

**MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 402**  
**ÚVAHY POČAS AUDITU TÝKAJÚCE SA ÚČTOVNEJ JEDNOTKY, KTORÁ**  
**POUŽÍVA ORGANIZÁCIU POSKYTUJÚCU SLUŽBY**

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

**OBSAH**

	Odsek
<b>Úvod</b>	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA .....	1 – 5
Dátum nadobudnutia účinnosti .....	6
<b>Ciel</b> .....	<b>7</b>
<b>Definície</b> .....	<b>8</b>
<b>Požiadavky</b>	
Oboznámenie sa so službami organizácie poskytujúcej služby vrátane internej kontroly .....	9 – 14
Reakcie na posúdené riziká významných nesprávností .....	15 – 17
Správa 1. a 2. typu vylučujúca služby subdodávateľskej organizácie .....	18
Podvod, nedodržanie zákonov a predpisov a neopravené nesprávnosti týkajúce sa aktivít v organizácii poskytujúcej služby .....	19
Audítorská správa vydaná audítorom klienta .....	20 – 22
<b>Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály</b>	
Oboznámenie sa so službami organizácie poskytujúcej služby vrátane internej kontroly .....	A1 – A23
Reakcie na posúdené riziká významných nesprávností .....	A24 – A39
Správa 1. a 2. typu vylučujúca služby subdodávateľskej organizácie .....	A40
Podvod, nedodržanie zákonov a predpisov a neopravené nesprávnosti vo vzťahu k aktivitám v organizácii poskytujúcej služby .....	A41
Audítorská správa vydaná audítorom klienta .....	A42 – A44

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 402 „Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby“ by sa mal vykladať v spojitosti s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorským štandardmi“
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## Úvod

### Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora klienta za získanie dostatočných a vyhovujúcich auditorských dôkazov, keď klient používa služby jednej alebo viacerých organizácií poskytujúcich služby. Venuje sa najmä tomu, ako audítor klienta uplatňuje ISA 315 (revidované znenie)<sup>1</sup> a ISA 330<sup>2</sup> pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou klienta vrátane internej kontroly relevantnej pre audit, ktoré stačia na to, aby mohol identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností a ako reakciu na ne navrhol a vykonal ďalšie auditorské postupy.
2. Mnoho účtovných jednotiek rieši určité aspekty svojej činnosti dodávateľským spôsobom prostredníctvom organizácií poskytujúcich služby, počnúc vykonávaním určitej úlohy pod vedením účtovnej jednotky a končiac nahradením celých podnikateľských jednotiek alebo funkcií v rámci spoločnosti, napríklad funkcie zabezpečujúcej dodržiavanie daňových zákonov a predpisov. Veľa služieb, ktoré takéto organizácie poskytujú, sú súčasťou činnosti účtovnej jednotky; nie všetky takéto služby sú však pre audit relevantné.
3. Služby organizácie poskytujúcej služby sú pre audit finančných výkazov klienta relevantné, keď sú tieto služby a s nimi súvisiace kontroly súčasťou informačného systému klienta relevantného pre finančné vykazovanie, zahŕňajúceho súvisiace obchodné procesy. I keď väčšina kontrol organizácie poskytujúcej služby pravdepodobne súvisí s finančným vykazovaním, môžu existovať aj iné kontroly relevantné pre audit, napríklad kontroly týkajúce sa ochrany majetku. Služby organizácie poskytujúcej služby sú súčasťou informačného systému klienta relevantného pre finančné vykazovanie zahrňujúceho súvisiace procesy v spoločnosti, keď tieto služby majú vplyv na niektorý z týchto bodov:
  - a) triedy transakcií v klientovej činnosti, ktoré sú dôležité pre finančné výkazy klienta,
  - b) postupy v informačných systémoch (IT) a aj v systémoch na manuálne spracovanie informácií, ktorými sa klientove transakcie iniciujú, zaznamenávajú, spracúvajú, podľa potreby opravujú, prenášajú do hlavnej knihy a vykazujú vo finančných výkazoch,
  - c) súvisiace účtovné záznamy v elektronickej alebo papierovej forme, ktoré podporujú informácie a špecifické účty vo finančných výkazoch klienta a používajú sa na iniciovanie, zaznamenávanie, spracúvanie a vykazovanie transakcií klienta; patrí sem oprava nesprávnych informácií a spôsob prenosu informácií do hlavnej knihy,
  - d) spôsob, akým sa v informačnom systéme klienta evidujú udalosti a podmienky, ktoré nie sú transakciami a sú dôležité pre finančné výkazy,
  - e) proces finančného vykazovania použitý na zostavenie finančných výkazov klienta vrátane dôležitých účtovných odhadov a zverejnení,
  - f) kontroly týkajúce sa záznamov v účtovných denníkoch vrátane neštandardných záznamov v denníkoch na zaznamenanie jednorazových nezvyčajných transakcií alebo úprav.
4. Charakter a rozsah prác, ktoré musí vykonať audítor klienta vzhľadom na služby od organizácie poskytujúcej služby, závisia od charakteru a dôležitosti týchto služieb pre klienta a ich relevantnosti pre audit.

