámky. Pre niektoré iné rámce finančného vykazovania môže byť kompletným súborom finančných výkazov jeden finančný výkaz s príslušnými poznámkami.

- Napríklad, v medzinárodnom účtovnom štandarde pre verejný sektor (*International Public Sector Accounting Standard – IPSAS*) „Finančné vykazovanie pre účtovanie na peňažnom základe“, ktorý vydal Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (*International Public Sector Accounting Standards Board*), sa uvádza, že keď účtovná z verejného sektora jednotka zostavuje finančné výkazy v súlade s IPSAS, primárnym finančným výkazom je výkaz peňažných príjmov a výdavkov.
- Ďalšími príkladmi jediného finančného výkazu, pričom každý z nich obsahuje súvisiace poznámky, sú:
 - o súvaha,
 - o výkaz ziskov a strát alebo výkaz o hospodárení,
 - o výkaz nerozdelených ziskov,
 - o výkaz o peňažných tokoch,
 - o výkaz majetku a záväzkov, ktorý neobsahuje vlastné imanie,
 - o výkaz zmien vlastného imania,
 - o výkaz výnosov a nákladov,
 - o výkaz o hospodárení podľa skupín výrobkov.

A9. ISA 210 stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenie na určenie prijateľnosti príslušného rámca finančného vykazovania⁵. ISA 800 (revidované znenie) sa zaoberá špeciálnymi úvahami pri zostavovaní finančných výkazov v súlade s rámcom na špeciálne účely⁶.

A10. Vzhľadom na dôležitosť predpokladu na vykonanie auditu sa od audítora vyžaduje, aby získal vyjadrenie manažmentu a, keď je to vhodné, aj osôb poverených spravovaním, že uznávajú a chápu svoje zodpovednosti uvedené v odseku A2 ako nevyhnutnú podmienku akceptovania zákazky na audit⁷.

Úvahy týkajúce sa auditov vo verejnom sektore

A11. Mandáty na audity finančných výkazov účtovných jednotiek z verejného sektora môžu byť obsiahnejšie, než mandáty na audity finančných výkazov iných účtovných jednotiek. Nevyhnutná podmienka týkajúca sa zodpovednosti manažmentu, na základe ktorej sa vykoná audit finančných výkazov účtovnej jednotky z verejného sektora, môže v dôsledku toho obsahovať aj iné zodpovednosti, napríklad zodpovednosť za vykonanie transakcií a priebeh udalostí v súlade so zákonom, predpisom alebo požiadavkami iného orgánu⁸.

⁵ ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“, odsek 6 písm. a).

⁶ ISA 800 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely“, odsek 8.

⁷ ISA 210, odsek 6 písm. b).

⁸ Pozri odsek A59.

Forma názoru audítora (pozri: odsek 8)

- A12. Názor, ktorý vyjadrí audítor, sa týka toho, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Forma názoru, ktorý audítor vyjadrí, však závisí od platného rámca finančného vykazovania a od všetkých platných zákonov alebo predpisov. Väčšina rámcov finančného vykazovania obsahuje požiadavky na prezentáciu finančných výkazov; pre takéto rámce *zostavenie* finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania zahŕňa *prezentáciu*.
- A13. Keď je rámec finančného vykazovania rámcom na zabezpečenie vernej prezentácie, čo je bežné v prípade finančných výkazov na všeobecné účely, ISA vyžadujú názor na to, či sú finančné výkazy prezentované verne vo všetkých významných súvislostiach, alebo či poskytujú pravdivý a verný obraz. Keď je rámec finančného vykazovania rámcom dodržiavania súladu, vyžaduje sa názor na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s týmto rámcom. Keď sa špecificky neuvádza inak, odkazy na názor audítora v ISA zahŕňajú obe formy názoru.

Definície

Finančné výkazy (pozri: odsek 13 písm. f))

- A14. Niektoré rámce finančného vykazovania môžu označovať ekonomické zdroje alebo povinnosti účtovnej jednotky inými výrazmi. Napríklad sa môžu označovať ako aktíva a záväzky účtovnej jednotky a rozdiel medzi nimi sa môže označovať ako vlastné imanie alebo majetkové podiely.
- A15 Vysvetľujúce alebo opisné informácie, ktorých zahrnutie do finančných výkazov vyžaduje platný rámec finančného vykazovania, môžu byť do nich zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu na informácie v inom dokumente, napríklad v správe manažmentu alebo v správe o riziku. „Zahrnuté do nich prostredníctvom krížového odkazu“ znamená uvedenie krížového odkazu z finančných výkazov na iný dokument, ale nie z iného dokumentu na finančné výkazy. Pokiaľ platný rámec finančného vykazovania výslovne nezakazuje uvedenie krížového odkazu na zdroj vysvetľujúcich alebo opisných informácií a na tieto informácie je uvedený vhodný krížový odkaz, tieto informácie budú tvoriť súčasť finančných výkazov.

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

- A16. Audítor musí spĺňať etické požiadavky relevantné pre zákazky na audit finančných výkazov vrátane požiadaviek na nezávislosť. Relevantné etické požiadavky zvyčajne zahŕňajú časť A a časť B *Etického kódexu pre účtovných odborníkov*. Rady pre medzinárodné etické štandardy účtovných odborníkov (Kódex IESBA) týkajúce sa auditu finančných výkazov a tie vnútroštátne požiadavky, ktoré sú reštriktívnejšie.
- A17. V časti A Kódexu IESBA sa stanovujú základné zásady profesionálnej etiky relevantné pre audítora pri vykonávaní auditu finančných výkazov a poskytuje sa koncepčný rámec na aplikáciu týchto zásad. Základnými zásadami, ktorých dodržiavanie od audítora vyžaduje Kódex IESBA, sú:
- a) bezúhonnosť,
 - b) objektivnosť,
 - c) odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť,
 - d) dôvernosť informácií,
 - e) profesionálne správanie.
- V časti B Kódexu IESBA sa názorne vysvetľuje, ako sa má uplatňovať koncepčný rámec v špecifických situáciách.

