

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 220
KONTROLA KVALITY AUDITU FINANČNÝCH VÝKAZOV

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

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Systém kontroly kvality a postavenie tímov pracujúcich na zákazke	2 – 4
Dátum nadobudnutia účinnosti	5
Cieľ	6
Definície	7
Požiadavky	
Zodpovednosť vedenia za kvalitu auditov	8
Relevantné etické požiadavky	9 – 11
Akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientom a zákaziek na audit	12 – 13
Prideľovanie tímov na zákazky	14
Vykonanie zákazky	15 – 22
Monitorovanie	23
Dokumentácia	24 – 25
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Systém kontroly kvality a úloha tímov pracujúcich na zákazke	A1 – A2
Zodpovednosť vedenia za kvalitu auditov	A3
Relevantné etické požiadavky	A4 – A7
Akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientom a zákaziek na audit	A8 – A9
Prideľovanie tímov na zákazky	A10 – A12
Vykonanie zákazky	A13 – A32
Monitorovanie	A33 – A35
Dokumentácia	A36

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“ 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 konkrétnou zodpovednosťou audítora týkajúcou sa postupov na kontrolu kvality auditov finančných výkazov. Keď je to vhodné, zaoberá sa aj zodpovednosťou osoby vykonávajúcej previerku kontroly kvality zákazky. Tento ISA treba vykladať v spojení s príslušnými etickými požiadavkami.

Systém kontroly kvality a postavenie tímov pracujúcich na zákazke

2. Za systémy, pravidlá a postupy kontroly kvality zodpovedá audítorská firma. Podľa ISQC 1 je firma povinná zaviesť a zachovávať systém kontroly kvality, ktorý jej poskytne primerané uistenie, že:
 - a) firma a jej zamestnanci spĺňajú požiadavky odborných štandardov a platných zákonov a predpisov,
 - b) správy, ktoré vydáva firma alebo partneri firmy zodpovední za zákazky, sú za daných okolností primerané.¹

Tento ISA vychádza z predpokladu, že firma sa riadi ISQC 1 alebo vnútroštátnymi požiadavkami, ktorých nároky sú prinajmenšom rovnaké. (Pozri: odsek A1)

3. V súvislostiach firemného systému kontroly kvality zodpovedajú tímy pracujúce na zákazke za realizáciu tých postupov kontroly kvality, ktoré sú uplatniteľné na zákazku na audit, a za to, aby firme poskytli relevantné informácie, ktoré umožnia fungovanie tej časti firemného systému kontroly kvality, ktorá sa týka nezávislosti.
4. Tímy pracujúce na zákazke majú právo spoliehať sa na firemný systém kontroly kvality, ak informácie, ktoré poskytne firma alebo iné osoby, neodporúčajú opak. (Pozri: odsek A2)

Dátum nadobudnutia účinnosti

5. Tento ISA je účinný pre auditu finančných výkazov za obdobie začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Cieľ

6. Cieľom audítora je, aby sa na úrovni zákazky vykonávali také postupy kontroly kvality, ktoré audítorovi poskytnú primerané uistenie, že:
 - a) audit zodpovedá požiadavkám odborných štandardov a platných zákonov a predpisov,
 - b) vydaná audítorská správa je za daných okolností primeraná.

Definície

7. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:
 - a) partner zodpovedný za zákazku (*Engagement partner*)² – partner alebo iná osoba vo firme, ktorá zodpovedá za zákazku a jej vykonanie, ako aj za audítorskú správu vydávanú v mene firmy, a ktorá má, keď sa to požaduje, zodpovedajúce oprávnenie od profesijného, právneho alebo regulačného orgánu,
 - b) previerka kontroly kvality zákazky (*Engagement quality control review*) – proces vypracovaný tak, aby najneskôr k dátumu audítorskej správy

¹ ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú auditu a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“, odsek 11.

² Výrazy „partner zodpovedný za zákazku“, „partner“ a „firma“ treba chápať ako výrazy, ktoré v relevantných prípadoch zodpovedajú ekvivalentným výrazom platným pre verejný sektor.

umožnil objektívne vyhodnotiť závažné úsudky tímu pracujúceho na zákazke a závery, ku ktorým tím dospel pri formulovaní auditorskej správy. Proces previerky kontroly kvality zákazky je určený pre audity finančných výkazov subjektov, ktorých akcie sú kótované na burze, a prípadné iné zákazky, keď firma rozhodne o potrebe previerky kontroly kvality zákazky,