<sup>1</sup> ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“.

<sup>2</sup> ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

5. Tento ISA sa nevzťahuje na služby finančných inštitúcií obmedzujúcich sa iba na spracovanie transakcií na klientovom účte v danej finančnej inštitúcii, ktoré klient špecificky odsúhlasí, napríklad transakcií na bežnom účte, ktoré spracúva banka, alebo transakcií s cennými papiermi, ktoré spracúva maklér. Tento ISA sa okrem toho nevzťahuje ani na audit transakcií vyplývajúcich z majetkových účastí v iných účtovných jednotkách, napríklad v združeníach, obchodných spoločnostiach a spoločných podnikoch, keď sú majetkové podiely zaúčtované pre vlastníkov podielov a vlastníkom sa o nich podávajú správy.

#### Dátum nadobudnutia účinnosti

6. Tento ISA platí pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

#### Ciele

7. Keď klient používa služby organizácie poskytujúcej služby, cieľom audítora klienta je:
- a) oboznámiť sa dostatočne s charakterom a dôležitosťou služieb organizácie poskytujúcej služby a ich vplyvom na internú kontrolu klienta relevantnú pre audit, aby mohol identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností,
  - b) navrhnúť a vykonať audítorské postupy, ktoré budú reagovať na tieto riziká.

#### Definície

8. Na účely ISA majú nasledujúce výrazy ďalej priradený význam:
- a) doplnkové kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta (*Complementary user entity controls*) – kontroly, o ktorých organizácia poskytujúca služby pri návrhu svojej služby predpokladá, že ich klient implementuje, a ktoré sú identifikované v opise jej systému, ak sú nevyhnutné na dosiahnutie kontrolných cieľov,
  - b) správa k opisu a návrhu kontrol v organizácii poskytujúcej služby (*Report on the description and design of controls at a service organization*) (v tomto ISA označovaná ako správa 1. typu) – správa, ktorá obsahuje:
    - (i) manažmentom vypracovaný opis organizácie poskytujúcej služby, jej systému, kontrolných cieľov a súvisiacich kontrol, ktoré boli navrhnuté a k určitému dátumu sa zaviedli,
    - (ii) audítorskú správu vydanú audítorom organizácie poskytujúcej služby s cieľom poskytnúť primerané uistenie zahŕňajúce stanovisko audítora k opisu systému organizácie poskytujúcej služby, kontrolným cieľom a súvisiacim kontrolám a k vhodnosti navrhnutých kontrol na dosiahnutie stanovených kontrolných cieľov,
  - c) správa o opise, podobe a účinnosti fungovania kontrol organizácie poskytujúcej služby (*Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization*) (v tomto ISA uvádzaná ako správa 2. typu) – správa, ktorá obsahuje:
    - (i) manažmentom vypracovaný opis organizácie poskytujúcej služby, jej systému, kontrolných cieľov a súvisiacich kontrol, ich návrh a implementáciu k stanovenému dátumu alebo počas celého vymedzeného obdobia a v niektorých prípadoch aj ich účinnosť fungovania počas vymedzeného obdobia, a
    - (ii) audítorskú správu vydanú audítorom organizácie poskytujúcej služby s cieľom poskytnúť primerané uistenie, ktorá zahŕňa:

- a. stanovisko audítora organizácie poskytujúcej služby k opisu systému organizácie poskytujúcej služby, jej kontrolným cieľom a súvisiacim kontrolám, vhodnosti navrhnutých kontrol z hľadiska dosiahnutia stanovených kontrolných cieľov a k účinnosti fungovania kontrol, a
- b. opis testov kontrol, ktoré vykonal audítor organizácie poskytujúcej služby, ako aj ich výsledky,
- d) audítor organizácie poskytujúcej služby (*Service auditor*) – audítor, ktorý na žiadosť organizácie poskytujúcej služby poskytne správu o uistení týkajúcu sa kontrol organizácie poskytujúcej služby,
- e) organizácia poskytujúca služby (*Service organization*) – externá organizácia (alebo jej segment) poskytujúca klientom také služby, ktoré sú súčasťou ich informačných systémov relevantných pre finančné vykazovanie,
- f) systém organizácie poskytujúcej služby (*Service organization's system*) – zásady a postupy, ktoré organizácia poskytujúca služby navrhla, zaviedla a zachováva, aby klientom mohla poskytovať služby, na ktoré sa vzťahuje audítorská správa vydaná audítorom organizácie poskytujúcej služby,
- g) subdodávateľ služieb (*Subservice organization*) – organizácia poskytujúca služby, ktorú iná organizácia poskytujúca služby použije na realizáciu niektorých takých služieb poskytovaných klientom, ktoré sú súčasťou ich informačných systémov relevantných pre finančné vykazovanie,
- h) audítor klienta (*User auditor*) – audítor, ktorý vykonáva audit finančných výkazov klienta organizácie poskytujúcej služby a vydáva o nich správu,
- i) účtovná jednotka klienta (*User entity*) – účtovná jednotka, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby, a ktorej finančné výkazy sú predmetom auditu.