- A18. V prípade zákazky na audit je vo verejnom záujme, aby bol audítor nezávislý od auditovanej účtovnej jednotky, a preto sa v Kódexe IESBA vyžaduje nezávislosť. Kódex IESBA opisuje nezávislosť ako nezávislosť mysle a súčasne nezávislosť vystupovania. Nezávislosť audítora od účtovnej jednotky chráni jeho schopnosť formulovať názor audítora bez pôsobenia vplyvov, ktoré by mohli znehodnotiť jeho názor. Nezávislosť zvyšuje schopnosť audítora konať bezúhonne, byť objektívny a zachovávať postoj profesionálneho skepticizmu.
- A19. Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1⁹ alebo aspoň rovnako náročné vnútroštátne požiadavky¹⁰ sa zaoberajú zodpovednosťou firmy za vytvorenie a zachovávanie systému kontroly kvality zákaziek na audit. ISQC 1 stanovuje zodpovednosť firmy za vytvorenie pravidiel a postupov, vďaka ktorým získa primerané uistenie, že firma a jej pracovníci dodržiavajú relevantné etické požiadavky vrátane požiadaviek na nezávislosť¹¹. ISA 220 stanovuje zodpovednosť partnera zodpovedného za zákazku vzhľadom na relevantné etické požiadavky. Patria sem požiadavky ako zachovávanie ostražitosťi, a to pozorovaním a získavaním potrebných informácií, na dôkazy svedčiace o tom, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nespĺňajú relevantné etické požiadavky, rozhodnutie o vhodnom opatrení, ak si partner zodpovedný za zákazku všimne záležitosti naznačujúce, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nespĺňajú relevantné etické požiadavky, a formulácia záverov o splnení požiadaviek na nezávislosť relevantných pre danú zákazku na audit¹². ISA 220 uznáva, že pri plnení svojej zodpovednosti týkajúcej sa postupov kontroly kvality platných pre príslušnú zákazku na audit je tím pracujúci na zákazke oprávnený spoliehať sa na firemný systém kontroly kvality, ak informácie poskytnuté firmou alebo inými osobami neodporúčajú inak.

Profesionálny skepticizmus (pozri: odsek 15)

A20. Súčasťou profesionálneho skepticizmu je ostražitosť napríklad voči:

- audítorským dôkazom, ktoré sú v rozpore s inými získanými audítorskými dôkazmi,
- informáciám spochybňujúcim spoľahlivosť dokumentov a reakcií na žiadosť o poskytnutie informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy,
- situáciám, ktoré by mohli naznačovať možnosť podvodu,
- situáciám vedúcim k potrebe vykonať aj ďalšie postupy popri postupoch vyžadovaných v ISA.

A21. Profesionálny skepticizmus je potrebné zachovávať počas celého auditu, keď má audítor napríklad znížiť riziko:

- prehliadnutia nezvyčajných okolností,
- prílišného zovšeobecnenia pri vytváraní záverov vyplývajúcich z audítorských pozorovaní,
- použitia nevhodných predpokladov pri určovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu audítorských postupov a pri vyhodnocovaní ich výsledkov.

A22. Profesionálny skepticizmus je nevyhnutný na kritické posúdenie audítorských dôkazov. Zahŕňa spochybňovanie protirečivých audítorských dôkazov a spoľahlivosti dokumentov a reakcií na žiadosti o poskytnutie informácií, ako aj

⁹ Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú auditu a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“.

¹⁰ ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“, odsek 2.

¹¹ ISQC 1, odseky 20 až 25.

¹² ISA 220, odseky 9 až 12.

d'alších informácií získaných od manažmentu a od osôb poverených spravovaním. Jeho súčasťou je aj zvažovanie, či sú získané audítorské dôkazy za daných okolností vhodné a dostatočné, napríklad, keď existujú faktory rizika podvodu a jediným dôkazom dokumentujúcim významnú sumu vo finančných výkazoch je iba jeden dokument, ktorý sa pre svoj charakter môže dať ľahko zneužiť na podvod.

- A23. Audítor môže akceptovať záznamy a dokumenty ako pravé, ak nemá dôvod domnievať sa, že opak je pravdou. Od audítora sa však vyžaduje, aby zvažil spoľahlivosť informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy¹³. V prípade pochybností o spoľahlivosti informácií, alebo pri náznaku možného podvodu (napríklad, keď sa pri audite zistia okolnosti, ktoré privedú audítora k domnienke, že dokument nie je autentický, prípadne, že podmienky v dokumente sú možno sfalšované), ISA vyžadujú, aby audítor skúmal ďalej a rozhodol, ako treba modifikovať alebo rozšíriť audítorské postupy, aby sa záležitosť vyriešila¹⁴.
- A24. Od audítora nemožno očakávať, že nezohľadní skúsenosti, ktoré mal v minulosti s čestnosťou a bezúhonnosťou manažmentu a osôb poverených spravovaním účtovnej jednotky. Domnienka, že manažment a osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky sú čestné a bezúhonné, však audítora nezbavuje potreby zachovávať pri získavaní primeraného uistenia profesionálny skepticizmus, ani mu neumožňuje uspokojiť sa s audítorskými dôkazmi, ktoré nie sú celkom presvedčivé.

Profesionálny úsudok (pozri: odsek 16)