- c) osoba vykonávajúca previerku kontroly kvality zákazky (*Engagement quality control reviewer*) – partner, iná osoba z firmy, vhodne kvalifikovaná externá osoba alebo tím zložený z takýchto osôb s dostatočnými a vhodnými skúsenosťami a oprávneniami, vďaka ktorým môže objektívne vyhodnotiť závažné úsudky tímu pracujúceho na zákazke a závery, ku ktorým tím dospel pri formulovaní správy, pričom ani jedna z týchto osôb nie je členom tímu pracujúceho na zákazke,
- d) tím pracujúci na zákazke (*Engagement team*) – všetci partneri a zamestnanci pracujúci na zákazke a osoby, ktoré firma alebo firma v sieti poverí vykonať uisťovacie postupy v rámci danej zákazky. Tento pojem nezahŕňa externého experta nominovaného audítorom, ktorého firma alebo firma v sieti poverí prácou na zákazke.³ Termín „tím pracujúci na zákazke“ nezahŕňa ani osoby na oddelení interného auditu klienta, ktoré poskytujú priamu pomoc pri zákazke na audit, keď externý audítor spĺňa požiadavky štandardu ISA 610 (revidované znenie 2013).⁴
- e) firma (*Firm*) – fyzická alebo právnická osoba alebo iný subjekt účtovných odborníkov,
- f) preskúmanie (*Inspection*) – postupy vypracované v súvislosti s dokončenými zákazkami tak, aby poskytli dôkazy o tom, že tímy pracujúce na zákazkách dodržali firemné pravidlá a postupy na kontrolu kvality,
- g) kótovaná spoločnosť (*Listed entity*) – subjekt, ktorého podiely, akcie alebo dlhopisy sú kótované alebo registrované na uznávanej burze alebo obchodované v súlade s pravidlami uznávanej burzy alebo inej obdobnej organizácie,
- h) monitorovanie (*Monitoring*) – proces, ktorého súčasťou je priebežné sledovanie a vyhodnocovanie firemného systému kontroly kvality vrátane pravidelného preskúmavania vybraných dokončených zákaziek, a ktorého cieľom je poskytnúť firme primerané uistenie, že jej systém kontroly kvality funguje účinne,
- i) firma v sieti (*Network firm*) – firma alebo účtovná jednotka, ktorá je súčasťou siete,
- j) sieť (*Network*) – väčšia štruktúra:
 - (i) ktorej cieľom je kooperácia; a
 - (ii) ktorá je jednoznačne zameraná na zisk alebo na podieľanie sa na nákladoch, prípadne má spoločných vlastníkov, spoločnú kontrolu alebo manažment, spoločné zásady a postupy na kontrolu kvality, spoločnú obchodnú stratégiu, používa spoločnú značku alebo značnú časť profesionálnych zdrojov.
- k) partner (*Partner*) – osoba oprávnená zaväzovať firmu v súvislosti s plnením zákazky na odborné služby,

³ Výraz „expert nominovaný audítorom“ je definovaný v odseku 6 (a) ISA 620 „Použitie práce experta nominovaného audítorom“.

⁴ ISA 610 (revidované znenie 2013) „Použitie práce interných audítorov“ stanovuje obmedzenia používania priamej pomoci. Potvrďuje tiež, že právne predpisy alebo nariadenia môžu externému audítorovi zakazovať získanie priamej pomoci od interných audítorov. Preto sa použitie priamej pomoci obmedzuje len na situácie, v ktorých je povolené.

- l) pracovníci (*Personnel*) – partneri a zamestnanci,
- m) odborné štandardy (*Professional standards*) – medzinárodné audítorské štandardy (ISA) a príslušné etické požiadavky,
- n) relevantné etické požiadavky (*Relevant ethical requirements*) – etické požiadavky, zvyčajne časti A a B *Etického kódexu účtovných odborníkov* Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) spolu s reštriktívnejšími národnými požiadavkami, ktoré sa vzťahujú na tím pracujúci na zákazke a na osobu vykonávajúcu previerku kontroly kvality zákazky,
- o) zamestnanci (*Staff*) – odborníci, iní než partneri, vrátane všetkých expertov, ktorých firma zamestnáva,
- p) vhodne kvalifikovaná externá osoba (*Suitably qualified external person*) – osoba mimo firmy schopná a kompetentná vykonávať činnosť ako partner zodpovedný za zákazku, napríklad partner z inej firmy alebo zamestnanec (s príslušnými skúsenosťami) profesionálnej účtovníckej organizácie, ktorej členovia môžu vykonávať audity historických finančných informácií, prípadne organizácie, ktorá poskytuje zodpovedajúce služby v oblasti kontroly kvality.

Požiadavky

Zodpovednosť vedenia za kvalitu auditov

8. Partner zodpovedný za zákazku prevezme zodpovednosť za celkovú kvalitu každej zákazky na audit, na ktorú je priradený (pozri: odsek A3).

Relevantné etické požiadavky

9. Partner zodpovedný za zákazku je počas celej zákazky na audit ostražitý, pozorovaním a podľa potreby získavaním informácií si všíma dôkazy svedčiace o tom, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nespĺňajú relevantné etické požiadavky (pozri: odseky A4 až A5).
10. Keď si partner zodpovedný za zákazku prostredníctvom firemného systému kontroly kvality alebo inak všimne skutočnosti, ktoré naznačujú, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nespĺňajú relevantné etické požiadavky, po konzultácii s inými osobami vo firme určí vhodné opatrenie. (Pozri: odsek A5)

Nezávislosť

11. Partner zodpovedný za zákazku sformuluje záver o súlade s požiadavkami na nezávislosť vzťahujúcimi sa na zákazku na audit. V rámci tohto procesu partner zodpovedný za zákazku (pozri: odsek A5):
 - a) získa od firmy a prípadne od firiem v sieti relevantné informácie, aby identifikoval a vyhodnotil okolnosti a vzťahy, ktoré ohrozujú nezávislosť,
 - b) vyhodnotí informácie o prípadnom zistenom porušení firemných pravidiel a postupov upravujúcich oblasť nezávislosti, aby určil, či pre zákazku na audit nepredstavujú hrozbu z hľadiska nezávislosti,
 - c) prijme vhodné opatrenia na elimináciu takýchto hrozieb alebo riziko hrozieb znížiť na prijateľnú úroveň pomocou bezpečnostných opatrení, prípadne, ak sa to považuje za vhodné, odstúpi od zákazky na audit, keď sa odstúpenie umožňuje platným zákonom alebo predpis. Partner zodpovedný za zákazku bezodkladne informuje firmu o nemožnosti vyriešiť túto vec primeraným opatrením. (Pozri: odseky A6 až A7)

Akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientom a zákaziek na audit

12. Partner zodpovedný za zákazku sa uistí, že sa dodržiavajú primerané postupy týkajúce sa akceptácie a pokračovania vzťahov s klientmi a zákaziek na audit, a určí, či závery, ku ktorým sa v tejto súvislosti dospelo, sú primerané. (Pozri: odseky A8 až A9)

13. Keď partner zodpovedný za zákazku získa informáciu, pre ktorú by firma odmietla zákazku na audit, keby túto informáciu mala k dispozícii skôr, oznámi túto informáciu bezodkladne firme, aby firma a partner zodpovedný za zákazku mohli prijať potrebné opatrenia. (Pozri: odsek A9)

Prideľovanie tímov na zákazky

14. Partner zodpovedný za zákazku sa uistí, že tím pracujúci na zákazke a všetci experti nominovaní audítorom, ktorí nie sú súčasťou tímu pracujúceho na zákazke, majú kolektívne primeranú odbornú kompetenciu a schopnosti, ktoré im umožnia:
- a) vykonať zákazku na audit v súlade s požiadavkami odborných štandardov a platných zákonov a predpisov,
 - b) vypracovať audítorskú správu, ktorá sa má vydať a bude za daných okolností primeraná. (Pozri: odseky A10 až A12)

Vykonanie zákazky

Riadenie, dohľad a vykonávanie

15. Partner zodpovedný za zákazku prevezme zodpovednosť za:
- a) riadenie a vykonávanie zákazky na audit, ako aj za dohľad nad ňou, a to všetko v súlade s odbornými štandardmi a platnými zákonnými a regulačnými požiadavkami, (pozri: odseky A13 až A15, A20)
 - b) audítorskú správu primerane zodpovedajúcu daným okolnostiam.

Previerky

16. Partner zodpovedný za zákazku prevezme zodpovednosť za previerku vykonávanú v súlade s firemnými pravidlami a postupmi pre previerky. (Pozri: odseky A16 a A17, A20)
17. Previerkou audítorskej dokumentácie a diskusiou s tímom pracujúcim na zákazke sa partner zodpovedný za zákazku najneskôr v deň zodpovedajúci dátumu audítorskej správy uistí, že sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na podporu záverov, ku ktorým sa dospelo, ako aj audítorskej správy, ktorá sa má vydať. (Pozri: odseky A18 až A20)

Konzultácie

18. Partner zodpovedný za zákazku:
- a) preberá zodpovednosť za tím pracujúci na zákazke, ktorý primerane prekonzultuje zložité alebo sporné záležitosti,
 - b) sa uistí, že členovia tímu pracujúceho na zákazke počas zákazky primerane konzultovali v rámci tímu pracujúceho na zákazke, a že tieto konzultácie sa uskutočnili aj medzi týmto tímom a inými osobami na primeranej úrovni vo firme aj mimo nej,
 - c) sa uistí, že charakter a vecný rozsah takýchto konzultácií, ako aj závery, ktoré z nich vyplynuli, sú dohodnuté so stranou, s ktorou sa konzultácia uskutočnila,
 - d) zistí, či sa implementovali závery, ktoré z takýchto konzultácií vyplynuli. (Pozri: odseky A21 až A22)

Previerka kontroly kvality zákazky

19. Pri audite finančných výkazov kótovaných spoločností a pri prípadných ďalších zákazkách na audit, keď firma určila, že treba vykonať previerku kontroly kvality zákazky, partner zodpovedný za zákazku:
- a) zistí, či bola vymenovaná osoba zodpovedná za vykonanie previerky

- kontroly kvality zákazky,
- b) prediskutuje s osobou zodpovednou za vykonanie previerky kontroly kvality zákazky závažné skutočnosti, ktoré sa vyskytli pri realizácii zákazky na audit, vrátane skutočností, ktoré pri vykonávaní previerky kontroly kvality zákazky zistila táto osoba,
 - c) neuvedie v audítorskej správe skorší dátum, než je dátum ukončenia previerky kontroly kvality zákazky. (Pozri: odseky A23 až A25)
20. Osoba vykonávajúca previerku kontroly kvality zákazky objektívne vyhodnotí závažné úsudky tímu pracujúceho na zákazke a závery, ku ktorým sa dospelo pri formulovaní audítorskej správy. Toto vyhodnotenie zahŕňa:
- a) prediskutovanie závažných záležitostí s partnerom zodpovedným za zákazku,
 - b) previerku finančných výkazov a návrhu audítorskej správy,
 - c) previerku vybranej audítorskej dokumentácie týkajúcej sa závažných úsudkov tímu pracujúceho na zákazke a záverov, ku ktorým tím dospel,
 - d) vyhodnotenie záverov, ku ktorým sa dospelo pri formulovaní audítorskej správy, ako aj úvahy, či je navrhovaná audítorská správa primeraná. (Pozri: odseky A26 až A28, A30 až A32)
21. V súvislosti s auditom finančných výkazov kótovaných spoločností osoba vykonávajúca previerku kontroly kvality zákazky pri preverovaní kontroly kvality zákazky takisto berie do úvahy:
- a) hodnotenie nezávislosti firmy vzhľadom na zákazku na audit vykonané tímom pracujúcim na zákazke,
 - b) či sa primerane prekonzultovali skutočnosti týkajúce sa rozdielov v stanoviskách, prípadne iné zložité alebo sporné skutočnosti, ako aj závery, ktoré z takýchto konzultácií vyplynuli,
 - c) či audítorská dokumentácia vybraná na previerku odzrkadľuje práce vykonané v súvislosti so závažnými úsudkami a podporuje závery, ku ktorým sa dospelo. (Pozri: odseky A29 až A32)