### Požiadavky

#### Oboznámenie sa so službami organizácie poskytujúcej služby vrátane internej kontroly

9. Pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou klienta v súlade s ISA 315 (revidované znenie)<sup>3</sup> je audítor klienta povinný oboznámi s tým, ako účtovná jednotka klienta vo svojej činnosti používa služby organizácie poskytujúcej služby vrátane: (pozri: odseky A1 – A2)
- a) charakteru služieb, ktoré poskytuje organizácia poskytujúca služby, a ich dôležitosť pre účtovnú jednotku klienta vrátane ich vplyvu na internú kontrolu vykonávanú účtovnou jednotkou klienta, (pozri: odseky A3 – A5)
  - b) charakteru a významnosti spracovávaných transakcií, prípadne účtov alebo procesov finančného vykazovania, ktoré organizácia poskytujúca služby ovplyvňuje, (pozri: odsek A6),
  - c) miery interakcie medzi činnosťou organizácie poskytujúcej služby a činnosťami účtovnej jednotky klienta, (pozri: odsek A7),
  - d) charakteru vzťahu medzi účtovnou jednotkou klienta a organizáciou poskytujúcou služby vrátane príslušných zmluvných podmienok upravujúcich činnosti, ktoré na seba prevzala organizácia poskytujúca služby. (Pozri: odseky A8 – A11)
10. Pri oboznamovaní sa s internou kontrolou relevantnou pre audit v súlade s ISA 315 (revidované znenie)<sup>4</sup> audítor účtovnej jednotky klienta vyhodnotí podobu

<sup>3</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 11.

<sup>4</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 12.

a implementáciu relevantných kontrol v účtovnej jednotke klienta týkajúcich sa služieb organizácie poskytujúcej služby vrátane kontrol týkajúcich sa transakcií spracovávaných organizáciou poskytujúcou služby. (Pozri: odseky A12 – A14)

11. Audítora klienta určí, či sa dostatočne oboznámil s charakterom a dôležitosťou služieb dodávaných organizáciou poskytujúcou služby a ich vplyvom na internú kontrolu vykonávanú účtovnou jednotkou klienta relevantnú pre audit, ktoré mu umožnia identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností.
12. Ak audítora klienta nemôže od účtovnej jednotky klienta získať dostatočné poznatky, získava jedným alebo viacerými z týchto postupov:
  - a) vyžiada si správu 1. alebo 2. typu, ak sú k dispozícii,
  - b) skontaktuje sa prostredníctvom účtovnej jednotky klienta s organizáciou poskytujúcou služby, aby získal konkrétne informácie,
  - c) navštívi organizáciu poskytujúcu služby a vykoná postupy, ktorými získa potrebné informácie o relevantných kontrolách v organizácii poskytujúcej služby, alebo
  - d) použije iného audítora, ktorý vykoná postupy na získanie potrebných informácií o relevantných kontrolách v organizácii poskytujúcej služby. (Pozri: odseky A15 – A20)

*Použitie správy 1. alebo 2. typu, ktoré audítoraovi klienta slúžia ako podpora pri oboznamovaní sa s organizáciou poskytujúcou služby*

13. Pri určovaní dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov získaných zo správy 1. alebo 2. typu sa audítora klienta presvedčí o:
  - a) odbornej spôsobilosti audítora organizácie poskytujúcej služby a jeho nezávislosti od organizácie poskytujúcej služby a
  - b) adekvátnosti štandardov, podľa ktorých bola vydaná správa 1. alebo 2. typu (pozri: odsek A21)
14. Keď audítora klienta plánuje použiť správu 1. alebo 2. typu ako audítorské dôkazy na podporu svojho oboznámenia sa s podobou a implementáciou kontrol v organizácii poskytujúcej služby, je povinný:
  - a) vyhodnotiť, či je opis a podoba kontrol v organizácii poskytujúcej služby ku dňu alebo za obdobie vyhovujú zámeru audítora klienta,
  - b) vyhodnotiť, či sú dôkazy získané zo správy dostatočné a vyhovujúce na pochopenie internej kontroly vykonávanej klientom relevantnej pre audit,
  - c) rozhodne, či sú pre účtovnú jednotku klienta relevantné doplňujúce kontroly, ktoré identifikovala organizácia poskytujúca služby, a ak áno, získa poznatky o tom, či klient takéto kontroly vypracoval a implementoval. (Pozri: odseky A22 – A23)

### **Reakcie na posúdené riziká významných nesprávností**

15. Pri reakcii na posúdené riziká v súlade s ISA 330 je audítora klienta povinný:
  - a) rozhodnúť, či sú na základe záznamov uložených u klienta k dispozícii dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy týkajúce sa relevantných tvrdení vo finančných výkazoch, a ak nie,
  - b) vykonať ďalšie audítorské postupy, aby na základe auditu získal dostatočné a vyhovujúce dôkazy, prípadne použiť iného audítora, ktorý tieto postupy v organizácii poskytujúcej služby vykoná v jeho mene. (pozri: odseky A24 – A28)