- A25. Profesionálny úsudok je nevyhnutný na správne vykonanie auditu, lebo bez uplatnenia príslušných poznatkov a skúseností na fakty a situácie sa nedajú interpretovať relevantné etické požiadavky a ISA a nedajú sa robiť ani informované rozhodnutia, ktoré sa vyžadujú počas celého auditu. Profesionálny úsudok je nevyhnutný najmä vzhľadom na rozhodnutia o:
- významnosti a riziku auditu,
 - charakte, časovom rozvrhnutí a rozsahu audítorských postupov použitých na splnenie požiadaviek ISA a na zhromaždenie audítorských dôkazov,
 - vyhodnotení, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, a či na dosiahnutie cieľov ISA, a teda celkového cieľa audítora, treba spraviť viac,
 - vyhodnotení úsudkov manažmentu pri aplikovaní rámca finančného vykazovania platného pre účtovnú jednotku,
 - robení záverov na základe získaných audítorských dôkazov, napríklad posúdenie primeranosti odhadov, ktoré urobil manažment pri zostavovaní finančných výkazov.
- A26. Charakteristickou vlastnosťou profesionálneho úsudku, ktorý sa očakáva od audítora, je, že ho uplatní audítor, ktorého vzdelanie, poznatky a skúsenosti prispeli k rozvoju spôsobilostí nevyhnutných na dosahovanie primeraných úsudkov.
- A27. Uplatnenie profesionálneho úsudku v konkrétnom prípade vychádza zo skutočností a okolností, ktoré sú audítorovi známe. Prekonzultovanie zložitých alebo sporných záležitostí počas auditu v tíme pracujúcim na zákazke a medzi tímom pracujúcim na zákazke a inými osobami na príslušnej úrovni vo firme alebo mimo firmy, napríklad podľa požiadavky ISA 220¹⁵, pomáha audítorovi vytvoriť si informovaný a primeraný úsudok.

¹³ ISA 500 „Audítorské dôkazy“, odseky 7 až 9.

¹⁴ ISA 240, odsek 13; ISA 500, odsek 11; ISA 505, „Externé potvrdenia“, odseky 10 až 11 a 16.

¹⁵ ISA 220, odsek 18.

- A28. Profesionálny úsudok je možné vyhodnotiť podľa toho, či úsudok, ku ktorému sa dospelo, zohľadňuje kompetentnú aplikáciu audítorských a účtovných zásad a či je vhodný a zodpovedajúci vzhľadom na skutočnosti a okolnosti, ktoré boli audítorovi známe do dátumu správy audítora.
- A29. Profesionálny úsudok treba uplatňovať počas celého auditu. Treba ho aj vhodne zdokumentovať. V tejto súvislosti sa od audítora vyžaduje, aby vypracoval audítorskú dokumentáciu, ktorá bude natoľko dostatočná, že skúsenému audítorovi bez predchádzajúceho kontaktu s daným auditom umožní pochopiť významné profesionálne úsudky, ku ktorým sa dospelo pri tvorbe záverov týkajúcich sa závažných záležitostí, ktoré vyvstali počas auditu¹⁶. Profesionálny úsudok sa nemôže používať na zdôvodňovanie rozhodnutí, ktoré inak nemajú oporu vo faktoch ani okolnostiach zákazky, prípadne pre ne neexistujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a riziko auditu (pozri: odseky 5 a 17)

Dostatočnosť a vhodnosť audítorských dôkazov

- A30. Audítorské dôkazy sú nevyhnutné na potvrdenie správnosti názoru audítora a správy. Majú kumulatívny charakter a získavajú sa najmä audítorskými postupmi vykonávanými počas auditu. Môžu však obsahovať aj informácie získané z iných zdrojov, napríklad z predchádzajúcich auditov (za predpokladu, že audítor zistil, či od predchádzajúceho auditu došlo k zmenám, ktoré by mohli ovplyvniť platnosť predchádzajúceho auditu pre aktuálny audit¹⁷) alebo firemných postupov kontroly kvality na akceptáciu klienta a pokračovanie vzťahu s ním. Popri ďalších zdrojoch v účtovnej jednotke aj mimo nej sú významným zdrojom audítorských dôkazov účtovné záznamy účtovnej jednotky. Ako audítorské dôkazy sa môžu použiť aj informácie vypracované expertom, ktorého účtovná jednotka zamestnáva, alebo si ho najala. K audítorským dôkazom patria informácie podporujúce a potvrdzujúce tvrdenia manažmentu, ako aj všetky informácie, ktoré sú v rozpore s takýmito tvrdeniami. V niektorých prípadoch audítor použije aj fakt, že informácie neexistujú (napríklad, keď manažment odmietne poskytnúť požadované vyhlásenie), takže táto skutočnosť takisto predstavuje audítorský dôkaz. Práca audítora pri formulovaní názoru audítora zväčša pozostáva zo získavania a vyhodnocovania audítorských dôkazov.
- A31. Dostatočnosť a vhodnosť audítorských dôkazov navzájom súvisia. Dostatočnosť je meradlom množstva audítorských dôkazov. Na množstvo potrebných audítorských dôkazov má vplyv to, ako audítor posúdi riziká nesprávností (čím je posudzované riziko vyššie, tým viac audítorských dôkazov sa bude pravdepodobne vyžadovať), ako aj kvalita takýchto audítorských dôkazov (čím je kvalita vyššia, tým menšie množstvo sa môže požadovať). Väčšie množstvo získaných audítorských dôkazov však nenahrádza ich zlú kvalitu.
- A32. Vhodnosť audítorských dôkazov je meradlom kvality audítorských dôkazov, teda ich relevantnosti a spoľahlivosti pri podpore záverov, na ktorých je založený názor audítora. Na spoľahlivosť dôkazov má vplyv ich zdroj a charakter a závisí od individuálnych okolností, za ktorých sa dôkazy získali.
- A33. Je otázkou profesionálneho úsudku, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na zníženie rizika auditu na prijateľne nízku úroveň, čo audítorovi umožňuje robiť primerané závery, na ktorých môže založiť svoj názor. ISA 500 a iné platné ISA stanovujú doplňujúce požiadavky a poskytujú ďalšie

¹⁶ ISA 230, odsek 8.

¹⁷ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odsek 9.

usmernenia, ktoré je možné uplatňovať počas celého auditu a ktoré sa týkajú úvah audítora pri získavaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov.

Riziko auditu

- A34. Riziko auditu je priamo závislé od rizika významnej nesprávnosti a detekčného rizika. Riziká sa posudzujú na základe audítorských postupov na získavanie informácií potrebných na tieto účely a dôkazov získaných v priebehu auditu. Posudzovanie rizík je otázkou profesionálneho úsudku a nie vecou, ktorá sa dá presne zmerať.
- A35. Na účely ISA riziko auditu nezahrňa riziko, že by audítor mohol vyjadriť názor, že finančné výkazy obsahujú významné nesprávnosti, keď ich neobsahujú. Toto riziko je zvyčajne nevýznamné. Navyše, riziko auditu je odborné pomenovanie pojmu týkajúceho sa procesu auditu, netýka sa podnikateľských rizík audítora, napríklad strát zo súdnych sporov, nepriaznivej publicity, ani iných udalostí, ktoré vyvstanú v súvislosti s auditom finančných výkazov.