Rozdiely v stanoviskách

22. Keď v tíme pracujúcom na zákazke alebo medzi tímom a konzultantom vzniknú rozdiely v stanoviskách, prípadne, keď dôjde k rozdielom v stanoviskách medzi partnerom zodpovedným za zákazku a osobou vykonávajúcou previerku kontroly kvality zákazky, postupuje tím pracujúci na zákazke v súlade s firemnými pravidlami a postupmi na riešenie rozdielov v stanoviskách.

Monitorovanie

23. Účinný systém kontroly kvality zahŕňa proces monitorovania, ktorý je vypracovaný tak, aby firme poskytol primerané uistenie, že pravidlá a postupy týkajúce sa systému kontroly kvality sú relevantné, adekvátne a fungujú účinne. Partner zodpovedný za zákazku zváži výsledky firemného procesu monitorovania, zdokumentované v najnovších informáciách zverejnených firmou alebo inými firmami v sieti, ako aj to, či nedostatky zaznamenané v týchto informáciách môžu ovplyvniť zákazku na audit. (Pozri: odseky A33 až A35)

Dokumentácia

24. Audítor zahrnie do audítorskej dokumentácie:⁵
- a) zistené problémy týkajúce sa súladu s relevantnými etickými

⁵ ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 až 11 a A6.

- požiadavkami a spôsob, akým boli vyriešené,
- b) závery o súlade s požiadavkami na nezávislosť, ktoré platia pre danú zákazku na audit, ako aj všetky relevantné diskusie s firmou, ktoré podporujú tieto závery,
 - c) závery týkajúce sa akceptácie a pokračovania vzťahu s klientom a zákazky na audit,
 - d) charakter a vecný rozsah konzultácií, ktoré sa uskutočnili počas zákazky na audit, ako aj závery, ktoré z konzultácií vyplynuli. (Pozri: odsek A36)
25. Pre preverenie zákazku na audit osoba vykonávajúca previerku kontroly kvality zákazky zdokumentuje, že:
- a) sa vykonali postupy, ktoré vyžadujú firemné pravidlá na vykonávanie previerok kontroly kvality zákaziek,
 - b) vykonanie previerky kontroly kvality zákazky sa skončilo v deň zodpovedajúci dátumu audítorskej správy alebo skôr,
 - c) osobe vykonávajúcej previerku nie sú známe nedoriešené záležitosti, ktoré by ju viedli k domnienke, že závažné úsudky tímu pracujúceho na zákazke a závery, ku ktorým dospel, nie sú primerané.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Systém kontroly kvality a úloha tímov pracujúcich na zákazke (pozri: odsek 2)

A1. Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 alebo aspoň rovnako náročné vnútroštátne požiadavky sa zaoberajú zodpovednosťou firmy za vytvorenie a zachovávanie systému kontroly kvality zákaziek na audit. Systém kontroly kvality zahŕňa pravidlá a postupy na riešenie každého z týchto prvkov:

- zodpovednosť vedenia za kvalitu vo firme,
- relevantné etické požiadavky,
- akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientom a konkrétnych zákaziek,
- ľudské zdroje,
- realizácia zákazky,
- monitorovanie.

Vnútroštátne požiadavky zamerané na zodpovednosť firmy za vytvorenie a zachovávanie systému kontroly kvality sú aspoň také náročné ako ISQC 1 vtedy, keď sa zameriavajú na všetky prvky uvedené v tomto odseku a firme ukládajú povinnosti, ktorými sa dosiahnu ciele požiadaviek uvedených v ISQC 1.

Spoliehanie sa na firemný systém kontroly kvality (pozri: odsek 4)

A2. Ak informácie, ktoré poskytla firma alebo iné osoby, nenaznačujú opak, potom sa tím pracujúci na zákazke môže spoliehať na firemný systém kontroly kvality, napríklad v súvislosti:

- so spôsobilosťou pracovníkov vzhľadom na ich nábor a formálne vzdelávanie,
- s nezávislosťou vzhľadom na zhromažďovanie a poskytovanie relevantných informácií o nezávislosti,
- s udržiavaním vzťahov s klientmi vzhľadom na systémy akceptácie a pokračovania vzťahov s klientmi,
- s dodržiavaním platných zákonných a regulačných požiadaviek vzhľadom

na proces monitorovania.

Zodpovednosť vedenia za kvalitu auditov (pozri: odsek 8)

A3. Partner zodpovedný za zákazku svojím konaním a náležitým informovaním ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke v súvislosti s preberaním zodpovednosti za celkovú kvalitu pri každej zákazke na audit zdôrazňuje:

- a) aké je pre kvalitu auditu dôležité:
 - (i) vykonávať práce v súlade s požiadavkami odborných štandardov a platných zákonov a predpisov,
 - (ii) dodržiavať platné firemné pravidlá a postupy na kontrolu kvality,
 - (iii) vydávať audítorské správy, ktoré sú za daných okolností primerané,
 - (iv) aby tím pracujúci na zákazke dokázal bez obavy z odvetných opatrení vyjadriť znepokojenie,
- b) skutočnosť, že pri vykonávaní zákaziek na audit je kvalita nevyhnutná.

