

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 260
(REVIDOVANÉ ZNENIE)
KOMUNIKÁCIA S OSOBAMI POVERENÝMI SPRÁVOVANÍM
 (Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia
 končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1 – 3
Úloha komunikácie	4 – 7
Dátum nadobudnutia účinnosti	8
Ciele	9
Definície	10
Požiadavky	
Osoby poverené spravovaním	11 – 13
Skutočnosti, o ktorých treba informovať	14 – 17
Proces komunikácie	18 – 22
Dokumentácia	23
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Osoby poverené spravovaním	A1 – A8
Skutočnosti, o ktorých treba informovať	A9 – A36
Proces komunikácie	A37 – A53
Dokumentácia	A54
Príloha 1: Špecifické požiadavky v ISQC 1 a ostatných ISA vzťahujúce sa na osoby poverené spravovaním	
Príloha 2: Kvalitatívne aspekty účtovnej praxe	

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“ by sa mal vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za informovanie osôb poverených spravovaním v súvislosti s auditom finančných výkazov. Tento ISA síce platí bez ohľadu na štruktúru spravovania účtovnej jednotky alebo jej veľkosť, ale špeciálne úvahy platia ak sa na riadení účtovnej jednotky podieľajú všetky osoby poverené spravovaním, ako aj pre kótované účtovné jednotky. Tento ISA nestanovuje požiadavky týkajúce sa komunikácie audítora s manažmentom alebo vlastníckmi účtovnej jednotky, ak títo nie sú súčasne osobami poverenými spravovaním.
2. Tento štandard je navrhnutý na podmienky auditu finančných výkazov, ale príslušne upravený podľa okolností ho možno uplatniť aj na audity iných historických informácií, keď sú osoby poverené spravovaním zodpovedné za dohľad nad zostavením a prezentáciou iných historických finančných informácií.
3. Uznávajúc význam účinnej obojsmernej komunikácie počas auditu finančných výkazov tento ISA audátorovi poskytuje všeobecný rámec na komunikáciu s osobami poverenými spravovaním a identifikuje niekoľko presne stanovených skutočností, o ktorých treba s týmito osobami komunikovať. Dodatočné skutočnosti, o ktorých treba informovať, a ktoré dopĺňajú požiadavky tohto ISA, sú identifikované v iných ISA (pozri prílohu 1). ISA 265¹ navyše stanovuje konkrétne požiadavky na informovanie osôb poverených spravovaním o závažných nedostatkoch internej kontroly, ktoré auditor zistil počas auditu. Oznámenie ďalších skutočností, informovať o ktorých nevyžaduje tento štandard alebo iné ISA, môže vyžadovať zákon alebo nariadenie, zmluva s účtovnou jednotkou alebo ďalšie požiadavky vzťahujúce sa na zákazku, napríklad štandardy národného orgánu účtovnej profesie. Žiadne ustanovenia tohto ISA audátorovi nebránia, aby informoval osoby poverené spravovaním aj o iných skutočnostiach. (Pozri: odsek A33 – A36)

Úloha komunikácie

4. Tento ISA sa zameriava najmä na informovanie osôb poverených spravovaním zo strany audítora. Účinná obojstranná komunikácia má však veľký význam a pomáha:
 - a) audátorovi a osobám povereným spravovaním pochopiť v súvislostiach otázky týkajúce sa auditu a vytvoriť si konštruktívny pracovný vzťah. Pri rozvíjaní tohto vzťahu sa zachováva nezávislosť a objektivnosť audítora;
 - b) audátorovi získať od osôb poverených spravovaním informácie relevantné pre audit. Osoby poverené spravovaním môžu napríklad audátorovi pomôcť pochopiť účtovnú jednotku a jej prostredie, identifikovať vhodné zdroje audítorských dôkazov a získať informácie o špecifických transakciách alebo udalostiach;
 - c) osobám povereným spravovaním splniť si povinnosť, ktorou je dohľad nad procesom finančného vykazovania, a tým znížiť riziká významných nesprávností finančných výkazov.
5. Auditor síce zodpovedá za informovanie o otázkach vyžadovaných týmto ISA, ale aj manažment je povinný informovať osoby poverené spravovaním o otázkach, ktoré sú zaujímavé z hľadiska spravovania. Informovanie zo strany audítora nezabavuje manažment tejto povinnosti. Podobne, keď manažment informuje osoby poverené spravovaním o skutočnostiach, o ktorých má

¹ ISA 265 „Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole“.

informovať audítora, nezbavuje tým audítora povinnosti takisto informovať o týchto skutočnostiach. V prípade, keď o týchto skutočnostiach informuje manažment, môže to ovplyvniť formu alebo časový rozvrh informovania osôb poverených spravovaním zo strany audítora.

6. Poskytnutie zrozumiteľných informácií o špecifických skutočnostiach, ktorých poskytnutie vyžadujú ISA, je neoddeliteľnou súčasťou každého auditu. ISA však od audítora nevyžadujú vykonanie postupov zameraných špecificky na to, aby identifikoval ďalšie skutočnosti, o ktorých by informoval osoby poverené spravovaním.
7. Informovanie osôb poverených spravovaním o určitých skutočnostiach zo strany audítora môžu obmedzovať zákony alebo nariadenia. Zákony alebo nariadenia môžu napríklad konkrétne zakazovať informovanie alebo iné kroky, ktoré by mohli príslušnému orgánu brániť vyšetriť protiprávny čin, ktorý sa skutočne stal, prípadne podozrenie z takéhoto činu. Za určitých okolností môžu vyvstať komplikované rozpory medzi audítorovou povinnosťou zachovávať mlčanlivosť a jeho povinnosťou informovať. V takom prípade môže audítora zvážiť možnosť požiadať o právnu radu.

Dátum nadobudnutia účinnosti

8. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia končiacie sa 15. decembra 2016 alebo neskôr.

Ciele

9. Ciele audítora sú tieto:
 - a) jasne informovať osoby poverené spravovaním o zodpovednosti audítora v súvislosti s auditom finančných výkazov a poskytnúť im prehľad o plánovanom vecnom rozsahu a časovom harmonograme auditu,
 - b) získať od osôb poverených spravovaním informácie relevantné pre audit,
 - c) poskytnúť osobám povereným spravovaním včas postrehy, ktoré vyplynú z auditu a sú významné a relevantné z hľadiska zodpovednosti týchto osôb za vykonávanie dohľadu nad procesom finančného výkazníctva,
 - d) presadzovať účinnú obojstrannú komunikáciu medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním.

Definície

10. Na účely ISA majú nasledujúce výrazy priradený tento význam:
 - a) Osoby poverené spravovaním (*Those charged with governance*) – Osoby alebo organizácie (napr. správca spoločnosti) zodpovedné za dohľad nad strategickým smerovaním účtovnej jednotky a za povinnosti súvisiace so zodpovednosťou účtovnej jednotky. To zahŕňa vykonávanie dohľadu nad procesom finančného výkazníctva. V niektorých jurisdikciách môžu v niektorých účtovných jednotkách medzi osoby poverené spravovaním patriť aj riadiaci pracovníci, napríklad výkonní členovia správnej rady účtovnej jednotky zo súkromného alebo verejného sektora, prípadne manažér, ktorý je súčasne aj vlastníkom. Rôzne štruktúry spravovania sú opísané v odsekoch A1 – A8.
 - b) Manažment (*Management*) – Osoba (osoby) s výkonnou zodpovednosťou za riadenie prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky. V niektorých jurisdikciách niektorých účtovných jednotiek manažment zahŕňa niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním, napríklad výkonných členov správnej rady alebo manažéra, ktorý je súčasne aj vlastníkom.