### *Testy kontrol*

16. Keď audítor klienta pri posudzovaní rizík predpokladá, že kontroly v organizácii poskytujúcej služby fungujú účinne, musí audítorské dôkazy o ich účinnom fungovaní získať pomocou jedného alebo viacerých z týchto postupov:
- vyžiadať si správu 2. typu, ak je k dispozícii,
  - vykonať vhodné testy kontrol v organizácii poskytujúcej služby, alebo
  - použiť iného audítora, ktorý testy kontrol v organizácii poskytujúcej služby vykoná v mene audítora klienta. (Pozri: odseky A29 – A30)

Použitie správy 2. typu ako audítorského dôkazu o účinnom fungovaní kontrol v organizácii poskytujúcej služby

17. Keď v súlade s odsekom 16 písm. a) audítor klienta plánuje použiť správu 2. typu ako audítorský dôkaz o účinnom fungovaní kontrol v organizácii poskytujúcej služby, je povinný zistiť, či audítorská správa vydaná audítorom organizácie poskytujúcej služby poskytuje dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o účinnosti kontrol na to, aby audítorovi klienta poslúžila ako doklad správnosti jeho posúdenia rizík, a to tým, že:
- vyhodnotí, či opis a návrh kontrol v organizácii poskytujúcej služby a účinnosť ich fungovania ku dňu alebo za obdobie vyhovujú zámerom audítora klienta,
  - určí, či sú pre účtovnú jednotku klienta relevantné doplňujúce kontroly, ktoré identifikovala organizácia poskytujúca služby, a ak áno, získa poznatky o tom, či účtovná jednotka klienta takéto kontroly vypracovala a implementovala, a ak áno, otestuje účinnosť ich fungovania,
  - vyhodnotí adekvátnosť časového obdobia, na ktoré sa testy kontrol vzťahujú, ako aj obdobie, ktoré uplynulo od vykonania týchto testov, a
  - vyhodnotí, či testy kontrol, ktoré vykonal audítor organizácie poskytujúcej služby, a ich výsledky opísané v audítorskej správe, sú relevantné pre tvrdenia vo finančných výkazoch klienta, a či poskytujú dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy na podporu vyhodnotenia rizík audítorom klienta. (Pozri: odseky A31 – A39)

### **Správa 1. a 2. typu vylučujúca služby subdodávateľskej organizácie**

18. Keď audítor klienta plánuje použiť správu 1. alebo 2. typu, ktorá vylučuje služby poskytované subdodávateľskou organizáciou, pričom tieto služby sú relevantné pre audit finančných výkazov účtovnej jednotky klienta, uplatní na služby poskytované subdodávateľskou organizáciou požiadavky tohto ISA. (Pozri: odsek A40)

### **Podvod, nedodržanie zákonov a predpisov a neopravené nesprávnosti týkajúce sa aktivít v organizácii poskytujúcej služby**

19. Audítor klienta zistí od manažmentu účtovnej jednotky klienta, či organizácia poskytujúca služby oznámila účtovnej jednotke klienta prípad podvodu, nedodržania zákonov a predpisov alebo neopravené nesprávnosti ovplyvňujúce jeho finančné výkazy, alebo či sa účtovná jednotka klienta dozvedela o takýchto skutočnostiach iným spôsobom. Audítor klienta vyhodnotí, ako uvedené skutočnosti ovplyvňujú charakter, časové rozvrhnutie a rozsah jeho ďalších audítorských postupov vrátane vplyvu na jeho závery a audítorskú správu. (Pozri: odsek A41)

### **Audítorská správa vydaná audítorom klienta**

20. Keď audítor klienta nedokáže získať dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o službách od organizácie poskytujúcej služby relevantných pre audit

finančných výkazov účtovnej jednotky klienta, modifikuje názor v audítorskej správe v súlade s ISA 705 (revidované znenie)<sup>5</sup>. (Pozri: odsek A42).

21. V audítorskej správe s nemodifikovaným názorom sa audítor klienta nesmie odvolávať na prácu audítora organizácie poskytujúcej služby, ak to nevyžaduje zákon alebo predpis. Keď takýto odkaz vyžaduje zákon alebo predpis, treba v audítorskej správe vydanej audítorm klientu uviesť, že takýto odkaz neznižuje zodpovednosť audítora klienta za jeho názor. (Pozri: odsek A43)
22. Keď je odkaz na prácu audítora organizácie poskytujúcej služby relevantný na pochopenie modifikácie názoru audítora klienta, v audítorskej správe vydanej audítorm klientu sa uvedie, že takýto odkaz neznižuje zodpovednosť audítora klienta za daný názor. (Pozri: odsek A44)

\*\*\*

### **Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**

#### **Oboznámenie sa so službami organizácie poskytujúcej služby vrátane internej kontroly**

*Zdroje informácií* (pozri: odsek 9)

- A1. Informácie o charaktere služieb organizácie poskytujúcej služby sa dajú získať z rozličných zdrojov, ktorými sú napríklad:
  - používateľské príručky,
  - prehľady systémov,
  - technické príručky,
  - kontrakt alebo dohoda o úrovni poskytovaných služieb uzatvorené medzi klientom a organizáciou poskytujúcou služby,
  - správy organizácie poskytujúcej služby, interného auditu alebo regulačných orgánov o kontrolách vykonaných v organizácii poskytujúcej služby,
  - správy audítora organizácie poskytujúcej služby vrátane listov vedeniu, ak sú k dispozícii.
- A2. Takisto poznatky, ktoré audítor klienta získal na základe skúseností s organizáciou poskytujúcou služby, napríklad vďaka skúsenostiam z iných zákaziek na audit, môžu pomôcť pochopiť charakter služieb organizácie poskytujúcej služby. Táto skutočnosť môže byť užitočná najmä vtedy, keď sú služby organizácie poskytujúcej služby a s nimi súvisiace kontroly vo veľkej miere štandardizované.