Relevantné etické požiadavky

Dodržiavanie relevantných etických požiadaviek (pozri: odsek 9)

A4. Kódex IESBA ustanovuje základné princípy profesionálnej etiky, ku ktorým patrí:

- a) bezúhonnosť,
- b) objektivnosť,
- c) odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť,
- d) dôvernosť informácií,
- e) profesionálne správanie.

Definícia „firmy“, „siete“ a „firmy v sieti“ (pozri: odseky 9 až 11)

A5. Definície „firmy“, „siete“ alebo „firmy v sieti“ v príslušných etických požiadavkách sa môžu líšiť od definícií v tomto ISA. V kódexe IESBA je napríklad „firma“ definovaná ako:

- a) samostatne praktizujúci odborník, združenie alebo obchodná spoločnosť účtovných odborníkov,
- b) subjekt, ktorý takéto osoby ovláda prostredníctvom vlastníctva, riadenia alebo iných prostriedkov, a
- c) subjekt, ktorý je takýmito osobami ovládaný prostredníctvom vlastníctva, riadenia alebo iných prostriedkov.

Kódex IESBA poskytuje aj návod v súvislosti s pojmi „siet“ a „firma v sieti“.

Pri plnení požiadaviek v odsekoch 9 až 11 platia pri výklade etických požiadaviek, pokiaľ je ich výklad potrebný, definície použité v príslušných etických požiadavkách.

Ohrozenie nezávislosti [pozri: odsek 11 písm. c)]

A6. Partner zodpovedný za zákazku môže identifikovať také ohrozenie nezávislosti v súvislosti so zákazkou na audit, ktoré sa nedá eliminovať alebo znížiť na prijateľnú úroveň žiadnymi opatreniami. V takom prípade odsek 11 písm. c) vyžaduje, aby partner zodpovedný za zákazku informoval o tejto skutočnosti príslušnú osobu (príslušné osoby) vo firme, aby určila vhodné opatrenie, ktoré môže zahŕňať elimináciu činnosti alebo záujmu predstavujúceho zdroj ohrozenia, alebo odstúpenie od zákazky na audit, ak odstúpenie od zákazky je možné na

základe platného zákona alebo predpisu.

Úvahy špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A7. Prostriedky na ochranu nezávislosti audítorov vo verejnom sektore môžu byť zabezpečené zákonnými opatreniami. Audítori alebo audítorské firmy, ktoré vykonávajú audity vo verejnom sektore v mene štatutárneho audítora, však možno budú musieť, v závislosti od podmienok mandátu v konkrétnej jurisdikcii, upraviť svoj prístup tak, aby presadili súlad v zmysle odseku 11. Keď mandát audítorovi vo verejnom sektore neumožňuje odstúpiť od zákazky, môže to znamenať, že sa prostredníctvom správy, ktorá bude verejne dostupná, zverejnia okolnosti, ktoré nastali a viedli by k odstúpeniu audítora od zákazky, keby rovnaká situácia nastala v súkromnom sektore.

Akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientom a zákaziek na audit (pozri: odsek 12)

A8. ISQC 1 vyžaduje, aby firma pred tým, než akceptuje zákazku od nového klienta, pri rozhodovaní o pokračovaní v už existujúcej zákazke a pri zvažovaní akceptácie novej zákazky pre existujúceho klienta získala informácie, ktoré za daných okolností považuje za potrebné.⁶ Partnerovi zodpovednému za zákazku pomáhajú určiť, či závery, ku ktorým dospel v súvislosti s akceptáciou a pokračovaním vzťahu s klientom a zákazkami na audit, sú primerané, tieto informácie:

- bezúhonnosť hlavných vlastníkov, kľúčového manažmentu a osôb poverených spravovaním účtovnej jednotky,
- skutočnosť, či je tím pracujúci na zákazke odborne spôsobilý zrealizovať zákazku na audit a či má potrebné kapacity, vrátane času a zdrojov,
- či firma a tím pracujúci na zákazke dokážu splniť relevantné etické požiadavky,
- dôležité skutočnosti, ktoré nastali v priebehu aktuálnej alebo predchádzajúcej zákazky na audit, a ich vplyv na pokračovanie vo vzťahu s klientom.

Úvahy špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora (pozri: odseky 12 a 13)

A9. Vo verejnom sektore možno audítorov vymenovať v súlade so zákonom stanovenými postupmi. Znamená to, že určité požiadavky a úvahy týkajúce sa akceptácie a pokračovania vzťahu s klientom a zákaziek na audit uvedené v odsekoch 12, 13 a A8 nemusia byť relevantné. Napriek tomu informácie zhromaždené opísaným postupom môžu byť pre audítora zdrojom cenných informácií pri posudzovaní rizík a plnení oznamovacích povinností.