Požiadavky

Osoby poverené spravovaním

11. Audítor určí v štruktúre spravovania účtovnej jednotky vhodnú osobu (osoby) na komunikáciu. (Pozri: odseky A1 – A4)

Komunikácia s podskupinou osôb poverených spravovaním

12. Pri komunikácii s podskupinou osôb poverených spravovaním, napríklad s výborom pre audit alebo s jednotlivcom, audítor rozhodne, či treba komunikovať aj so správnym orgánom. (Pozri: odseky A5 až A7)

Situácia, keď sa všetky osoby poverené spravovaním podieľajú na riadení účtovnej jednotky

13. Osoby poverené spravovaním sa niekedy podieľajú na riadení účtovnej jednotky, napríklad v malej spoločnosti, kde účtovnú jednotku riadi jej jediný vlastník a úlohou správy nie je poverený nik iný. Keď je v takom prípade o skutočnostiach, ktoré vyžaduje tento ISA, informovaná osoba (osoby) zodpovedná za riadenie, a táto osoba (osoby) je súčasne zodpovedná aj za spravovanie spoločnosti, túto osobu (osoby) treba o daných skutočnostiach informovať znovu vo funkcii osoby poverenej spravovaním. Tieto skutočnosti sú uvedené v odseku 16 písm. c). Audítor sa však musí uistiť, že komunikáciou s osobou (osobami) zodpovednou za riadenie sa zaistí adekvátne informovanosť všetkých osôb, s ktorými by audítor inak komunikoval z dôvodu ich funkcie ako osôb poverených správou. (Pozri: odsek A8)

Skutočnosti, o ktorých treba informovať

Zodpovednosť audítora v súvislosti s auditom finančných výkazov

14. Audítor informuje osoby poverené spravovaním o zodpovednosti, ktorú má v súvislosti s auditom finančných výkazov vrátane skutočnosti, že:
- a) audítor zodpovedá za sformulovanie a vyjadrenie názoru na finančné výkazy, ktoré pod dohľadom osôb poverených spravovaním zostavil manažment,
 - b) audit finančných výkazov nezbavuje manažment ani osoby poverené spravovaním ich zodpovednosti. (Pozri: odseky A9 – A10)

Plánovaný vecný rozsah a časový rozvrh auditu

15. Audítor poskytne osobám povereným spravovaním prehľad o plánovanom vecnom rozsahu a časovom rozvrhu auditu, ktorý zahŕňa významné riziká zistené audítorom. (Pozri: odsek A11 – A16)

Významné zistenia auditu

16. Audítor informuje osoby poverené spravovaním o týchto veciach: (pozri: odsek A17 – A18)
- a) názory audítora na významné kvalitatívne aspekty účtovných metód účtovnej jednotky vrátane účtovnej politiky, účtovných odhadov a zverejnení vo finančných výkazoch. Ak je to aplikovateľné, audítor vysvetlí osobám povereným spravovaním, prečo nepovažuje významnú účtovnú metódu, ktorá je v zmysle platného rámca finančného vykazovania akceptovateľná, v konkrétnej situácii účtovnej jednotky za najvhodnejšiu (pozri: odsek A19 – A20),
 - b) prípadné významné ťažkosti počas auditu (pozri: odsek A21),
 - c) v prípade, keď sa nie všetky osoby poverené spravovaním podieľajú na riadení účtovnej jednotky:
 - (i) významné skutočnosti vyplývajúce z auditu, ktoré sa prediskutovali s manažmentom, alebo boli predmetom korešpondencie s manažmentom, a (pozri: odsek A22),
 - (ii) písomné vyhlásenia, ktoré audítor požaduje,

- d) prípadné okolnosti, ktoré majú vplyv na formu a obsah správy audítora (pozri: odsek A23 – A25),
- e) ostatné významné skutočnosti vyplývajúce z auditu, ktoré sú podľa odborného úsudku audítora relevantné z hľadiska dohľadu nad procesom finančného výkazníctva. (Pozri: odsek A26 – A28)

Nezávislosť audítora

17. V prípade kótovaných spoločností audítor poskytne osobám povereným spravovaním:
 - a) vyhlásenie, že tím pracujúci na zákazke a prípadne ostatné osoby vo firme, firma a, ak to je vhodné, firmy v sieti splnili príslušné etické požiadavky týkajúce sa nezávislosti,
 - (i) informácie o všetkých vzťahoch a ostatných skutočnostiach medzi firmou, firmami v sieti a účtovnou jednotkou, ktoré možno podľa profesionálneho úsudku audítora opodstatnene považovať za vzťahy a skutočnosti založené na nezávislosti. Patrí sem aj celková suma odmien vyfakturovaná za služby predstavujúce audit a za služby, ktoré nie sú auditom, ktoré firma a firmy v sieti poskytli účtovnej jednotke a komponentom kontrolovaným účtovnou jednotkou za obdobie, za ktoré sú zostavené finančné výkazy. Odmeny treba zaradiť do vhodných kategórií, aby osoby poverené spravovaním mohli ľahšie posúdiť vplyv služieb na nezávislosť audítora,
 - (ii) informácie o súvisiacich bezpečnostných opatreniach uplatnených s cieľom eliminovať identifikované skutočnosti ohrozujúce nezávislosť, prípadne ich znížiť na akceptovateľnú úroveň. (Pozri: odsek A29 – A32)

Proces komunikácie

Stanovenie procesu komunikácie

18. Audítor dohodne s osobami poverenými spravovaním formu, časový rozvrh a predpokladaný všeobecný obsah komunikácie. (Pozri: odsek A37 – A45)

Formy komunikácie

19. Audítor písomne informuje osoby poverené spravovaním o významných zisteniach identifikovaných počas auditu v prípadoch, keď by podľa audítora odborného úsudku ústna komunikácia nebola primeraná. Písomná komunikácia nemusí zahŕňať všetky skutočnosti, ktoré sa objavili počas auditu. (Pozri: odseky A46 – A48)
20. Audítor písomne komunikuje s osobami poverenými spravovaním o nezávislosti audítora v prípadoch, keď to vyžaduje odsek 17.

Časový rozvrh komunikácie

21. Audítor komunikuje s osobami poverenými spravovaním včas. (Pozri: odseky A49 – A50)

Primeranosť procesu komunikácie

22. Audítor vyhodnotí, či obojstranná komunikácia medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním je primeraná z hľadiska cieľov auditu. Ak nie je, audítor vyhodnotí prípadný vplyv na audítora posúdenie rizík významných nesprávností a schopnosť získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy a prijme vhodné opatrenie. (Pozri: odseky A51 – A53)

Dokumentácia

23. V prípade ústneho informovania o skutočnostiach, ktorých oznámenie vyžaduje tento ISA, audítor tieto skutočnosti začlení do audítorskej dokumentácie spolu

s údajom o čase a osobe, ktorej boli tieto skutočnosti oznámené. Keď boli skutočnosti oznámené písomne, audítor si ponechá kópiu oznámenia ako súčasť auditorskej dokumentácie.² (Pozri: odsek A54)

* * *

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Osoby poverené spravovaním (pozri: odsek 11)

- A1. Štruktúra spravovania môže byť rôzna v závislosti od jurisdikcie a účtovnej jednotky a premietajú sa do nej také vplyvy, ako napríklad rôzne kultúrne a právne prostredie, ako aj veľkosť a vlastnícke pomery. Napríklad:
- v niektorých jurisdikciách existuje dozorná rada (celkom alebo najmä bez výkonnej funkcie), ktorá je zo zákonného hľadiska oddelená od výkonnej (riadiacej) rady (dvojúrovňová štruktúra rady). V iných jurisdikciách za dozornú aj výkonnú funkciu zodpovedá jediná, jednotná rada (jednoúrovňová štruktúra rady),
 - v niektorých účtovných jednotkách majú osoby poverené spravovaním pozície neoddeliteľne zaradené do právnej štruktúry účtovnej jednotky, napríklad ako členovia predstavenstva spoločnosti/riaditelia. V iných, napríklad v niektorých štátnych subjektoch, je správou poverený orgán, ktorý nie je súčasťou účtovnej jednotky,
 - v niektorých prípadoch sa niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním podieľajú na riadení účtovnej jednotky. V iných prípadoch sú osobami poverenými spravovaním iní jednotlivci než manažment,
 - v niektorých prípadoch za schválenie³ finančných výkazov účtovnej jednotky zodpovedajú osoby poverené spravovaním (inokedy za takéto schválenie zodpovedá manažment).
- A2. Vo väčšine účtovných jednotiek za správu kolektívne zodpovedá správny orgán, napríklad predstavenstvo, dozorná rada, partneri, vlastníci, riadiaci výbor, rada guvernérov, správcov alebo iných takýchto osôb. V menších účtovných jednotkách však môže byť spravovaním poverená jediná osoba, napríklad vlastník, ktorý je súčasne aj manažérom, ak neexistujú iní vlastníci, prípadne výhradný správca. Keď je spravovanie kolektívnou zodpovednosťou, môžu byť podskupina (napríklad výbor pre audit) alebo dokonca aj jednotlivec poverení špecifickými úlohami, aby správnemu orgánu pomohli plniť to, za čo zodpovedá. Prípadne podskupina alebo jednotlivec môžu mať špecifickú, zákonom stanovenú zodpovednosť, ktorá sa líši od toho, za čo zodpovedá správny orgán.
- A3. Vzhľadom na takúto rôznorodosť nie je možné, aby tento ISA špecifikoval pre všetky audity osobu (osoby), ktorú (ktoré) musí audítor informovať o konkrétnych skutočnostiach. Navyše, v niektorých prípadoch sa nemusí dať osoba (osoby), ktoré treba informovať, jednoznačne identifikovať na základe platného právneho rámca alebo za iných okolností zákazky, napríklad v účtovných jednotkách bez formálne vymedzenej štruktúry spravovania, akými

² ISA 230 „Auditorská dokumentácia“, odseky 8 – 11 a A6.