Riziko významných nesprávností

- A36. Riziko významných nesprávností môže existovať na dvoch úrovniach:
- na úrovni finančných výkazov ako celku,
 - na úrovni tvrdení pre triedy transakcií, zostatky účtov a zverejnenia.
- A37. Riziká významných nesprávností na úrovni finančných výkazov ako celku sa týkajú rizík významných nesprávností, ktoré sa zásadne týkajú finančných výkazov ako celku a môžu prípadne ovplyvniť celý rad tvrdení.
- A38. Riziká významných nesprávností na úrovni tvrdení sa posudzujú preto, aby sa určil charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov potrebných na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. Tieto dôkazy audítorovi umožnia vyjadriť názor na finančné výkazy pri primerane nízkej úrovni rizika auditu. Na dosiahnutie cieľa, ktorým je posúdenie rizika významných nesprávností, audítor používa rôzne prístupy. Môže použiť napríklad model, ktorým sa matematicky vyjadri všeobecný vzťah medzi komponentmi rizika auditu, aby dosiahol prijateľnú úroveň detekčného rizika. Niektorí audítori považujú takýto model pri plánovaní audítorských postupov za užitočný.
- A39. Riziká významných nesprávností na úrovni tvrdení obsahujú dve zložky: prirodzené riziko a kontrolné riziko. Prirodzené riziko a kontrolné riziko predstavujú riziká účtovnej jednotky a existujú nezávisle od auditu finančných výkazov.
- A40. Pri niektorých tvrdeniach a súvisiacich triedach transakcií, zostatkoch účtov a zverejneniach je prirodzené riziko vyššie než pri iných. Vyššie môže byť napríklad pri zložitých výpočtoch alebo pri účtoch obsahujúcich sumy odvodené od účtovných odhadov spojených s vysokou neistotou pri odhadovaní. Prirodzené riziko môžu ovplyvniť aj vonkajšie okolnosti vedúce k vzniku podnikateľského rizika. Napríklad konkrétny produkt sa môže stať v dôsledku technického vývoja zastaraným, v dôsledku čoho sú zásoby viac náchylné na nadhodnotenie. Faktory v účtovnej jednotke a jej okolí, ktoré súvisia so všetkými triedami transakcií, účtovnými zostatkami alebo zverejneniami, môžu ovplyvniť aj prirodzené riziko spojené so špecifickými tvrdeniami. K takýmto faktorom patrí napríklad nedostatok vhodného pracovného kapitálu na pokračovanie v činnosti alebo úpadok určitého odvetvia, pre ktorý je príznačný veľký počet krachujúcich podnikov.
- A41. Kontrolné riziko závisí od účinnosti navrhutej podoby, implementácie a zachovávania internej kontroly manažmentom s cieľom riešiť zistené riziká ohrozujúce dosiahnutie cieľov účtovnej jednotky relevantných pre vypracovanie jej finančných výkazov. Vzhľadom na svoje prirodzené obmedzenia však interná kontrola, bez ohľadu na to, ako dobre je vypracovaná a ako dobre sa vykonáva,

môže iba znížiť, ale nie eliminovať riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch. K týmto obmedzeniam patrí napríklad možnosť výskytu omylov alebo chýb, prípadne obchádzanie kontrol tajnou dohodou alebo nevhodnými zásahmi manažmentu. Určité kontrolné riziko bude preto vždy existovať. ISA stanovuje podmienky, podľa ktorých sa od audítora vyžaduje, alebo za ktorých sa môže audítor rozhodnúť, že pri stanovení charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu substantívnych postupov, ktoré treba vykonať, otestuje účinnosť fungovania kontrol¹⁸.

- A42. ISA sa zvyčajne o prirodzenom riziku a kontrolnom riziku nezmieňujú oddelene, ale hovoria o kombinovanom posúdení „rizika významnej nesprávnosti“. Audítor však môže prirodzené riziko a kontrolné riziko posúdiť oddelene alebo kombinovane, v závislosti od praktických aspektov a od toho, ktoré audítorské techniky alebo metodiky uprednostňuje. Posúdenie rizika významných nesprávností je možné vyjadriť kvantitatívne, napríklad percentuálne, alebo nekvantitatívne. Nevyhnutnosť vhodne posúdiť riziko je však pre audítora v každom prípade dôležitejšia, než rozličné metódy jej posudzovania.
- A43. ISA 315 (revidované znenie) stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenia na identifikáciu a posúdenie rizika významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a na úrovniach tvrdení.

Detekčné riziko

- A44. Pre danú úroveň rizika auditu je prijateľná úroveň detekčného rizika nepriamo úmerná posúdenému riziku významných nesprávností na úrovni tvrdení. Napríklad, čím väčšie riziko významnej nesprávnosti podľa audítora existuje, tým menšie je detekčné riziko, ktoré je možné akceptovať, a audítor teda požaduje tým presvedčivejšie audítorské dôkazy.
- A45. Detekčné riziko súvisí s charakterom, časovým rozvrhnutím a rozsahom audítorských postupov, ktoré audítor určil na zníženie rizika auditu na prijateľne nízku úroveň. Závisí preto od účinnosti audítorského postupu a toho, ako ho audítor uplatní. Záležitosti ako:
- dostatočné plánovanie,
 - priradenie správnych pracovníkov do tímu pracujúceho na zákazke,
 - uplatňovanie profesionálneho skepticizmu,
 - dohľad nad vykonanými audítorskými prácami a ich preverenie
- pomáhajú zefektívňovať audítorský postup a jeho uplatňovanie a znižovať pravdepodobnosť, že by audítor mohol zvoliť nevhodný audítorský postup, nesprávne aplikovať príslušný audítorský postup, alebo nesprávne interpretovať výsledky auditu.
- A46. ISA 300¹⁹ a ISA 330 stanovujú požiadavky a poskytujú usmernenie na plánovanie auditu finančných výkazov a reakcie audítora na posúdené riziká. Vzhľadom na prirodzené obmedzenia auditu sa však detekčné riziko nedá eliminovať, ale iba znížiť. Určité detekčné riziko bude preto vždy existovať.