Prideľovanie tímov na zákazky (pozri: odsek 14)

A10. V tíme pracujúcom na zákazke je aj osoba, ktorá využíva svoje odborné znalosti v špecializovanej oblasti účtovníctva alebo auditu, a to bez ohľadu na to, či ju najala alebo zamestnala firma vykonávajúca audítorské postupy v rámci zákazky. Osoba s takýmito odbornými znalosťami však nie je členom tímu pracujúceho na zákazke, ak sa na zákazke podieľa iba ako konzultant. Konzultáciami sa zaoberá odsek 18 a odseky A21 a A22.

A11. Pri zvažovaní vhodných spôsobilostí a schopností, ktoré sa od tímu pracujúceho na zákazke ako celku očakávajú, môže partner zodpovedný za zákazku zvažovať napríklad tieto skutočnosti:

- poznatky o zákazkách na audit podobného charakteru a zložitosti a praktické skúsenosti s nimi získané vhodnými školeniami a účasťou na

⁶ ISQC 1, odsek 27 písm. a).

takýchto zákazkách,

- pochopenie odborných štandardov a požiadaviek platných zákonov a predpisov,
- odborné technické znalosti vrátane znalosti relevantných informačných technológií a špecializovaných oblastí účtovníctva a auditu,
- poznatky o relevantných odvetviach, v ktorých klient pôsobí,
- schopnosť uplatňovať odborný úsudok,
- pochopenie firemných pravidiel a postupov na kontrolu kvality.

Úvahy špecifické pre účtovné jednotky z verejného sektora

A12. Súčasťou vhodnej doplnkovej kompetentnosti pre verejný sektor môžu byť zručnosti potrebné na splnenie podmienok na udelenie mandátu na audit v konkrétnej jurisdikcii. Do tejto kompetentnosti možno zahrnúť pochopenie príslušných opatrení týkajúcich sa vykazovania vrátane predkladania správ zákonodarnému zboru alebo inému správnomu orgánu, prípadne podávania správ vo verejnom záujme. Do širšieho vecného rozsahu auditu vo verejnom sektore sa môžu zahrnúť napríklad niektoré aspekty auditu výkonnosti alebo komplexného posúdenia súladu s požiadavkami zákona, predpisu alebo inej autority, ako aj predchádzanie podvodom a korupcií a ich odhaľovanie.

Vykonanie zákazky

Riadenie, dohľad a vykonávanie [pozri: odsek 15 písm. a)]

A13. Riadiť tím pracujúci na zákazke znamená informovať členov tímu napríklad o týchto veciach:

- zodpovednosť členov tímu pracujúceho na zákazke vrátane nevyhnutnosti splniť relevantné etické požiadavky a naplánovať a vykonať audit s postojom profesionálneho skepticizmu tak, ako to vyžaduje ISA 200,⁷
- zodpovednosť príslušných partnerov, keď sa na vykonávaní zákazky na audit podieľa viacero partnerov,
- ciele prác, ktoré sa majú vykonať,
- charakter činnosti účtovnej jednotky,
- otázky týkajúce sa rizík,
- problémy, ktoré môžu vzniknúť,
- podrobný prístup k vykonávaniu zákazky.

Diskusia medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke umožňuje menej skúseným členom tímu pýtať sa skúsenejších členov tímu, takže v rámci tímu pracujúceho na zákazke môže prebiehať vhodná komunikácia.

A14. Vhodná tímová práca a školenia pomáhajú menej skúseným členom tímu pracujúceho na zákazke jasne pochopiť ciele práce, na ktorú boli priradení.

A15. Dohľad zahŕňa napríklad tieto činnosti:

- sledovanie pokroku v prácach na zákazke na audit,
- posudzovanie kompetentnosti a výkonných schopností jednotlivých členov tímu pracujúceho na zákazke, vrátane toho, či majú dostatok času na vykonávanie svojich prác, či rozumejú pokynom a či sa práca vykonáva podľa plánovaného prístupu k zákazke na audit,

⁷

ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek 15.

- zaoberanie sa závažnými skutočnosťami, ktoré sa vyskytnú počas zákazky na audit, zváženie ich závažnosti a vhodná úprava plánovaného prístupu,
- označenie skutočností, ktoré majú počas zákazky prekonzultovať alebo posúdiť skúsenejší členovia tímu pracujúceho na zákazke.

Previerky

Zodpovednosť za previerku (pozri: odsek 16)

A16. Podľa ISQC 1 sa pravidlá a postupy, ktoré firma používa pri previerke, určia tak, aby prácu menej skúsenejších členov tímu preverovali skúsenejší členovia tímu.⁸

A17. Pri previerke sa napríklad zvažuje, či:

- sa práca vykonala v súlade s odbornými štandardmi a požiadavkami platných zákonov a predpisov,
- boli vznesené závažné otázky, ktoré treba ďalej posúdiť,
- sa uskutočnili vhodné konzultácie a či sa závery, ktoré z nich vyplynuli, zdokumentovali a zrealizovali,
- treba prehodnotiť charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vykonávaných prác,
- vykonaná práca poskytuje podporu pre závery, ku ktorým sa dospelo, a či je vhodne zdokumentovaná,
- sú získané dôkazy dostatočné a vhodné na podporu audítorskej správy,
- či sa ciele postupov vykonávaných na zákazke dosiahli.