³ Ako sa uvádza v odseku A68 ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, v týchto súvislostiach zodpovednosť za schválenie znamená oprávnenie dospieť k záveru, že sa vypracovali všetky výkazy obsiahnuté vo finančných výkazoch vrátane súvisiacich poznámok.

sú niektoré účtovné jednotky predstavujúce rodinný podnik, niektoré neziskové organizácie a niektoré štátne subjekty. V takom prípade možno bude audítor musieť so zadávateľom prediskutovať a odsúhlasiť príslušnú osobu (osoby), s ktorou bude komunikovať. Pri rozhodovaní o tom, s kým bude audítor komunikovať, je dôležité audátorovo poznanie správnej štruktúry účtovnej jednotky a procesov, ktoré získal v súlade s ISA 315 (revidované znenie)⁴. Osoba (osoby) vhodná na komunikáciu sa môže líšiť v závislosti od skutočností, o ktorej treba informovať.

- A4. ISA 600 obsahuje špecifické skutočnosti, o ktorých je skupina audítorov povinná informovať osoby poverené spravovaním⁵. Keď je účtovná jednotka komponentom skupiny, vhodnou osobou (osobami), s ktorou audítor komponentu komunikuje, závisí od okolností zákazky a od skutočností, o ktorej treba informovať. Niekedy môže viacero komponentov vykonávať rovnakú podnikateľskú činnosť v rámci toho istého systému internej kontroly a používať pritom rovnaké účtovné postupy. Keď sú osobami poverenými spravovaním tí istí jednotlivci (napr. spoločné predstavenstvo), dá sa predísť duplicite, a to tým, že na účely komunikácie sa takéto komponenty budú riešiť súčasne.

Komunikácia s podskupinou osôb poverených spravovaním (odkaz: odsek 12)

- A5. Pri úvahách nad komunikáciou s podskupinou osôb poverených spravovaním môže audítor vziať do úvahy napríklad:
- príslušnú zodpovednosť danej podskupiny a správneho orgánu,
 - povahu veci, o ktorej treba informovať,
 - príslušné požiadavky zákonov alebo nariadení,
 - či je podskupina oprávnená prijať opatrenia týkajúce sa poskytnutých informácií, a či môže poskytnúť ďalšie informácie a vysvetlenia, ktoré môže audítor potrebovať.
- A6. Pri rozhodovaní o tom, či informácie treba poskytnúť aj správne orgánu, v plnom rozsahu alebo v súhrnnej forme, môže audítora ovplyvniť to, ako posudzuje účinnosť a vhodnosť spôsobu, akým podskupina komunikuje o dôležitých informáciách so správnym orgánom. Pri odsúhlasovaní podmienok zákazky môže audítor jasne povedať, že ak to zákon alebo predpis nezakazuje, má právo komunikovať priamo so správnym orgánom.
- A7. Výbory pre audit (alebo podobné podskupiny s rôznymi názvami) existujú v celom rade jurisdikcií. Môžu sa síce líšiť konkrétnymi právomocami a funkciami, ale komunikácia s výborom pre audit, ak taký existuje, sa stala kľúčovou súčasťou komunikácie audítora s osobami poverenými spravovaním. V zásadách dobrej správy sa odporúča:
- vyzvať audítora, aby sa pravidelne zúčastňoval stretnutí výboru pre audit,
 - aby predseda výboru pre audit, a ak sa to týka veci, aj iní členovia výboru pre audit, mali pravidelný kontakt s audítorom,
 - aby sa výbor pre audit aspoň raz za rok stretol s audítorom bez prítomnosti manažmentu.

Situácia, keď sa všetky osoby poverené spravovaním podieľajú na riadení účtovnej jednotky (pozri: odsek 13)

- A8. Niekedy sa na riadení účtovnej jednotky podieľajú všetky osoby poverené spravovaním. Vtedy sa požiadavky týkajúce sa komunikácie upravujú tak, aby

⁴ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“.

⁵ ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“ odsek 49.

bolo zjavné ich postavenie. V takomto prípade komunikácia s osobou (osobami) zodpovednou za riadenie nemusí zaistiť adekvátnu informovanosť všetkých osôb, s ktorými by audítor inak komunikoval ako s osobami vo funkcii osôb poverených správou. Napríklad, v spoločnosti, kde sa všetci riaditelia podieľajú na riadení účtovnej jednotky, nemusia niektorí z týchto riaditeľov (napr. riaditeľ zodpovedný za marketing) byť informovaní o významných skutočnostiach prediskutovaných s iným riaditeľom (napr. s riaditeľom zodpovedným za vypracovanie finančných výkazov).

Skutočnosti, o ktorých treba informovať

Zodpovednosť audítora v súvislosti s auditom finančných výkazov (pozri: odsek 14)

A9. Zodpovednosť audítora v súvislosti s auditom finančných výkazov sa často uvádza v zákazkovom liste alebo v inej vhodnej forme písomnej dohody obsahujúcej podmienky dohodnuté pre zákazku.⁶ Právne predpisy alebo štruktúra správy a riadenia účtovnej jednotky môžu vyžadovať, aby sa osoby poverené spravovaním s audítorm dohodli na podmienkach zákazky. Pokiaľ sa to nevyžaduje, poskytnutie kópie zákazkového listu alebo písomnej dohody v inej vhodnej forme osobám povereným spravovaním môže byť vhodný spôsob, ako ich informovať o skutočnostiach, akými sú:

- zodpovednosť audítora za vykonanie auditu v súlade s ISA zameraného na vyjadrenie názoru na finančné výkazy. Ku skutočnostiam, o ktorých treba v súlade s ISA informovať, preto patria aj významné skutočnosti vyplývajúce z auditu finančných výkazov, ktoré sú dôležité pre osoby poverené spravovaním pri vykonávaní dohľadu nad procesom finančného výkazníctva,
- skutočnosť, že ISA od audítora nevyžadujú, aby navrhol postupy na identifikáciu doplňujúcich skutočností, o ktorých by mal informovať osoby poverené spravovaním,
- ak sa uplatňuje ISA 701⁷, zodpovednosť audítora za určenie a informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora,
- zodpovednosť audítora (ak to je vhodné) za informovanie o konkrétnych skutočnostiach vyžadovaných zákonom alebo predpismi, zmluvou s účtovnou jednotkou alebo ďalšími požiadavkami vzťahujúcimi sa na zákazku, napríklad štandardmi vnútroštátneho orgánu upravujúceho činnosť účtovnej a audítorskej profesie.

A10. Zákony alebo predpis, zmluva s účtovnou jednotkou alebo ďalšie požiadavky vzťahujúce sa na zákazku môžu zaistiť širšiu informovanosť osôb poverených spravovaním. Napríklad, a) zmluvou s účtovnou jednotkou sa môže zabezpečiť informovanie o konkrétnych skutočnostiach, keď tieto vyplynú zo služieb iných než audit finančných výkazov poskytovaných firmou alebo firmou v sieti, prípadne b) mandát audítora pôsobiaceho vo verejnom sektore môže zabezpečiť poskytnutie informácií o skutočnostiach, ktoré si audítor všimne v dôsledku iných prác, napríklad pri audite výkonnosti.

Plánovaný vecný rozsah a časové rozvrhnutie auditu (pozri: odsek 15)

A11. Komunikácia týkajúca sa plánovaného vecného rozsahu a časového rozvrhu auditu môže:

- a) pomôcť osobám povereným spravovaním lepšie pochopiť dôsledky práce audítora, prediskutovať s audítorm skutočnosti týkajúce sa rizika a koncept významnosti a identifikovať oblasti, na ktoré možno bude audítor musieť uplatniť dodatočné postupy,

⁶ ISA 210 „Dohodnutie podmienok zakaziek na audit“, odsek 10.

⁷ ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“.

b) pomôcť audítorovi lepšie pochopiť účtovnú jednotku a jej prostredie.