*Charakter služieb organizácie poskytujúcej služby* [: odsek 9 písm. a)]

- A3. Účtovná jednotka klienta môže organizáciu poskytujúcu služby používať ako subjekt, ktorý spracúva transakcie a nesie s tým súvisiacu zodpovednosť, alebo ako subjekt, ktorý zaznamenáva transakcie a spracúva príslušné údaje. K organizáciám, ktoré poskytujú takéto služby, patria napríklad bankové oddelenia zamerané na investície do aktív určených na programy zamestnaneckých výhod a iné programy a poskytujú im obslužné služby; hypotekárni bankári, ktorí vykonávajú služby týkajúce sa hypoték pre iných; a poskytovatelia aplikačných služieb, ktorí poskytujú hotové softvérové aplikácie

<sup>5</sup> ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“, odsek 6.

a technologické prostredie, ktoré umožňuje zákazníkom spracúvať finančné a prevádzkové transakcie.

A4. Príkladmi služieb organizácií poskytujúcich služby relevantnými pre audit sú:

- vedenie účtovných záznamov účtovnej jednotky klienta,
- správa majetku,
- iniciovanie, zaznamenanie alebo spracovanie transakcií ako sprostredkovateľ účtovnej jednotky klienta.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A5. Menšie účtovné jednotky môžu využívať služby externého účtovníctva v rozsahu od spracovania určitých transakcií (napríklad platenie daní z príjmu zo závislej činnosti), cez vedenie účtovných záznamov až po zostavovanie finančných výkazov. Využitie takejto organizácie poskytujúcej služby na vypracovanie vlastných finančných výkazov nezbavuje manažment menšej účtovnej jednotky a prípadne ani osoby poverené spravovaním ich zodpovednosti za finančné výkazy.<sup>6</sup>

*Charakter a významnosť transakcií spracúvaných organizáciou poskytujúcou služby [pozri: odsek 9 písm. b)]*

A6. Organizácia poskytujúca služby môže ustanoviť pravidlá a postupy, ktoré ovplyvnia internú kontrolu vykonávanú účtovnou jednotkou klienta. Tieto pravidlá a postupy sú aspoň čiastočne fyzicky a prevádzkovo oddelené od účtovnej jednotky klienta. Význam kontrol organizácie poskytujúcej služby pre účtovnú jednotku klienta závisí od charakteru služieb poskytovaných organizáciou vrátane charakteru a významnosti transakcií, ktoré pre účtovnú jednotku klienta spracúva. V určitých situáciách sa môže zdať, že transakcie, ktoré organizácia poskytujúca služby spracúva, a účty, ktoré táto organizácia ovplyvňuje, nie sú pre finančné výkazy účtovnú jednotku klienta významné, ale charakter spracúvaných transakcií môže byť závažný a audítor klienta môže určiť, že za daných okolností je nevyhnutné oboznámiť sa s týmito kontrolami.

*Stupeň interakcie medzi aktivitami organizácie poskytujúcej služby a účtovnou jednotkou klienta [odkaz: odsek 9 písm. c)]*

A7. Význam kontrol organizácie poskytujúcej služby pre kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta závisí aj od stupňa interakcie medzi jej aktivitami a aktivitami účtovnej jednotky klienta. Stupeň interakcie sa týka rozsahu, v akom účtovná jednotka klienta dokáže implementovať a rozhodne sa implementovať účinné kontroly zamerané na spracovanie, ktoré vykonáva organizácia poskytujúca služby. Medzi činnosťami účtovnej jednotky klienta a organizácie poskytujúcej služby existuje vysoký stupeň vzájomnej interakcie napríklad vtedy, keď účtovná jednotka klienta schvaľuje transakcie a organizácia poskytujúca služby ich spracúva a vedie účtovníctvo o nich. Za takýchto okolností môže byť pre účtovnú jednotku klienta reálne zaviesť účinné kontroly týkajúce sa takýchto transakcií. Na druhej strane, keď organizácia poskytujúca služby začne, alebo od počiatku zaznamenáva a spracúva transakcie klienta a vedie o nich účtovníctvo, stupeň interakcie medzi oboma organizáciami je nižší. Za takýchto okolností sa môže stať, že účtovná jednotka klienta nebude schopná zaviesť účinné kontroly týkajúce sa takýchto transakcií vo svojej účtovnej jednotke, alebo sa môže rozhodnúť, že ich nezavedie a bude sa spoliehať na kontroly v organizácii poskytujúcej služby.