Prirodzené obmedzenia auditu

- A47. Od audítora sa neočakáva, že zníži, a ani nevie znížiť riziko auditu na nulovú hodnotu, a preto nedokáže získať absolútne uistenie, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby. Príčinou sú prirodzené obmedzenia auditu, v dôsledku čoho sú audítorské dôkazy, na základe ktorých audítor vytvára závery a zakladá na nich svoj názor, zväčša skôr presvedčivé než preukázateľné. Prirodzené obmedzenia auditu vyplývajú z:

¹⁸ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“, odseky 7 až 17.

¹⁹ ISA 300 „Plánovanie auditu finančných výkazov“.

- charakteru finančného vykazovania,
- charakteru audítorských postupov,
- potreby vykonať audit za primeraný čas a za primeranú cenu.

Charakter finančného vykazovania

A48. Zostavovanie finančných výkazov zahŕňa úsudok manažmentu pri uplatňovaní požiadaviek rámca finančného vykazovania platného pre účtovnú jednotku na fakty a podmienky účtovnej jednotky. Navyše veľa položiek vo finančných výkazoch navyše súvisí so subjektívnymi rozhodnutiami alebo posúdeniami, prípadne s určitou neistotou a môže pre ne existovať celá škála prijateľných interpretácií alebo možných úsudkov. V dôsledku toho sa niektoré položky finančných výkazov vyznačujú prirodzenou variabilitou, ktorá sa nedá eliminovať uplatnením dodatočných audítorských postupov. Často to napríklad platí v súvislosti s určitými účtovnými odhadmi. ISA však od audítora vyžadujú, aby vzhľadom na danú záležitosť zvažil primeranosť účtovných odhadov v súvislostiach platného rámca finančného vykazovania a súvisiacich zverejnení, ako aj kvalitatívne aspekty účtovných postupov účtovnej jednotky vrátane ukazovateľov možnej zaujatosti v úsudkoch manažmentu²⁰.

Charakter audítorských postupov

A49. Schopnosť audítora získať audítorské dôkazy má praktické aj zákonné obmedzenia. Napríklad:

- existuje možnosť, že manažment alebo iné osoby úmyselne alebo neúmyselne neposkytnú všetky informácie relevantné pre zostavenie finančných výkazov alebo informácie, o ktoré audítor požiadal. Audítor si preto nemôže byť istý úplnosťou informácií aj napriek audítorským postupom, ktoré vykonal preto, aby sa uistil, že získal všetky dôležité informácie,
- podvod môže byť spojený s dômyselnými a dôkladne zorganizovanými plánmi na jeho zatajenie. Preto audítorské postupy použité na zhromažďovanie audítorských dôkazov môžu byť neúčinné pri odhaľovaní úmyselnej nesprávnej spojenej napríklad s tajnou dohodou na sfalšovanie dokumentácie, ktorá môže priviesť audítora k domnienke, že audítorské dôkazy sú platné, hoci nie sú. Audítor nie je vyškolený ako expert na overovanie pravosti dokumentov a ani sa to od neho neočakáva,
- audit nie je oficiálnym vyšetrovaním údajných previnení. Audítor preto nemá špecifické zákonné právomoci, napríklad právo vykonať prehliadku, ktoré by na takéto vyšetrovanie bolo potrebné.

Včasnosť finančného vykazovania a vyváženosť prínosov a nákladov

A50. Obtiažnosť, čas alebo súvisiace náklady samy osebe nepredstavujú právoplatný základ pre to, aby audítor vynechal nejaký audítorský postup, ku ktorému neexistuje alternatíva, alebo aby sa uspokojil s audítorskými dôkazmi, ktoré nie sú presvedčivé. Správne plánovanie pomáha zabezpečiť dostatok času a zdrojov na vykonanie auditu. Bez ohľadu na to majú informácie sklón strácať v priebehu času svoju platnosť, a teda aj hodnotu, a treba nájsť rovnováhu medzi spoľahlivosťou informácií a nákladmi na ich získanie. Niektoré rámce finančného vykazovania túto skutočnosť uznávajú (pozri napríklad „Rámec na zostavenie a prezentáciu finančných výkazov“ od IASB). Používatelia finančných výkazov preto očakávajú, že audítor sformuluje svoj názor na finančné výkazy v primeranom čase a za primeranú cenu, a uznávajú, že je

²⁰ ISA 540 „Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia“ a ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, odsek 12.

neuskutočniteľné zaoberať sa všetkými existujúcimi informáciami alebo vyčerpávacím spôsobom riešiť všetky záležitosti predpokladajúc, že informácie sú chybné alebo falošné, kým sa nedokáže opak.

A51. V dôsledku toho treba, aby audítor:

- naplánoval audit tak, aby sa vykonával účinne,
- audit zameral na oblasti, v ktorých možno s najväčšou pravdepodobnosťou očakávať riziko významných nesprávností z dôvodu podvodu alebo chyby, a teda sa menej sústreďí na ostatné oblasti,
- použil testovanie a iné prostriedky preskúmania populácie nesprávností.

A52. Vzhľadom na prístupy opísané v odseku A49 obsahujú ISA požiadavky týkajúce sa plánovania a výkonu auditu a vyžadujú od audítora, aby okrem iného:

- vykonaním postupov na posúdenie rizík a súvisiacimi aktivitami získal základ na identifikáciu a posúdenie rizika významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení²¹,
- testy a iné prostriedky na preskúmanie populácií používal tak, že získa primeraný základ na vyvodenie záverov o danej populácii²².