A12. Informovanie o významných rizikách zistených audítorom pomáha osobám povereným spravovaním pochopiť tieto záležitosti a dôvod, prečo si vyžadujú osobitné úvahy audítora. Informovanie o významných rizikách môže pomôcť osobám povereným spravovaním pri plnení ich povinnosti dohľadu nad procesom finančného vykazovania.

A13. Oznamované skutočnosti môžu zahŕňať:

- spôsob, ktorým audítor plánuje riešiť vysoké riziko významných nesprávností, či už v dôsledku podvodu alebo chyby,
- spôsob, ktorým audítor plánuje riešiť oblasti s vyšším zisteným rizikom významnej nesprávnosti,
- zvolený prístup audítora k internej kontrole dôležitej pre audit,
- uplatnenie konceptu významnosti v kontexte auditu,⁸
- povahu a rozsah špecializovaných zručností alebo vedomostí potrebných na vykonanie plánovaných audítorských postupov alebo vyhodnotenie výsledkov auditu, vrátane využitia experta nominovaného audítorom,⁹
- ak sa uplatňuje ISA 701, predbežný názor audítora na záležitosti, ktoré môžu byť oblasťami významnej pozornosti audítora počas auditu, a preto môžu byť kľúčovými záležitosťami auditu,
- prístup, ktorým audítor plánuje riešiť dôsledky významných zmien aplikovateľného rámca finančného výkazníctva na jednotlivé výkazy a zverejnenia, alebo dôsledky významných zmien prostredia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, finančných podmienok či aktivít.

A14. Ostatné záležitosti spojené s plánovaním, ktoré môžu byť vhodné na prerokovanie s osobami poverenými spravovaním, zahŕňajú:

- keď má účtovná jednotka zavedený interný audit, akým spôsobom môžu externý audítor a interní audítori konštruktívne spolupracovať a vzájomne sa dopĺňať vrátane plánovaného využitia práce interného auditu, a vrátane povahy a rozsahu plánovaného využitia priamej pomoci interných audítorov,¹⁰
- názory osôb poverených spravovaním na:
 - o vhodnú osobu (osoby) na komunikáciu v rámci správnej štruktúry účtovnej jednotky,
 - o rozdelenie zodpovednosti medzi osoby poverené spravovaním a manažment,
 - o ciele a stratégie účtovnej jednotky a súvisiace podnikateľské riziká, ktoré môžu mať za následok významné nesprávnosti,
 - o skutočnosti, ktoré zvažujú osoby poverené spravovaním, si počas auditu zaslúžia mimoriadnu pozornosť, rovnako ako všetky oblasti, kde sa požaduje vykonanie doplňujúcich postupov,
 - o významnú komunikáciu s regulátormi,
 - o ostatné skutočnosti, ktoré podľa osôb poverených spravovaním, môžu ovplyvniť audit finančných výkazov,
- postoje, povedomie a konanie osôb poverených spravovaním v súvislosti s

⁸ ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“.

⁹ ISA 620 „Použitie práce experta nominovaného audítorom“.

¹⁰ ISA 610 (revidované znenie 2013) „Použitie práce interných audítorov“, odseky 20 a 31.

- a) internou kontrolou účtovnej jednotky a jej významom v účtovnej jednotke vrátane toho, ako osoby poverené spravovaním dohliadajú na efektívnosť internej kontroly a b) odhalenie podvodu alebo možnosť jeho vzniku,
- konanie osôb poverených spravovaním predstavujúce reakciu na trendy v oblasti účtovných štandardov, postupov spravovania a riadenia spoločností, pravidiel registrácie na burze a súvisiace záležitosti, a vplyv týchto trendov napr. na celkovú prezentáciu, štruktúru a obsah finančných výkazov, vrátane:
 - relevantnosti, spoľahlivosti, porovnateľnosti a zrozumiteľnosti informácií uvedených vo finančných výkazoch
 - zváženia, či vypovedacia schopnosť finančných výkazov nie je narušená uvedením informácií, ktoré nie sú relevantné resp. postrádajú náležité pochopenie zverejnenej záležitosti,
 - odpovede osôb poverených spravovaním na predchádzajúcu komunikáciu s audítorom,
 - dokumenty obsahujúce iné informácie (ktoré definuje ISA 720 (revidované znenie)) a plánovaný spôsob a načasovanie vydania týchto dokumentov. Ak audítor očakáva, že tieto dokumenty získa až po vydaní správy audítora, diskusia s osobami poverenými spravovaním môže zahŕňať aj vhodné resp. nevyhnutné kroky, v prípade ak by audítor usúdil, že v iných informáciách získaných po vydaní správy audítora sa vyskytuje významná nesprávnosť.
- A15. Komunikácia s osobami poverenými spravovaním síce môže audítorovi pomôcť naplánovať si rozsah a časový rozvrh auditu, nemení však jeho výlučnú zodpovednosť za stanovenie celkovej stratégie auditu a za plán auditu vrátane charakteru, časového rozvrhu a rozsahu postupov potrebných na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov.
- A16. Pri informovaní osôb poverených spravovaním o plánovanom vecnom rozsahu a časovom rozvrhu auditu si treba dať pozor, aby sa neznížila účinnosť auditu, najmä keď sa na riadení účtovnej jednotky podieľajú niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním. Poskytnutím informácií o charaktere a časovom harmonograme podrobných audítorských postupov sa napríklad môže znížiť efektívnosť takýchto postupov, lebo sa stanú príliš predvídateľnými.
- Významné zistenia auditu* (pozri: odsek 16)
- A17. Informovanie o zisteniach na základe auditu môže zahŕňať požiadavku na ďalšie informácie od osôb poverených spravovaním s cieľom skompletizovať získané dôkazy na základe auditu. Audítor môže, napríklad, potvrdiť, že osoby poverené spravovaním rovnako chápu skutočností a okolností relevantné pre určité transakcie alebo udalosti.
- A18. Ak sa uplatňuje ISA 701, komunikácia s osobami poverenými spravovaním v zmysle odseku 16 a informovanie o významných rizikách zistených audítorom v zmysle odseku 15 sú zvlášť relevantné, keď audítor určuje, ktoré záležitosti vyžadujú významnú pozornosť audítora, a ktoré preto môžu byť kľúčové záležitosti auditu.¹¹
- Významné kvalitatívne aspekty účtovnej praxe* [pozri: odsek 16 písm. a)]
- A19. Rámce finančného vykazovania zvyčajne účtovnej jednotke povoľujú robiť účtovné odhady a úsudky týkajúce sa účtovnej politiky a zverejnení vo finančných výkazoch, napríklad v súvislosti s použitím kľúčových predpokladov

¹¹ ISA 701, odseky 9 – 10.

pri príprave účtovných odhadov s významnou neistotou vyplývajúcou z ocenenia. Okrem toho môžu právne alebo regulačné rámce, resp. rámce finančného výkazníctva vyžadovať zverejnenie zhrnutia významných účtovných pravidiel alebo odkazovať na „kritické účtovné odhady“ alebo „kritické účtovné pravidlá a postupy“, aby identifikovali a poskytli používateľom dodatočné informácie o najnáročnejších, najsubjektívnejších alebo najzložitejších úsudkoch manažmentu v rámci zostavovania finančných výkazov.

A20. Vzhľadom na to môže byť názor audítora na subjektívne aspekty finančných výkazov mimoriadne relevantný pre osoby poverené spravovaním pri plnení ich povinnosti dohľadu nad procesom finančného vykazovania. Napríklad v súvislosti so záležitosťami opísanými v odseku A19 môže osoby poverené spravovaním zaujímať hodnotenie audítora, pokiaľ ide o dostatočné zverejnenie neistoty odhadu týkajúcej sa účtovných odhadov, z ktorých vyplývajú významné riziká. Otvorená a konštruktívna komunikácia o významných kvalitatívnych aspektoch účtovných postupov účtovnej jednotky tiež môže obsahovať poznámku týkajúcu sa prijateľnosti významných účtovných postupov. V prílohe 2 sú uvedené záležitosti, ktoré môže takáto komunikácia zahŕňať.

Významné ťažkosti počas auditu [pozri: odsek 16 písm. b)]

A21. Významné ťažkosti počas auditu môžu zahŕňať napríklad tieto skutočnosti:

- významné meškania zo strany manažmentu, nedostupnosť pracovníkov účtovnej jednotky alebo neochota manažmentu poskytnúť informácie, ktoré audítor potrebuje na vykonanie audítorských postupov,
- neprimerane krátka lehota na dokončenie auditu,
- nečakane veľké úsilie potrebné na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov,
- nedostupnosť predpokladaných informácií,
- obmedzenia, ktoré audítorovi ukladá manažment,
- neochota manažmentu na požiadanie posúdiť alebo rozšíriť posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti.