*Charakter vzťahu medzi účtovnou jednotkou klienta a organizáciou poskytujúcou služby [odkaz: odsek 9 písm. d)]*

<sup>6</sup> ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odseky 4, A4 a A5.



- A8. Kontrakt alebo zmluva o dohodnutých výkonoch uzatvorená medzi klientom a organizáciou poskytujúcou službu môže obsahovať ustanovenia týkajúce sa napríklad týchto skutočností:
- informácie, ktoré treba poskytnúť účtovnej jednotke klienta a zodpovednosť za iniciovanie transakcií týkajúcich sa aktivít, ktoré vykonala organizácia poskytujúca službu,
  - uplatnenie požiadaviek regulačných orgánov týkajúcich sa formy záznamov, ktoré treba viesť, alebo prístupu k nim,
  - náhrada škody, ktorú treba účtovnej jednotke klienta nahradiť v prípade neplnenia,
  - či organizácia poskytujúca služby poskytne správu o svojich kontrolách a ak áno, či to bude správa 1. alebo 2. typu,
  - či má audítor klienta právo nahliadať do účtovných záznamov účtovnej jednotky klienta vedených organizáciou poskytujúcou službu a právo prístupu k iným informáciám nevyhnutným na vykonanie auditu,
  - či dohoda umožňuje, aby audítor klienta priamo komunikoval s audítorom organizácie poskytujúcej služby.
- A9. Medzi organizáciou poskytujúcou službu a účtovnou jednotkou klienta a medzi organizáciou poskytujúcou službu a jej audítorom existuje priamy vzťah. Tento vzťah nemusí nevyhnutne viesť k priamemu vzťahu medzi audítorom klienta a audítorom organizácie poskytujúcej služby. Keď neexistuje priamy vzťah medzi audítorom klienta a audítorom organizácie poskytujúcej služby, komunikácia medzi audítorom klienta a audítorom organizácie poskytujúcej služby zvyčajne prebieha prostredníctvom účtovnej jednotky klienta a organizácie poskytujúcej služby. Priamy vzťah môže vzniknúť aj medzi audítorom klienta a audítorom organizácie poskytujúcej služby, pričom sa zohľadnia príslušné etické aspekty a aspekty dôveryhodnosti informácií. Audítor klienta môže napríklad použiť audítora organizácie poskytujúcej služby na vykonanie postupov vo svojom mene, napríklad na vykonanie:
- a) testov kontrol v organizácii poskytujúcej služby alebo
  - b) substantívnych postupov zameraných na transakcie a zostatky účtov vykazovaných vo finančných výkazoch účtovnej jednotky klienta, ktoré vedie organizácia poskytujúca služby.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

- A10. Audítori subjektov vo verejnom sektore majú zvyčajne rozsiahle prístupové práva stanovené zákonmi. Môžu však existovať situácie, keď takéto prístupové práva nie sú k dispozícii, napríklad vtedy, keď sídlo organizácie poskytujúcej služby je v inej jurisdikcii. V takýchto prípadoch bude možno treba, aby sa audítor oboznámil s právnymi predpismi platnými v tejto odlišnej jurisdikcii a zistil, či sa dajú získať zodpovedajúce prístupové práva. Audítor subjektu vo verejnom sektore môže klienta požiadať, aby prístupové práva zaradil do zmluvných dohovorov medzi účtovnou jednotkou klienta a organizáciou poskytujúcou službu.
- A11. Audítor subjektu vo verejnom sektore môže na vykonanie testov kontrol alebo substantívnych postupov zameraných na dodržiavanie zákonov, predpisov alebo požiadaviek inej autority použiť iného audítora.

*Oboznámenie sa s kontrolami týkajúcimi sa služieb organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek 10)*

- A12. Účtovná jednotka klienta môže zaviesť kontroly týkajúce sa služby organizácie poskytujúcej služby, ktoré môže audítor klienta otestovať a dospieť k záveru, že kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta fungujú účinne pri niektorých alebo pri všetkých súvisiacich tvrdeniach bez ohľadu na kontroly používané

v organizácii poskytujúcej služby. Keď účtovná jednotka klienta používa organizáciu poskytujúcu služby na spracovanie mzdovej agendy, môže napríklad zaviesť kontroly týkajúce sa odovzdávania a prijímania informácií týkajúcich sa miezd, ktoré by mohli zabrániť vzniku významných nesprávností alebo by ich mohli zistiť. Tieto kontroly môžu zahŕňať:

- porovnanie údajov dodaných organizácii poskytujúcej služby s informáciami obsiahnutými v správach od organizácie poskytujúcej služby po ich spracovaní,
- prepočet vzorky miezd z hľadiska vecnej správnosti a kontrolu primeranosti celkovej sumy miezd.

A13. V takejto situácii môže audítor klienta otestovať kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta zamerané na spracovanie miezd, ktoré tomuto audítorovi poskytnú základ na vytvorenie záveru, že kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta účinne fungujú v prípade tvrdení týkajúcich sa mzdových transakcií.