Iné záležitosti ovplyvňujúce prirodzené obmedzenia auditu

A53. V prípade určitých tvrdení alebo záležitostí môžu prirodzené obmedzenia mimoriadne závažne ovplyvniť audítorovu schopnosť odhaliť významné nesprávnosti. K takýmto tvrdeniam alebo záležitostiam patria:

- podvod, najmä keď je jeho účastníkom vyšší manažment, alebo tajná dohoda. Podrobnejšie údaje sú uvedené v ISA 240,
- existencia a úplnosť vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami. Podrobnejšie údaje sú uvedené v ISA 550²³,
- výskyt nesúlady s požiadavkami zákonov a predpisov. Podrobnejšie údaje sú uvedené v ISA 250²⁴,
- budúce udalosti alebo podmienky, ktoré môžu spôsobiť, že účtovná jednotka už nebude naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Podrobnejšie údaje sú uvedené v ISA 570 (revidované znenie)²⁵.

Platné ISA určujú špecifické audítorské postupy, ktorých cieľom je pomôcť zmierniť prirodzené obmedzenia.

A54. Z dôvodu prirodzených obmedzení auditu sa nedá vyhnúť riziku, že niektoré významné nesprávnosti vo finančných výkazoch ostanú neodhalené aj napriek tomu, že audit bol riadne naplánovaný a vykonaný v súlade s ISA. Následné odhalenie významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch vyplývajúcej z podvodu alebo chyby preto samo osebe nenaznačuje, že audit nebol vykonaný v súlade s ISA. Prirodzené obmedzenia auditu však audítora neoprávňujú k tomu, aby sa uspokojil s audítorskými dôkazmi, ktoré nie sú presvedčivé. Či audítor vykonal audit v súlade s ISA, závisí od audítorských postupov vykonaných za daných okolností a od dostatočných a vhodných audítorských dôkazov získaných týmito postupmi, ako aj od vhodnosti audítorskej správy založenej na vyhodnotení týchto audítorských dôkazov z hľadiska celkových cieľov audítora.

Vykonanie auditu v súlade s ISA

Charakter ISA (pozri: odsek 18)

²¹ ISA 315 (revidované znenie), odseky 5 až 10.

²² ISA 330; ISA 500; ISA 520 „Analytické postupy“, ISA 530 „Výber vzorky v audite“.

²³ ISA 550 „Spriaznené osoby“.

²⁴ ISA 250 „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“.

²⁵ ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“.

- A55. ISA ako celok poskytujú štandardy pre prácu audítora pri plnení jeho celkových cieľov. ISA sa zaoberajú všeobecnou zodpovednosťou audítora a jeho ďalšími úvahami týkajúcimi sa uplatňovania tejto zodpovednosti na konkrétne otázky.
- A56. Rozsah pôsobnosti konkrétneho ISA, dátum, ku ktorému štandard nadobúda účinnosť, ako aj všetky špecifické obmedzenia jeho uplatňovania sú uvedené v danom ISA. Ak nie je v ISA uvedené inak, audítor môže ISA použiť pred dátumom jeho účinnosti, ktorý je v ňom uvedený.
- A57. Pri vykonávaní auditu sa od audítora môže vyžadovať, aby popri požiadavkách ISA splnil aj požiadavky zákona alebo predpisu. ISA nemajú prednosť pred zákonom alebo predpisom, ktorými sa riadi audit finančných výkazov. Keď sa takýto zákon alebo predpis líšia od ISA, audit vykonaný iba v súlade so zákonom alebo s predpisom nie je automaticky auditom vykonaným v súlade s ISA.
- A58. Audítor môže audit vykonať v súlade s ISA a zároveň v súlade s audítorskými štandardmi konkrétnej jurisdikcie alebo štátu. V takýchto prípadoch môže byť popri dodržaní každého ISA relevantného pre audit nevyhnutné, aby audítor vykonal doplňujúce audítorské postupy na dodržanie súladu s príslušnými štandardmi danej jurisdikcie alebo štátu.

Úvahy týkajúce sa auditov vo verejnom sektore

- A59. ISA sú relevantné pre zákazky vo verejnom sektore. Na zodpovednosť audítora vo verejnom sektore však môže mať vplyv mandát na vykonanie auditu alebo povinnosti subjektov vo verejnom sektore vyplývajúce zo zákona, predpisu alebo požiadaviek iného orgánu (napríklad zo smerníc ministerstva, požiadaviek vládnej politiky alebo uznesení zákonodarného zboru), ktoré môžu mať širšiu oblasť účinnosti než audit finančných výkazov v súlade s ISA. ISA sa nezaoberajú takouto dodatočnou zodpovednosťou. Môžu sa nimi zaoberať vyhlásenia Medzinárodnej organizácie najvyšších kontrolných inštitúcií alebo vnútroštátnych organizácií zodpovedných za vydávanie štandardov, alebo usmernenie vypracované vládnymi kontrolnými agentúrami.

Obsah ISA (pozri: odsek 19)

- A60. Popri cieľoch a požiadavkách (v ISA sú požiadavky vyjadrené pomocou príslušného slovesa alebo slovesného spojenia v oznamovacom spôsobe prítomného času alebo, ak je to vhodné, v budúcom čase, prípadne slovom „musí“) obsahuje ISA aj súvisiace usmernenie vo forme aplikačného a iného vysvetľujúceho materiálu. Môže obsahovať aj úvodný materiál poskytujúci kontext dôležitý na správne pochopenie ISA a definície. Na pochopenie cieľov uvedených v ISA a na správnu aplikáciu požiadaviek uvedených v štandarde je preto dôležitý celý text ISA.
- A61. Keď je to potrebné, aplikačný a iný vysvetľujúci materiál bližšie vysvetľuje požiadavky ISA a poskytuje ďalšie usmernenie na ich splnenie. Môže najmä:
- podrobnejšie vysvetliť význam alebo zámer určitej požiadavky,
 - poskytnúť príklady postupov, ktoré sú za daných okolností vhodné.
- Usmernenie síce samé osebe neukladá požiadavku, ale je dôležité na správnu aplikáciu požiadaviek ISA. Aplikačný a iný vysvetľujúci materiál môže poskytnúť aj základné informácie o záležitostiach, ktorými sa ISA zaoberá.
- A62. Prílohy sú súčasťou aplikačného a iného vysvetľujúceho materiálu. Cieľ a plánovaný účel prílohy sú vysvetlené v texte súvisiaceho ISA alebo v názve a úvode samotnej prílohy.
- A63. Úvodný materiál môže podľa potreby obsahovať napríklad záležitosti ako vysvetlenie:
- účelu a pôsobnosti ISA vrátane súvisu daného štandardu s ostatnými ISA,

- predmet daného ISA,
- príslušnej zodpovednosti audítora a ostatných osôb vzhľadom na predmet daného ISA;
- súvislosti daného ISA.