Za určitých okolností môžu takéto ťažkosti predstavovať obmedzenie rozsahu, čo vedie k modifikácii názoru audítora.¹²

Významné skutočnosti prediskutované s manažmentom alebo predstavujúce predmet korešpondencie s manažmentom [pozri: odsek 16 písm. c) bod (i)]

A22. Medzi významné skutočnosti, ktoré sú predmetom diskusií alebo korešpondencie s manažmentom, môžu patriť napríklad:

- významné udalosti alebo transakcie, ktoré sa uskutočnili počas roka,
- obchodné podmienky vplývajúce na účtovnú jednotku a obchodné plány a stratégie, ktoré by mohli ovplyvniť riziko významných nesprávností,
- skutočnosti týkajúce sa konzultácií manažmentu s inými účtovníkmi o účtovných alebo audítorských skutočnostiach,
- diskusie alebo korešpondencia pri prvom alebo opakovanom ustanovení audítora týkajúce sa účtovných postupov, uplatňovania audítorských štandardov alebo odmeny za audit či iné služby,
- významné záležitosti, ktoré boli predmetom nezhôd s manažmentom, s výnimkou počiatočných rozdielných názorov z dôvodu neúplných faktov alebo predbežných informácií, ktoré audítor neskôr vyrieši získaním dodatočných relevantných faktov alebo informácií.

¹² ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“.

Okolnosti, ktoré majú vplyv na formu a obsah správy audítora (pozri odsek 16 písm. d))

A23. Podľa ISA 210 sa musí audítor s manažmentom, resp. osobami poverenými spravovaním dohodnúť na podmienkach zákazky na audit.¹³ Dohodnuté podmienky zákazky na audit sa musia zaznamenať v zákazkovom liste o audite alebo v inej vhodnej forme písomnej dohody a okrem iného musia uvádzať očakávanú formu a obsah správy audítora.¹⁴ Ako vysvetľuje odsek A9, ak s osobami poverenými spravovaním nie sú dohodnuté podmienky zákazky, audítor môže osoby poverené spravovaním informovať o záležitostiach relevantných pre audit poskytnutím kópie zákazkového listu. Komunikácia podľa odseku 16 písm. d) je určená na informovanie osôb poverených spravovaním o okolnostiach, keď sa môže správa audítora líšiť od jej očakávanej formy a obsahu alebo keď môže obsahovať dodatočné informácie o vykonanom audite.

A24. Okolnosti, keď audítor musí alebo môže považovať za potrebné uviesť dodatočné informácie v správe audítora podľa štandardov ISA a keď sa vyžaduje komunikácia s osobami poverenými spravovaním, zahŕňajú:

- keď audítor očakáva modifikácia názoru v správe audítora podľa ISA 705 (revidované znenie),¹⁵
- keď správa obsahuje významnú neistotu v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti podľa ISA 570 (revidované znenie),¹⁶
- keď audítor informuje o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701,¹⁷
- keď audítor považuje za potrebné uviesť odsek Zdôraznenie skutočnosti alebo Iné skutočnosti podľa ISA 706 (revidované znenie)¹⁸ alebo ak to vyžadujú iné štandardy ISA.
- keď audítor usúdi, že existuje významná neopravená nesprávnosť iných informácií podľa ISA 720 (revidované znenie)¹⁹

Za takýchto okolností môže audítor považovať za užitočné poskytnúť osobám povereným spravovaním pracovnú verziu správy audítora, aby uľahčil diskusiu o spôsobe riešenia týchto záležitostí v správe audítora.

A25. Za výnimočných okolností, keď audítor nemá v úmysle uviesť meno partnera zodpovedného za zákazku v správe audítora podľa ISA 700 (revidované znenie), musí audítor tento úmysel prediskutovať s osobami poverenými spravovaním, aby ich informoval o svojom posúdení pravdepodobnosti a závažnosti významného ohrozenia osobnej bezpečnosti.²⁰ Audítor tiež môže komunikovať s osobami poverenými spravovaním za okolností, keď sa rozhodne neuviesť opis zodpovednosti audítora v hlavnej časti správy audítora, ako to dovoľuje ISA 700 (revidované znenie).²¹

Iné významné skutočnosti dôležité z hľadiska procesu finančného výkazníctva [pozri: odsek 16 písm. e)]

¹³ ISA 210, odsek 9

¹⁴ ISA 210, odsek 10

¹⁵ ISA 705 (revidované znenie), odsek 30

¹⁶ ISA 570 (revidované znenie) “Nepretržité pokračovanie v činnosti“, odsek 25 písm. d)

¹⁷ ISA 701, odsek 17

¹⁸ ISA 706 (revidované znenie) “Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“, odsek 12

¹⁹ ISA 720 (revidované znenie) “Zodpovednosť audítora za iné informácie“, odsek 18 písm.a)

²⁰ ISA 700 (revidované znenie), odseky 46 a A63

²¹ ISA 700 (revidované znenie), odseky 41

- A26. ISA 300²² uvádza, že v dôsledku neočakávaných udalostí, zmien podmienok alebo audítorských dôkazov získaných na základe výsledkov audítorských postupov sa môže stať, že audítora bude potrebovať upraviť celkovú stratégiu auditu a plán auditu, a teda aj z toho vyplývajúci plánovaný charakter, časový rozvrh a rozsah ďalších audítorských postupov, na základe prehodnotenia posudzovaných rizík. Audítora môže komunikovať s osobami poverenými spravovaním o týchto záležitostiach, napríklad vo forme aktualizácie k úvodným diskusiám o plánovanom rozsahu a časovom rozvrhu auditu.
- A27. Medzi iné významné skutočnosti vyplývajúce z auditu, ktoré sú dôležité priamo pre osoby poverené spravovaním pri vykonávaní dohľadu nad procesom finančného výkazníctva môžu patriť napríklad významné vecné nesprávnosti alebo nekonzistentnosť informácií priložených k auditovaným finančným výkazom, ktoré boli opravené.
- A28. Pokiaľ sa tým už nezaoberajú požiadavky v odseku 16 písm. a) – d) a súvisiace aplikačné materiály, audítora môže informovať o iných záležitostiach prediskutovaných s osobou vykonávajúcou previerku kontroly kvality zákazky alebo o ktorých táto osoba uvažovala, pokiaľ bola vymenovaná, podľa ISA 220.²³

Nezávislosť audítora (pozri: odsek 17)

- A29. Od audítora sa vyžaduje, aby spĺňal príslušné etické požiadavky týkajúce sa zákaziek na audit finančných výkazov²⁴ vrátane požiadaviek na nezávislosť.
- A30. Vzťahy a ostatné skutočnosti, ako aj bezpečnostné opatrenia, o ktorých treba informovať, sa líšia v závislosti od okolností zákazky, vo všeobecnosti sa však týkajú týchto otázok:
- a) ohrozenia nezávislosti, ktoré možno zaradiť do týchto kategórií: ohrozenie v dôsledku súkromných záujmov, ohrozenie v dôsledku preverovania vlastnej práce, ohrozenie v dôsledku lobizmu, ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov a ohrozenie v dôsledku zastrašovania,
 - b) bezpečnostné opatrenia vytvorené profesiou, právnymi predpismi alebo inými predpismi, ako aj opatrenia v rámci účtovnej jednotky a opatrenia v rámci vlastných systémov a postupov firmy.
- A31. Relevantné etické požiadavky alebo právne predpisy môžu tiež predpisovať informovanie osôb poverených spravovaním za okolností, keď boli zistené porušenia požiadaviek na nezávislosť. Napríklad podľa *Etického kódexu pre účtovných odborníkov (audítora)* vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (kódex IESBA) musí audítora písomne informovať osoby poverené spravovaním o akomkoľvek porušení a opatrení, ktoré firma prijala alebo navrhuje prijať.²⁵
- A32. Požiadavky týkajúce sa informovania o nezávislosti audítora, ktoré platia v prípade účtovných jednotiek kótovaných na burze, môžu byť vhodné aj v prípade niektorých iných účtovných jednotiek vrátane tých, ktoré môžu byť významným verejným záujmom, napríklad preto, že majú veľký počet a širokú škálu zainteresovaných osôb, a vzhľadom na charakter a veľkosť podniku. Príkladom týchto účtovných jednotiek sú finančné inštitúcie (napríklad banky, poisťovne a dôchodkové fondy) a iné účtovné jednotky (napríklad charity). Na druhej strane môžu existovať situácie, keď informovanie o nezávislosti nemusí byť relevantné, napríklad vtedy, keď boli všetky osoby poverené spravovaním

²² ISA 300 „Plánovanie auditu finančných výkazov“, odsek A15

²³ ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“, odseky 19 – 22 a A23 – A33

²⁴ ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek 14.