A14. Ako sa uvádza v ISA 315 (revidované znenie)<sup>7</sup>, v súvislosti s niektorými rizikami môže audítor klienta usúdiť, že nie je možné alebo realizovateľné získať dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy iba pomocou substantívnych postupov. Takéto riziká sa môžu týkať nepresného alebo neúplného zaznamenania rutinných významných skupín transakcií a zostatkov účtov, ktoré sa vďaka svojim vlastnostiam často dajú do veľkej miery spracúvať automatizovane, s nepatrným alebo žiadnym manuálnym zásahom. Takéto vlastnosti vhodné na automatizované spracovanie môžu existovať najmä vtedy, keď účtovná jednotka klienta používa organizácie poskytujúce služby. V takýchto prípadoch sú kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta zamerané na uvedené riziká relevantné pre audit a od audítora klienta sa vyžaduje, aby sa s nimi oboznámil a posúdil ich v súlade s odsekmi 9 a 10 tohto ISA.

*Ďalšie postupy, keď sa od účtovnej jednotky klienta nedajú získať dostatočné poznatky (pozri: odsek 12)*

A15. Rozhodnutie audítora klienta o tom, ktorý postup podľa odseku 12 použiť, či už jednotlivo alebo kombinovane, na získanie informácií nevyhnutných na základ na identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností v súvislosti s tým, že účtovná jednotka klienta používa organizáciu poskytujúcu služby, môžu ovplyvniť napríklad tieto skutočnosti:

- veľkosť účtovnej jednotky klienta a organizácie poskytujúcej služby,
- zložitosť transakcií účtovnej jednotky klienta a zložitosť služieb organizácie poskytujúcej služby,
- sídlo organizácie poskytujúcej služby (napríklad audítor klienta sa môže rozhodnúť, že použije iného audítora, ktorý v jeho mene vykoná postupy v organizácii poskytujúcej služby vo veľmi vzdialenom sídle),
- či sa očakáva, že audítor organizácie poskytujúcej služby postupom (postupmi) získa dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy, a
- charakter vzťahu medzi účtovnou jednotkou klienta a organizáciou poskytujúcou služby.

A16. Organizácia poskytujúca služby si môže najatť audítora na vydanie správy k opisu a návrhu jej kontrol (správa 1. typu), alebo správy k opisu a návrhu jej kontrol a účinnosti ich fungovania (správa 2. typu). Správu 1. alebo 2. typu možno vydať v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na uisťovacie služby

---

<sup>7</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 30.

(International Standard on Assurance Engagements — ISAE) 3402<sup>8</sup> alebo v súlade so štandardmi ustanovenými oprávnenou alebo uznávanou organizáciou zodpovednou za určovanie štandardov (ktorá ich môže nazvať inak, napríklad správa typu A alebo správa typu B).

- A17. Dostupnosť správy 1. alebo 2. typu vo všeobecnosti závisí od toho, či zmluva medzi organizáciou poskytujúcou služby a účtovnou jednotkou klienta zahŕňa poskytnutie takejto správy organizáciou poskytujúcou služby. Organizácia poskytujúca služby sa môže z praktických dôvodov rozhodnúť, že účtovným jednotkám klienta poskytne správu 1. alebo 2. typu. V niektorých prípadoch však nemusia mať účtovné jednotky klienta k dispozícii správu 1. ani 2. typu.
- A18. Za určitých okolností môže účtovná jednotka klienta zaistiť subdodávkou z vonkajších zdrojov jednu alebo viaceré významné podnikateľské jednotky alebo funkcie v spoločnosti, ako sú napríklad kompletná funkcia jej daňového plánovania a dodržiavania daňových zákonov a predpisov, financie a účtovníctvo, prípadne funkcia kontrolóra, a to prostredníctvom jednej alebo viacerých organizácií poskytujúcich služby. Keďže sa môže stať, že za týchto okolností nebude k dispozícii správa ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby, pre klientovho audítora môže byť najúčinnším postupom na oboznámenie sa s kontrolami v organizácii poskytujúcej služby jej návšteva, lebo medzi manažmentom klienta a manažmentom organizácie poskytujúcej služby bude pravdepodobne existovať priama interakcia.
- A19. Možno použiť iného audítora, ktorý vykoná postupy na získanie potrebných informácií o relevantných kontrolách v organizácii poskytujúcej služby. Ak bola vydaná správa 1. alebo 2. typu, auditor klienta môže na vykonanie týchto postupov použiť audítora organizácie poskytujúcej služby, keďže medzi ním a organizáciou poskytujúcou služby už existuje určitý vzťah. Auditor klienta, ktorý používa prácu iného audítora, môže považovať za užitočné usmernenie obsiahnuté v ISA 600,<sup>9</sup> keďže sa týka poznatkov o inom audítovi (vrátane jeho nezávislosti a profesionálnej spôsobilosti), účasti iného audítora na prácach pri plánovaní charakteru, rozsahu a časového rozvrhnutia takýchto prác a vyhodnotenia dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov.
- A20. Účtovná jednotka klienta môže používať organizáciu poskytujúcu služby, ktorá zase používa subdodávateľskú organizáciu na poskytovanie niektorých svojich služieb účtovnej jednotke klienta, ktoré sú súčasťou informačného systému, ktorý má tento klient, relevantného pre finančné vykazovanie. Tento subdodávateľ služieb môže byť vzhľadom na organizáciu poskytujúcu služby samostatnou účtovnou jednotkou, alebo môže byť s tou organizáciou spriaznený. Auditor klienta možno bude musieť vziať do úvahy kontroly v organizácii, ktorá je subdodávateľom služieb. Keď sa používa jeden alebo viacero subdodávateľských organizácií, interakcia medzi aktivitami klienta a organizácie poskytujúcej služby sa rozšíri tak, že zahŕňa interakciu medzi klientom, organizáciou poskytujúcou služby a subdodávateľom služieb. Najdôležitejšími faktormi, ktoré musí auditor klienta brať do úvahy pri určovaní dôležitosti kontrol organizácie poskytujúcej služby a subdodávateľa služieb pre kontroly klienta, je stupeň tejto interakcie, ako aj charakter a významnosť transakcií, ktoré spracúva organizácia poskytujúca služby a subdodávateľ služieb.