A64. V ISA môžu byť v samostatnej časti označenej „Definície“ uvedené významy, ktoré boli priradené určitým pojmom na účely daného ISA. Slúžia ako pomôcka na dôslednú aplikáciu a interpretáciu daného ISA a nie na nahradenie definícií stanovených na iné účely v zákonoch, predpisoch alebo inak. Ak nie je uvedené inak, takéto výrazy majú rovnaký význam vo všetkých ISA. Kompletný zoznam pojmov definovaných v ISA je uvedený v slovníku pojmov týkajúcich sa medzinárodných štandardov vydávaných Výborom pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby, ktoré v *Príručke medzinárodných štandardov pre audit a kontrolu kvality* vydala IFAC. Príručka obsahuje aj opis ďalších pojmov nachádzajúcich sa v ISA, ktoré slúžia ako pomôcka na bežnú a dôslednú interpretáciu a preklad.

A65. Keď je to vhodné, aplikačný a iný vysvetľujúci materiál ISA obsahuje ďalšie úvahy týkajúce sa špecificky auditu menších spoločností a subjektov z verejného sektora. Tieto ďalšie úvahy pomáhajú aplikovať požiadavky ISA pri audite takýchto subjektov. Neobmedzujú ani neznižujú však zodpovednosť audítora za uplatňovanie požiadaviek ISA a dodržiavanie súladu s týmito požiadavkami.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A66. Na účely špecifikácie ďalších úvah týkajúcich sa auditu menších účtovných jednotiek sa výrazom „malá/menšia účtovná jednotka“ označuje subjekt, ktorý má zvyčajne napríklad tieto kvalitatívne znaky:

- a) vlastníctvo a riadenie sa sústreďujú na malý počet osôb (často ide o jedinú osobu – či už fyzickú osobu alebo inú právnickú osobu, ktorá vlastní účtovnú jednotku, za predpokladu, že vlastník vykazuje príslušné kvalitatívne znaky),
- b) jeden alebo viacero z týchto znakov:
 - (i) jednoznačné alebo nekomplikované transakcie,
 - (ii) jednoduché vedenie záznamov,
 - (iii) malý okruh podnikateľských činností a málo produktov v rámci jedného okruhu podnikateľskej činnosti,
 - (iv) malý počet interných kontrol,
 - (v) malý počet riadiacich úrovní zodpovedných za široké spektrum kontrol, alebo
 - (vi) malý počet zamestnancov, mnohí so širokým okruhom povinností.

Uvedené kvalitatívne znaky nie sú vyčerpávajúce, nevyznačujú sa nimi výhradne menšie účtovné jednotky a menšia účtovná jednotka nemusí nevyhnutne vykazovať všetky uvedené charakteristické znaky.

A67. Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek obsiahnuté v ISA sa vypracovali najmä so zreteľom na nekótované spoločnosti. Niektoré úvahy však môžu pomôcť pri audite menších kótovaných spoločností.

A68. Majiteľa menšej účtovnej jednotky, ktorý sa podieľa na jej každodennom riadení, ISA označujú za „vlastníka – manažéra“.

Ciele uvedené v jednotlivých ISA (pozri: odsek 21)

A69. Každý ISA obsahuje jeden alebo viacero cieľov, ktoré dávajú do súvisu požiadavky a celkové ciele audítora. Ciele jednotlivých ISA zameriavajú

pozornosť audítora na požadovaný výsledok ISA, pričom sú dostatočne špecifické na to, aby audítorovi pomohli:

- pochopiť, čo treba spraviť a keď je to potrebné, poskytujú na to vhodné nástroje,
- rozhodnúť, či za konkrétnych okolností auditu netreba na ich dosiahnutie spraviť viac.

A70. Ciele treba chápať v súvislostiach celkových cieľov audítora uvedených v odseku 11 tohto ISA. Čo sa týka celkových cieľov audítora, schopnosť dosiahnuť jednotlivý cieľ rovnako ovplyvňujú aj prirodzené obmedzenia auditu.

A71. Pri používaní cieľov sa od audítora vyžaduje, aby mal na zreteli vzájomné vzťahy medzi ISA. Dôvodom je, ako sa uvádza v odseku A53, že ISA sa niekedy zaoberajú všeobecnou zodpovednosťou a inokedy aplikáciou tejto zodpovednosti na konkrétne oblasti. Napríklad, tento ISA od audítora vyžaduje, aby uplatnil postoj profesionálneho skepticizmu; je to nevyhnutné pre všetky aspekty plánovania a vykonávania auditu, ale táto požiadavka sa neopakuje v každom ISA. ISA 315 (revidované znenie) a ISA 330 obsahujú okrem iného aj podrobnejšie ciele a požiadavky zamerané na zodpovednosť audítora za identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností a za vypracovanie a vykonanie ďalších audítorských postupov ako reakcie na posúdené riziká; tieto ciele a požiadavky platia počas celého auditu. ISA, ktorý sa zaoberá špecifickými aspektmi auditu (napríklad ISA 540) sa môže obšírnejšie venovať tomu, ako treba aplikovať ciele a požiadavky takých ISA, akými sú ISA 315 a ISA 330, v súvislosti s predmetom daného ISA, ale ich však neopakuje. Splnením cieľa uvedeného v ISA 540 má teda audítor na zreteli ciele a požiadavky iných relevantných ISA.