²⁵ Pozri časť 290.39 – 49 kódexu IESBA, ktorá sa zaoberá porušením nezávislosti.

informované o dôležitých skutočnostiach prostredníctvom svojich manažérskych aktivít. Táto pravdepodobnosť nastáva najmä vtedy, keď je manažérom účtovnej jednotky vlastník, a firma audítora a firmy v sieti neprichádzajú do styku s účtovnou jednotkou nad rámec auditu finančných výkazov.

Doplňujúce skutočnosti (pozri: odsek 3)

- A33. Dohľad, ktorý majú osoby poverené spravovaním nad manažmentom, zahŕňa zaistenie toho, aby účtovná jednotka navrhla, implementovala a zachovávala vhodnú internú kontrolu v súvislosti so spoľahlivosťou finančného vykazovania, účinnosťou a efektívnosťou podnikateľskej činnosti a dodržiavaním platných zákonov a nariadení.
- A34. Audítora sa môže dozvedieť o doplňujúcich skutočnostiach, ktoré nemusia nevyhnutne súvisieť s dohľadom nad procesom finančného výkazníctva, ktoré však môžu byť pravdepodobne významné z hľadiska zodpovednosti osôb poverených spravovaním pri vykonávaní dohľadu nad strategickým smerovaním účtovnej jednotky alebo povinností účtovnej jednotky súvisiacich s jej zodpovednosťou. K takýmto skutočnostiam patria napríklad závažné problémy týkajúce sa štruktúry alebo procesov spravovania a závažné rozhodnutia alebo opatrenia prijaté vyšším manažmentom bez zodpovedajúceho oprávnenia.
- A35. Pri rozhodovaní o tom, či informovať osoby poverené spravovaním o doplňujúcich skutočnostiach, môže audítora skutočnosti tohto druhu, o ktorých sa dozvedel, prediskutovať s manažmentom na zodpovedajúcej úrovni, za predpokladu, že to za daných okolností nie je nevhodné.
- A36. V prípade informovania o doplňujúcej skutočnosti by mohlo byť vhodné, aby audítora dal osobám povereným spravovaním na vedomie, že:
- a) identifikácia takýchto skutočností a informovanie o nich sú z hľadiska cieľa auditu, ktorým je vytvoriť názor na finančné výkazy,
 - b) v súvislosti s danou skutočnosťou sa nevykonali žiadne postupy okrem postupov potrebných na sformovanie názoru na finančné výkazy,
 - c) nevykonali sa žiadne postupy, ktorých cieľom by bolo zistiť, či existujú iné takéto skutočnosti.

Proces komunikácie

Stanovenie procesu komunikácie (pozri: odsek 18)

- A37. Jasné informovanie o zodpovednosti audítora, plánovanom vecnom rozsahu a časovom rozvrhu auditu, ako aj o očakávanom obsahu oznámení vo všeobecnosti pomáha vytvoriť základ pre účinnú obojstrannú komunikáciu.
- A38. K účinnej obojstrannej komunikácii môže prispieť aj prediskutovanie týchto otázok:
- účelu komunikácie; keď je účel jasný, audítora a osoby poverené spravovaním sa môžu lepšie dohodnúť na dôležitých skutočnostiach a očakávaných opatreniach vyplývajúcich z procesu komunikácie,
 - formy, v akej sa bude viesť komunikácia,
 - osoby (osôb) z tímu pracujúceho na zákazke a z radov osôb poverených spravovaním, ktoré budú komunikovať o konkrétnych skutočnostiach,
 - audítora o očakávaní, že pôjde o obojstrannú komunikáciu, a že osoby poverené spravovaním budú audítora informovať o skutočnostiach, ktoré považujú za dôležité pre audit, napríklad o strategických rozhodnutiach, ktoré by mohli významne ovplyvniť charakter, časový rozvrh a rozsah audítorských postupov, podozrenie z podvodu alebo jeho odhalenie, ako aj obavy týkajúce sa bezúhonnosti alebo kompetentnosti vyššieho manažmentu,

- procesu na prijímanie opatrení a spätné informovanie o skutočnostiach, o ktorých informoval audítor,
- procesu na prijímanie opatrení a spätné informovanie o skutočnostiach, o ktorých informovali osoby poverené spravovaním.

A39. Proces komunikácie bude rôzny v závislosti od okolností, akými sú napríklad veľkosť účtovnej jednotky a štruktúra jej spravovania, spôsob činnosti osôb poverených spravovaním, ako aj názor audítora na významnosť skutočností, o ktorých sa má informovať. Ťažkosti pri vytváraní účinnej obojstrannej komunikácie môžu naznačovať, že komunikácia medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním nie je primeraná z hľadiska cieľu auditu (pozri odsek A52).

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A40. Pri audite menšej účtovnej jednotky môže audítor s osobami poverenými spravovaním komunikovať spôsobom, ktorý bude menej štruktúrovaný ako v prípade kótovaných alebo väčších účtovných jednotiek.

Komunikácia s manažmentom

A41. S manažmentom možno veľa skutočností prediskutovať pri bežnom vykonávaní auditu vrátane skutočností, o ktorých treba v súlade s požiadavkou tohto ISA informovať osoby poverené spravovaním. Takéto diskusie sú prejavom uznania výkonnej zodpovednosti manažmentu za vykonávanie činnosti účtovnej jednotky, a najmä zodpovednosti manažmentu za zostavenie finančných výkazov.

A42. Prv, ako bude audítor o nejakých skutočnostiach informovať osoby poverené spravovaním, môže ich prediskutovať s manažmentom, ak ich prediskutovanie nie je nevhodné. Nevhodné môže byť, napríklad, diskutovať s manažmentom o veciach týkajúcich sa jeho kompetentnosti alebo bezúhonnosti. Okrem uznania výkonnej zodpovednosti manažmentu môžu tieto počiatočné rozhovory poslúžiť aj na objasnenie skutočností a problémov, pričom manažmentu umožnia poskytnúť ďalšie informácie a vysvetlenia. Podobne v účtovných jednotkách s funkciou interného auditu môže audítor skutočnosti najprv prediskutovať s interným audítorom a až potom informovať osoby poverené spravovaním.

Komunikácia s tretími osobami

A43. Osoby poverené spravovaním môžu byť podľa právnych predpisov povinné alebo si môžu želať, aby sa kópie písomných oznámení audítora doručili tretím osobám, napríklad bankám alebo niektorým regulačným orgánom. V niektorých prípadoch môže byť poskytnutie informácií tretím osobám protizákonné alebo inak nevhodné. Keď sa písomné oznámenie vypracované pre osoby poverené spravovaním poskytne tretím osobám, môže byť za daných okolností dôležité informovať tieto tretie osoby, že sa pri vypracúvaní oznámenia nebral na ne ohľad, napríklad tým, že sa v písomnom oznámení pre osoby poverené spravovaním uvedie:

- a) že oznámenie bolo vypracované výhradne pre osoby poverené spravovaním a, ak je to vhodné, pre manažment skupiny a audítora skupiny, a tretie osoby by sa naň nemali spoliehať,
- b) že audítor nepreberá žiadnu zodpovednosť voči tretím osobám,
- c) všetky obmedzenia týkajúce sa zverejnenia alebo poskytnutia tretím osobám.

A44. V niektorých jurisdikciách môže zákon alebo predpis vyžadovať, aby audítor napríklad:

- regulačnému orgánu alebo orgánu presadzovania predpisov oznámil určité skutočnosti oznámené osobám povereným spravovaním. V niektorých

štátoch môže byť audítor napríklad povinný oznámiť nesprávnosti orgánom, ak manažment a osoby poverené spravovaním neprijmú nápravné opatrenia,

- predložil príslušným regulačným, finančným alebo iným orgánom (v prípade niektorých účtovných jednotiek z verejného sektora napríklad centrálnemu orgánu) kópie určitých správ vypracovaných pre osoby poverené spravovaním, alebo
- sprístupniť pre verejnosť správy vypracované pre osoby poverené spravovaním.