Previerka vykonaných prác, ktorú uskutoční partner zodpovedný za zákazku (pozri: odsek 17)

A18. Keď partner zodpovedný za zákazku vo vhodných fázach zákazky včas preverí ďalej uvedené skutočnosti, dajú sa závažné veci vyriešiť včas a k spokojnosti partnera zodpovedného za zákazku, a to v deň audítorskej správy alebo ešte skôr:

- oblasti, ktoré sú mimoriadne dôležité pre úsudok, najmä tie, ktoré súvisia so zložitými alebo s problematickými záležitosťami zistenými v priebehu zákazky,
- závažné riziká,
- iné oblasti, ktoré partner zodpovedný za zákazku považuje za dôležité.

Partner zodpovedný za zákazku nemusí, ale môže preveriť celú audítorskú dokumentáciu. Ako však požaduje ISA 230, partner zdokumentuje rozsah aj časový rozvrh previerok.⁹

A19. Partner zodpovedný za zákazku, ktorý audit prevezme počas vykonávania zákazky, môže uplatniť previerkové postupy uvedené v odseku A18, aby preveril práce vykonané do dňa, ku ktorému došlo k zmene, s cieľom prevziať zodpovednosť partnera zodpovedného za zákazku.

Úvahy relevantné pre prípady, keď sa využije člen tímu pracujúceho na zákazke s odbornými skúsenosťami v špecializovanej oblasti účtovníctva alebo auditu (pozri: odseky 15 až 17)

A20. Keď sa využije člen tímu pracujúceho na zákazke, ktorý má odborné skúsenosti v špecializovanej oblasti účtovníctva alebo auditu, k riadeniu prác tohto člena tímu pracujúceho na zákazke, dohľadu nad nimi a ich preverenie môžu patriť napríklad takéto veci:

⁸ ISQC 1, odsek 33.

⁹ ISA 230, odsek 9 písm. c).

- dohoda s týmto členom o charaktere, vecnom rozsahu a cieľoch jeho práce a o príslušných úlohách tohto člena a ostatných členov tímu, ako aj o charaktere, časovom rozvrhu a rozsahu komunikácie medzi týmto členom a ostatnými členmi tímu pracujúceho na zákazke,
- vyhodnotenie adekvátnosti prác tohto člena vrátane platnosti a primeranosti jeho zistení alebo záverov a ich súladu s inými audítorskými dôkazmi.

Konzultácia (pozri: odsek 18)

A21. Prekonzultovanie závažných technických, etických a iných vecí vo firme alebo mimo firmy (keď to je vhodné) môže byť účinné, keď:

- sa konzultantom poskytnú všetky relevantné fakty, ktoré im umožnia poskytnúť kvalifikovanú radu,
- konzultanti majú vhodné znalosti, služobný vek a skúsenosti.

A22. Konzultácie mimo firmy môžu byť pre tím pracujúci na zákazke vhodné napríklad vtedy, keď firma nemá zodpovedajúce interné zdroje. Tím môže využiť poradenské služby iných firiem, profesionálnych a regulačných orgánov alebo komerčných organizácií, ktoré poskytujú relevantné služby kontroly kvality.

Previerka kontroly kvality zákazky

Dokončenie previerky kontroly kvality zákazky pred dátumom uvedeným v audítorskej správe [pozri: odsek 19 písm. c)]

A23. Podľa požiadavky ISA 700 (revidované znenie) sa v audítorskej správe nesmie uviesť dátum skorší, ako je dátum, ku ktorému audítor získa dostatok vhodných dôkazov, na ktorých založí svoj názor na finančné výkazy.¹⁰ V prípade auditu finančných výkazov kótovaných spoločností alebo zákazky spĺňajúcej kritériá na previerku kontroly kvality zákazky takáto previerka audítorovi pomáha určiť, či sa získal dostatok vhodných dôkazov.

A24. Vykonávanie previerky kontroly kvality zákazky včas a vo vhodných fázach zákazky umožňuje pohotovo vyriešiť závažné záležitosti k spokojnosti osoby vykonávajúcej previerku kontroly kvality zákazky, a to v deň audítorskej správy alebo skôr.

A25. Dokončenie previerky kontroly kvality zákazky znamená, že osoba vykonávajúca previerku kontroly kvality zákazky splnila požiadavky uvedené v odsekoch 20 a 21 a prípadne aj v odseku 22. Dokumentáciu o previerke kontroly kvality možno skompletizovať po dátume audítorskej správy ako súčasť skompletizovania záverečného audítorského spisu. Súvisiace požiadavky stanovuje ISA 230, ktorý v tejto súvislosti poskytuje aj návod.¹¹

Charakter, rozsah a časové rozvrhnutie previerky kontroly kvality zákazky (pozri: odsek 20)

A26. Keď si partner zodpovedný za zákazku zachová ostražitosť, dokáže rozpoznať okolnosti, za ktorých je nevyhnutné vykonať previerku kontroly kvality zákazky, hoci na začiatku zákazky takáto previerka nebola potrebná.

A27. Rozsah previerky kontroly kvality zákazky môže okrem iného závisieť od zložitosti zákazky na audit, od toho, či ide o kótovanú spoločnosť, ako aj od rizika, že audítorská správa by nemusela byť za daných okolností primeraná. Previerka kontroly kvality zákazky neznižuje zodpovednosť partnera, ktorý zodpovedá za zákazku na audit a za jej vykonanie.

¹⁰ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, odsek 49.

¹¹ ISA 230, odseky 14 až 16.