Používanie cieľov pri rozhodovaní o potrebe dodatočných audítorských postupov [pozri: odsek 21 písm. a)]

A72. Požiadavky ISA sú koncipované tak, aby audítorovi umožňovali dosahovať ciele uvedené v ISA, a tým jeho celkové ciele. Predpokladá sa preto, že správna aplikácia požiadaviek ISA poskytne audítorovi dostatočný základ na dosiahnutie týchto cieľov. Okolnosti, za ktorých sa vykonávajú zákazky na audit, sú však veľmi rozdielne a v ISA ich nemožno všetky predvídať, preto audítor zodpovedá za vypracovanie audítorských postupov nevyhnutných na splnenie požiadaviek ISA a dosiahnutie cieľov. V situácii určitej zákazky môžu existovať konkrétne záležitosti, ktoré vyžadujú, aby audítor na dosiahnutie cieľov uvedených v ISA vykonal popri audítorských postupoch, ktoré vyžadujú ISA, aj dodatočné postupy.

Použitie cieľov na vyhodnotenie, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy [pozri: odsek 21 písm. b)]

A73. Od audítora sa vyžaduje, aby pomocou cieľov vyhodnotil, či sa v súvislosti s celkovými cieľmi audítora získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Ak audítor následne dospeje k záveru, že audítorské dôkazy nie sú dostatočné a nie sú vhodné, môže použiť jednu alebo viaceré z ďalej uvedených prístupov, aby splnil požiadavky uvedené v odseku 21 písm. b):

- vyhodnotí, či získal alebo získa ďalšie relevantné audítorské dôkazy tým, že splní požiadavky ostatných ISA,
- rozšíri vykonávanú prácu uplatnením jednej alebo viacerých požiadaviek, alebo
- vykoná iné postupy, ktoré audítor považuje za daných okolností za nevyhnutné.

Keď sa predpokladá, že ani jeden z uvedených prístupov nebude v danej situácii uplatniteľný alebo možný, potom audítor nebude schopný získať dostatočné a

vhodné audítorské dôkazy a ISA požadujú, aby určil, ako táto skutočnosť ovplyvní správu audítora alebo jeho schopnosť dokončiť zákazku.

Splnenie relevantných požiadaviek

Relevantné požiadavky (pozri: odsek 22)

A74. V niektorých prípadoch nemusí byť ISA za daných okolností relevantný (a teda sú irelevantné všetky jeho požiadavky). Napríklad, ak účtovná jednotka nemá interný audit, nie je relevantné nič, čo je uvedené v ISA 610 (revidované znenie 2013)²⁶.

A75. Relevantný ISA môže obsahovať podmienené požiadavky. Takáto požiadavka je relevantná, keď existuje podmienka a okolnosti, ktoré požiadavka predvída. Vo všeobecnosti platí, že podmienenosť požiadavky je buď explicitná, alebo implicitná. Napríklad:

- požiadavka modifikovať názor audítora v prípade obmedzenia rozsahu²⁷ predstavuje explicitnú podmienenú požiadavku,
- požiadavka informovať osoby poverené spravovaním o závažných nedostatkoch internej kontroly zistených počas auditu²⁸, ktorá závisí od existencie takýchto zistených závažných nedostatkov a požiadavka získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o prezentácii a zverejnení informácií o segmentoch v súlade s platným rámcom finančného vykazovania²⁹ v závislosti od daného rámca, ktorý vyžaduje alebo povoľuje takéto zverejnenie, predstavujú implicitné podmienené požiadavky.

Niekedy môže byť požiadavka vyjadrená tak, že závisí od platných zákonov alebo predpisov. Od audítora sa môže napríklad vyžadovať, aby odstúpil od zákazky na audit, *keď odstúpenie umožňuje platný zákon alebo predpis*, prípadne sa od audítora môže vyžadovať, aby spravil niečo, *ak to nezakazuje zákon alebo predpis*. V závislosti od jurisdikcie môžu byť povolenie alebo zákaz v zákone alebo predpise explicitné alebo implicitné.

Odklon od požiadavky (pozri: odsek 23)

A76. ISA 230 stanovuje požiadavky na dokumentáciu pre tie výnimočné situácie, keď sa audítor odkloní od relevantnej požiadavky³⁰. ISA nevyžadujú splnenie požiadavky, ktorá nie je za okolností auditu relevantná.

Nedosiahnutie cieľa (pozri: odsek 24)

A77. Dosiahnutie cieľa je otázkou profesionálneho úsudku audítora. Úsudok zohľadňuje výsledky audítorských postupov vykonaných na splnenie požiadaviek ISA a vyhodnotenie audítora, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a či netreba za konkrétnych okolností auditu urobiť viac, aby sa dosiahli ciele uvedené v ISA. Okolnosti, ktoré môžu spôsobiť, že by sa nedosiahol cieľ, teda zahŕňajú napríklad situácie, ktoré:

- bránia audítorovi splniť relevantné požiadavky určitého ISA,
- vedú k tomu, že pre audítora je neuskutočniteľné alebo nemožné, aby vykonal dodatočné audítorské postupy, alebo získal ďalšie audítorské dôkazy, ktoré sa pri uplatnení cieľov podľa odseku 21 určili ako nevyhnutné, napríklad v dôsledku obmedzenia dostupných audítorských dôkazov.

²⁶ ISA 610 (revidované znenie 2013) „Použitie práce interných audítorov“, odsek 2.

²⁷ ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“, odsek 13.

²⁸ ISA 265 „Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole“, odsek 9.

²⁹ ISA 501 „Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky“, odsek 13.

³⁰ ISA 230 odsek 12.

A78. Audítorská dokumentácia, ktorá spĺňa požiadavky ISA 230 a špecifické požiadavky na dokumentáciu iných platných ISA, poskytuje dôkaz o základe, z ktorého audítor vyvodil záver o dosiahnutí celkových cieľov audítora. Nie je síce nevyhnutné, aby audítor samostatne zdokumentoval dosiahnutie jednotlivých cieľov (napríklad v kontrolnom zozname), ale zdokumentovanie nedosiahnutia cieľa audítorovi pomáha vyhodnotiť, či mu skutočnosť, že cieľ nedosiahol, zabránila dosiahnuť celkové ciele audítora.