A45. Ak zákon ani predpis nevyžadujú, aby sa tretej osobe poskytla kópia písomnej komunikácie audítora s osobami poverenými spravovaním, je možné, že ich audítor bude môcť poskytnúť až na základe predchádzajúceho súhlasu osôb poverených spravovaním.

Formy komunikácie (pozri: odsek 19)

A46. Účinná komunikácia môže obsahovať štruktúrované prezentácie a písomné správy, ako aj menej štruktúrované oznámenia vrátane rozhovorov. Audítor môže o skutočnostiach iných ako sú skutočnosti uvedené v odsekoch 19 – 20 komunikovať ústne alebo písomne. Písomná komunikácia môže zahŕňať zákazkový list doručený osobám povereným spravovaním.

A47. Popri významnosti konkrétnej skutočnosti môžu formu komunikácie (napríklad, či komunikovať ústne alebo písomne, miera detailov alebo zhrnutie v komunikácii, ako aj či komunikovať štruktúrovaným alebo neštruktúrovaným spôsobom) ovplyvniť napríklad tieto faktory:

- či diskusia o záležitosti bude zahrnutá do správy audítora; napríklad v prípade informovania o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora môže audítor považovať za potrebné informovať o kľúčových záležitostiach auditu písomne,
- či sa vec uspokojivo vyriešila,
- či manažment v minulosti o veci informoval,
- veľkosť, prevádzková štruktúra, kontrolné prostredie a právna štruktúra účtovnej jednotky,
- v prípade auditu finančných výkazov určených na špeciálne účely aj skutočnosť, či audítor vykonáva aj audit finančných výkazov účtovnej jednotky určených na všeobecné účely,
- zákonné požiadavky; v niektorých jurisdikciách miestne zákony vyžadujú, aby písomná komunikácia s osobami poverenými spravovaním prebiehala v predpísanej forme,
- očakávania osôb poverených spravovaním vrátane dohôd týkajúcich sa pravidelných stretnutí alebo komunikácie s audítorm,
- rozsah prebiehajúceho kontaktu a dialógu (čo do množstva) medzi audítorm a osobami poverenými správou,
- či došlo k významným zmenám v zložení členov správneho orgánu.

A48. Keď sa o významnej veci diskutuje s jednotlivcom, ktorý je jednou z osôb poverených spravovaním, napríklad s predsedom výboru pre audit, možno je vhodné, aby audítor túto vec zhrnul v neskôr poskytnutých oznámeniach, aby všetky osoby poverené správou mali kompletné a vyvážené informácie.

Formy komunikácie (pozri: odsek 21)

A49. Včasná komunikácia počas auditu prispieva k dobrému dialógu medzi osobami poverenými spravovaním a audítorm. Vhodné načasovanie komunikácie sa však

bude meniť v závislosti od okolností zákazky. Relevantné okolnosti zahŕňajú význam a povaha vecí a opatrenie, ktoré sa očakáva od osôb poverených spravovaním. Napríklad:

- komunikáciu týkajúcu sa otázok plánovania možno často uskutočniť v ranom štádiu zákazky na audit a v prípade prvej zákazky na audit sa dá uskutočniť v rámci odsúhlasovania podmienok zákazky,
- o významnej ťažkosti, s ktorou sa audítor stretol počas auditu, môže byť vhodné informovať čo najskôr, ak osoby poverené spravovaním môžu audítorovi pomôcť túto ťažkosť prekonať, alebo ak je pravdepodobné, že povedie k modifikovanému názoru. O závažných nedostatkoch internej kontroly, ktoré audítor zistil, môže audítor informovať osoby poverené spravovaním aj ústne čo najskôr, hneď, keď to bude možné, a to ešte pred tým, než o nich v súlade s požiadavkou ISA 265²⁶ podá informácie písomne.
- Ak sa uplatňuje ISA 701, audítor môže informovať o predbežnom názore na kľúčové záležitosti auditu pri diskusii o plánovanom rozsahu a časovom rozvrhu auditu (pozri odsek A13) a audítor môže komunikovať aj častejšie, aby tieto záležitosti prediskutoval podrobnejšie, pri informovaní o významných zisteniach auditu.
- Komunikácia týkajúca sa nezávislosti môže byť vhodná pri každom významnom posudzovaní ohrozenia nezávislosti a súvisiacich bezpečnostných opatrení, napríklad po prijatí zákazky na poskytovanie služieb, ktoré nie sú auditom, a pri záverečnom rozhovore.
- Informovanie o zisteniach vyplývajúcich z auditu vrátane názoru audítora na kvalitatívne aspekty účtovných postupov účtovnej jednotky môže byť súčasťou záverečného rozhovoru.
- V prípade auditu finančných výkazov na všeobecné použitie aj finančných výkazov na špeciálne účely môže byť vhodná koordinácia časového rozvrhu komunikácie.

A50. K ďalším faktorom, ktoré by mohli byť dôležité z hľadiska načasovania komunikácie, patria:

- veľkosť, prevádzková štruktúra, kontrolné prostredie a právna štruktúra auditovanej účtovnej jednotky,
- zákonná povinnosť oznámiť určité skutočnosti v stanovenej lehote,
- očakávania osôb poverených spravovaním vrátane dohôd týkajúcich sa pravidelných stretnutí alebo komunikácie s audítorom,
- časový okamih, keď audítor zistí určité skutočnosti, napríklad audítor nemusí určitú skutočnosť (napr. nesplnenie zákonných požiadaviek) zistiť včas na to, aby sa urobili preventívne opatrenia, ale oznámením skutočnosti sa môže umožniť prijatie nápravných opatrení.

Primeranosť procesu komunikácie (pozri: odsek 22)

A51. Audítor nemusí navrhnúť špecifické postupy ako podporu na posúdenie obojstrannej komunikácie medzi ním a osobami poverenými spravovaním; posudzovanie môže byť založené na pozorovaniach vyplývajúcich z audítorských postupov vykonaných na iné účely. Uvedené pozorovania môžu zahŕňať:

- primeranosť a včasnosť opatrení prijímaných osobami poverenými

²⁶ ISA 265, odseky 9 a A14.

spravovaním ako reakcie na skutočnosti, na ktoré audítor upozornil; keď významné skutočnosti, na ktoré sa poukázalo v predchádzajúcej komunikácii, neboli riešené účinne, pre audítora môže byť vhodné zistiť, prečo neboli prijaté vhodné opatrenia, a zvážiť, či na danú skutočnosť poukáže znovu; predíde sa tým riziku vzniku dojmu, že audítor je spokojný s tým, že vec sa primerane rieši, prípadne, že už nie je významná,

- zjavnú otvorenosť osôb poverených spravovaním pri komunikácii s audítorm,
- ochotu a schopnosť osôb poverených spravovaním stretnúť sa s audítorm bez účasti manažmentu,
- očividnú schopnosť osôb poverených spravovaním v plnej miere pochopiť skutočnosti, na ktoré audítor upozorňuje, napríklad do akej miery osoby poverené spravovaním skúmajú skutočnosti a odporúčania, ktoré sa im predložia,
- problémy dohodnúť sa s osobami poverenými spravovaním na chápaní formy, načasovania a očakávaného všeobecného obsahu komunikácie,
- keď sa všetky osoby poverené spravovaním alebo niektoré z nich podieľajú na riadení, ich zjavné uvedomovanie si toho, ako veci prediskutované s audítorm ovplyvnia ich zodpovednosť za spravovanie, ako aj za riadenie v širšom slova zmysle,
- či obojstranná komunikácia medzi audítorm a osobami poverenými spravovaním spĺňa požiadavky platných zákonov a predpisov.

A52. Ako sa uvádza v odseku 4, účinná obojstranná komunikácia pomáha nielen audítorm, ale aj osobám povereným spravovaním. ISA 315 (revidované znenie) ďalej označuje účasť osôb poverených spravovaním vrátane vzájomnej výmeny informácií s interným auditom (ak existuje) a externými audítormi za prvok kontrolného prostredia účtovnej jednotky.²⁷ Nedostatočná obojstranná komunikácia môže svedčiť o nevyhovujúcom kontrolnom prostredí a ovplyvňuje audítormo posúdenie rizík významných nesprávností. Existuje aj riziko, že audítorm možno nezískal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby mohol dospieť k názoru na finančné výkazy.