A28. Keď sa uplatňuje ISA 701¹², závery, ku ktorým tím pracujúci na zákazke dospeje pri formulovaní správy audítora, zahŕňajú určenie:

- kľúčových záležitostí auditu, ktoré bude obsahovať správa audítora,
- prípadných kľúčových záležitostí auditu, o ktorých sa nebude informovať v správe audítora v súlade s odsekom 14 v ISA 701,
- ak je to relevantné, na základe skutočností a okolností účtovnej jednotky a auditu, že neexistujú žiadne kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať v správe audítora.

Okrem toho previerka navrhovanej správy audítora podľa odseku 20 písm. b) zahŕňa úvahu o navrhovanom znení časti „Kľúčové záležitosti auditu“.

Previerka kontroly kvality zákazky kótovanej spoločnosti (pozri: odsek 21)

A29. Ďalšie skutočnosti relevantné so zreteľom na vyhodnotenie závažných úsudkov tímu pracujúceho na zákazke, ktoré sa môžu brať do úvahy pri previerke kontroly kvality zákazky kótovanej spoločnosti, sú tieto:

- závažné riziká podľa ISA 315 (revidované znenie)¹³ zistené počas zákazky a reakcie na ne v súlade s ISA 330¹⁴ vrátane toho, ako tím pracujúci na zákazke posúdi riziko podvodu a ako naň bude reagovať podľa ISA 240,¹⁵
- vytvorené úsudky, najmä úsudky týkajúce sa významnosti a závažných rizík,
- závažnosť a charakter opravených a neopravených nesprávností zistených počas auditu a spôsob, akými sa s nimi naložilo,
- skutočnosti, o ktorých treba informovať manažment a osoby poverené spravovaním a, ak je to vhodné, aj ďalšie osoby, napríklad regulačné orgány.

V závislosti od situácie sa môžu uvedené ďalšie skutočnosti vzťahovať aj na previerku kontroly kvality zákazky v prípade auditu finančných výkazov iných účtovných jednotiek.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek (pozri: odseky 20 a 21)

A30. Popri audite finančných výkazov kótovaných spoločností sa previerka kontroly kvality zákazky vyžaduje aj vtedy, keď zákazka na audit spĺňa kritéria stanovené firmou na vykonanie previerky kontroly kvality. Môže sa stať, že v niektorých prípadoch ani jedna z firemných zákaziek na audit nespĺňa kritériá, pre ktoré by sa musela podrobiť takejto previerke.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora (pozri: odseky 20 a 21)

A31. Vo verejnom sektore môže audítor vymenovaný zo zákona (napríklad generálny audítor alebo iná osoba s vhodnou kvalifikáciou vymenovaná za generálneho audítora) pôsobiť vo funkcii predstavujúcej ekvivalent funkcie partnera zodpovedného za zákazku, ktorý nesie celkovú zodpovednosť za audit vo verejnom sektore. Za takýchto okolností sa v príslušných prípadoch pri výbere osoby vykonávajúcej previerku kontroly kvality zákazky zväži aj potreba nezávislosti od auditovaného subjektu a schopnosť osoby vykonávajúcej previerku kontroly kvality zákazky poskytnúť objektívne vyhodnotenie.

A32. Kótované spoločnosti podľa odsekov 21 a A28 nie sú vo verejnom sektore bežné.

¹² ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora“

¹³ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“.

¹⁴ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

¹⁵ ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov.“

Vo verejnom sektore však môžu existovať iné subjekty, ktoré sú dôležité vzhľadom na svoju veľkosť, zložitosť alebo verejný záujem, v dôsledku čoho existuje široký okruh zainteresovaných osôb. Ako príklad možno uviesť štátne obchodné spoločnosti a podniky verejných služieb. Neustále transformácie vo verejnom sektore môžu viesť aj k vzniku nových druhov dôležitých subjektov. Na určenie dôležitosti neexistujú pevne stanovené objektívne kritériá. Audítori vo verejnom sektore však vyhodnotia, ktoré účtovné jednotky sú natoľko dôležité, že treba vykonať previerku kontroly kvality zákazky.

Monitorovanie (pozri: odsek 23)

A33. ISQC 1 vyžaduje, aby firma zaviedla proces monitorovania vypracovaný tak, aby poskytol primerané uistenie, že pravidlá a postupy týkajúce sa systému kontroly kvality sú relevantné, adekvátne a fungujú účinne.¹⁶

A34. Pri zvažovaní nedostatkov, ktoré by mohli ovplyvniť zákazku na audit, môže partner zodpovedný za zákazku vziať do úvahy opatrenia, ktoré firma prijala na nápravu situácie, a partner zodpovedný za zákazku ich v súvislostiach daného auditu považuje za postačujúce.

A35. Nedostatok vo firemnom systéme kontroly kvality nemusí nevyhnutne naznačovať, že konkrétna zákazka na audit nebola vykonaná v súlade s profesionálnymi štandardmi a požiadavkami platných zákonov a predpisov, alebo že by audítorská správa nebola primeraná.

Dokumentácia

Zdokumentovanie konzultácií [pozri: odsek 24 písm. d]

A36. Keď sú konzultácie s inými odborníkmi, zamerané na zložité alebo sporné skutočnosti, dostatočne úplne a podrobne zdokumentované, dokumentácia umožňuje pochopiť:

- skutočnosť, ktorá bola predmetom konzultácie,
- výsledky konzultácie vrátane všetkých prijatých rozhodnutí, základ, na ktorom sú tieto rozhodnutia založené, a spôsob ich realizácie.

¹⁶ ISQC 1, odsek 48.