A53. Ak obojstranná komunikácia medzi audítorm a osobami poverenými spravovaním nie je dostatočná a situácia je neriešiteľná, audítorm môže prijať napríklad takéto opatrenia:

- modifikácia názoru audítora na základe obmedzenia vecného rozsahu,
- získanie právnej rady, týkajúcej sa dôsledkov rôznych opatrení,
- komunikácia s tretími osobami (napr. s regulačným orgánom) alebo vyššou autoritou v štruktúre správy mimo účtovnej jednotky, napríklad s vlastníckmi spoločnosťmi (napr. s akcionármi na valnom zhromaždení) alebo zodpovedným členom vlády či parlamentu vo verejnom sektore,
- odstúpenie od zákazky, keď to povoľuje príslušná jurisdikcia.

Dokumentácia (pozri: odsek 23)

A54. Dokumentácia ústnej komunikácie môže obsahovať kópiu zápisov vypracovaných účtovnou jednotkou, ktoré sa založia ako súčasť audítorskej dokumentácie, ak je zápis primeraným záznamom komunikácie.

²⁷ ISA 315 (revidované znenie), odsek A78.

Príloha 1

(Pozri: odsek 3)

Špecifické požiadavky v ISQC 1 a ostatných ISA vzťahujúce sa na osoby poverené spravovaním

V tejto prílohe sú uvedené odseky z ISQC I²⁸ a iných ISA, ktoré vyžadujú, aby boli o špeciálnych skutočnostiach informované osoby poverené spravovaním. Zoznamom sa nenahrádza zváženie požiadaviek a súvisiace uplatnenie a ostatné vysvetľujúce materiály obsiahnuté v ISA.

- ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby“ – odsek 30 písm. a).
- ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“ – odseky 21, 38 písm. c) bod (i) a 40 až 42.
- ISA 250 „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“ – odseky 14, 19 a 22 až 24.
- ISA 265 „Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole“ – odsek 9.
- ISA 450 „Zhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“ – odseky 12 a 13.
- ISA 505 „Externé potvrdenia“ – odsek 9.
- ISA 510 „Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy“ – odsek 7.
- ISA 550 „Spriaznené osoby“ – odsek 27.
- ISA 560 „Následné udalosti“ – odseky 7 písm. b) – c), 10 písm. a), 13 písm. b), 14 písm. a) a 17.
- ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“ – odsek 25.
- ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“ – odsek 49.
- ISA 610 (revidované znenie) „Použitie práce interných audítorov“ – odsek 18.
- ISA 610 (revidované znenie 2013) „Použitie práce interných audítorov“ – odseky 20 a 31.
- ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“ – odsek 46.
- ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“ – odsek 17.
- ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“ – odseky 12, 14, 23 a 30.
- ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočností a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“ – odsek 12.
- ISA 710 „Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy“, odsek 18.
- ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“ – odseky 17 až 19.

²⁸ ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby“.

[Pozri: odseky 16 písm. a), A19 – A20]

Kvalitatívne aspekty účtovnej praxe

Komunikácia vyžadovaná podľa odseku 16 písm. a), o ktorej sa hovorí v odsekoch A19 a A20, môže zahŕňať napríklad tieto otázky:

Účtovné zásady a metódy

- Vhodnosť účtovných zásad a metód z hľadiska konkrétnej situácie, v ktorej sa účtovná jednotka nachádza, po zohľadnení potreby vyváženosti medzi nákladmi na poskytovanie informácií a ich pravdepodobným prínosom pre používateľov finančných výkazov účtovnej jednotky. V prípade existencie prijateľnej alternatívnej účtovnej metódy môže komunikácia zahŕňať identifikáciu položiek finančných výkazov, ktoré sú ovplyvnené výberom významnej účtovnej metódy, ako aj informáciu o účtovných zásadách a metódach používaných podobnými účtovnými jednotkami.
- Počiatočný výber a zmeny významných účtovných zásad a metód vrátane uplatňovania nových účtovných usmernení. Komunikácia môže zahŕňať: vplyv načasovania a metódy prijatia zmeny účtovnej zásady či metódy na súčasné a budúce zisky účtovnej jednotky; a načasovanie zmeny účtovnej zásady či metódy v súvislosti s očakávanými novými účtovnými usmerneniami.
- Vplyv významných účtovných zásad a metód v kontroverzných alebo novovznikajúcich oblastiach (alebo v oblastiach, ktoré sú jedinečné pre určité odvetvie, najmä keď chýba oficiálny návod alebo konsenzus).
- Vplyv načasovania transakcií v súvislosti s obdobím, do ktorého sú zaúčtované.

Účtovné odhady

- Pri položkách, v prípade ktorých je odhadovaná hodnota významná, skutočnosť, o ktorých sa hovorí v ISA 540,²⁹ zahŕňajúce napríklad:
 - o spôsob, akým manažment identifikuje transakcie, udalosti a podmienky, ktoré si môžu vyžadovať zaúčtovanie účtovných odhadov alebo ich zverejnenie vo finančných výkazoch,
 - o zmeny okolností, ktoré si môžu vyžadovať nové účtovné odhady alebo prehodnotenie existujúcich účtovných odhadov,
 - o súlad rozhodnutia manažmentu o zaúčtovaní alebo nezaúčtovaní účtovných odhadov vo finančných výkazoch s platným rámcom finančného výkazníctva,
 - o skutočnosť, či došlo alebo malo dôjsť k zmene v metódach tvorby účtovných odhadov oproti predchádzajúcemu obdobiu, a ak áno, dôvod a výsledok účtovných odhadov v predchádzajúcich obdobiach,
 - o proces, ktorý manažment uplatňuje na vytváranie účtovných odhadov (napríklad keď manažment použil model), vrátane skutočností, či je zvolený základ stanovenia účtovného odhadu v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva,
 - o primeranosť významných predpokladov, ktoré manažment použil pri tvorbe účtovných odhadov,

²⁹ ISA 540 „Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia“.

- o ak je to relevantné v súvislosti s primeranosťou významných predpokladov, ktoré použil manažment, alebo vhodným uplatnením platného rámca finančného výkazníctva, zámer a schopnosť manažmentu vykonať konkrétne kroky,
- o riziká významných nesprávností,
- o indikátory možnej zaujatosti manažmentu,
- o spôsob, akým manažment posúdil alternatívne predpoklady alebo výsledky, a dôvod ich odmietnutia, resp. iný spôsob, akým sa manažment vyrovnal s neistotou odhadu pri tvorbe účtovného odhadu
- o dostatočnosť zverejnenia neistoty pri odhadovaní vo finančných výkazoch.

Zverejnenia vo finančných výkazoch

- Otázky, ktoré sú súčasťou formulácie mimoriadne citlivých zverejnení vo finančných výkazoch a s tým súvisiace úsudky (napr. zverejnenia týkajúce sa vykazovania výnosov, odmeňovania, ďalšieho fungovania, nasledujúcich udalostí a otázok nepredvídaných udalostí).
- Celková nestrannosť, konzistentnosť a jednoznačnosť zverejnení urobených vo finančných výkazoch.

Súvisiace skutočnosti

- Možný vplyv významných rizík, odhalení a neistôt na finančné výkazy, napríklad prebiehajúcich súdnych sporov, zverejnených vo finančných výkazoch.
- Miera, do akej sú finančné výkazy ovplyvnené významnými transakciami, ktoré nie sú súčasťou bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky alebo ktoré sa zdajú byť nezvyčajné. Táto komunikácia môže upozorniť na:
 - o jednorazové sumy zaúčtované v bežnom období,
 - o mieru, do akej sú tieto transakcie samostatne zverejnené vo finančných výkazoch,
 - o skutočnosť, či sa tieto transakcie zdajú byť určené na dosiahnutie konkrétneho účtovného alebo daňového posúdenia, resp. konkrétneho právneho alebo regulačného cieľa,
 - o skutočnosť, či sa forma týchto transakcií zdá byť príliš zložitá, alebo v prípade, keď bolo prijaté rozsiahle poradenstvo v súvislosti so štruktúrou transakcie,
 - o v prípade, keď manažment zdôrazňuje potrebu konkrétneho spôsobu účtovania viac ako ekonomickú podstatu transakcie.
- Faktory ovplyvňujúce účtovné hodnoty aktív a záväzkov vrátane základu, ktorý účtovná jednotka použila na stanovenie doby životnosti položiek hmotného a nehmotného majetku. V komunikácii sa môže vysvetľovať spôsob výberu faktorov ovplyvňujúcich účtovné hodnoty a vplyv prípadného alternatívneho výberu na finančné výkazy.
- Selektívne opravy nesprávností, napríklad oprava nesprávností ovplyvňujúcich nárast vykazovaných ziskov, nie však tých, ktoré ovplyvňujú zníženie vykazovaných ziskov.