*Použitie správy 1. alebo 2. typu na podporu oboznámenia sa audítora klienta s organizáciou poskytujúcou služby (pozri: odseky 13 – 14)*

<sup>8</sup> ISAE 3402 „Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby“.

<sup>9</sup> ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“, v odseku 2 sa uvádza: „Pre audítora môže byť tento ISA, podľa potreby prispôbený okolnostiam, dôležitý, keď do auditu finančných výkazov, ktoré nie sú finančnými výkazmi skupiny, zapojí iných audítorov...“ Pozri aj ISA 600, odsek 19.

- A21. Audítor klienta si môže vyžiadať informácie o audítorovi organizácie poskytujúcej služby od jeho profesijnej organizácie alebo od iných audítorov a informovať sa, či tento audítor podlieha dohľadu regulačných orgánov. Audítor organizácie poskytujúcej služby môže vykonávať svoju prax v jurisdikcii, v ktorej sa správy o kontrolách v organizácii poskytujúcej služby vydávajú podľa iných štandardov, a audítor klienta môže získať informácie o štandardoch, ktoré použil audítor organizácie poskytujúcej služby, od štandardizačnej organizácie.
- A22. Správa 1. alebo 2. typu spolu s informáciami o klientovi môže audítorovi klienta pomôcť pochopiť:
- a) aspekty kontrol v organizácii poskytujúcej služby, ktoré môžu ovplyvňovať spracovávanie transakcií účtovnej jednotky klienta vrátane používania subdodávateľov,
  - b) tok dôležitých transakcií cez organizáciu poskytujúcu služby s cieľom určiť v ňom tie body, v ktorých môžu vzniknúť významné nesprávne vo finančných výkazoch účtovnej jednotky klienta,
  - c) kontrolné ciele v organizácii poskytujúcej služby, ktoré sú relevantné pre tvrdenia vo finančných výkazoch klienta,
  - d) či sú kontroly v organizácii poskytujúcej služby vhodne vypracované a implementované tak, aby predchádzali chybám pri spracúvaní, ktoré môžu viesť k významným nesprávnostiam vo finančných výkazoch klienta, alebo aby ich zisťovali.

Správa 1. alebo 2. typu môže audítorovi klienta pomôcť získať dostatočné poznatky, ktoré mu umožnia identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávne. Správa 1. typu však neposkytuje žiadne dôkazy o účinnosti fungovania príslušných kontrol.

- A23. Správa 1. alebo 2. typu, ktorá je ku dňu alebo za obdobie, ktoré nespadá do účtovného obdobia účtovnej jednotky klienta, môže audítorovi klienta pomôcť predbežne sa oboznámiť s kontrolami implementovanými v organizácii poskytujúcej služby, ak je doplnená o ďalšie existujúce informácie z iných zdrojov. Keď sú kontroly organizácie poskytujúcej služby opísané ku dňu alebo za obdobie pred začiatkom auditovaného obdobia, môže audítor klienta vykonať postupy na zaktualizovanie informácií v správe 1. alebo 2. typu, ako napríklad:
- prediskutovať zmeny v organizácii poskytujúcej služby s pracovníkmi účtovnej jednotky klienta, ktorí môžu o takýchto zmenách vedieť,
  - preveriť existujúcu dokumentáciu a korešpondenciu od organizácie poskytujúcej služby, alebo
  - prediskutovať zmeny s pracovníkmi organizácie poskytujúcej služby.

#### **Reakcie na posúdené riziká významných nesprávne (pozri: odsek 15)**

- A24. To, či využívanie organizácie poskytujúcej služby zvyšuje riziko významných nesprávne účtovnej jednotky klienta, závisí od charakteru poskytovaných služieb a kontrol týkajúcich sa týchto služieb; využívaním organizácie poskytujúcej služby sa v niektorých prípadoch môže znížiť riziko významných nesprávne účtovnej jednotky klienta, najmä vtedy, keď samotný tento klient nemá odborné znalosti potrebné na vykonávanie konkrétnych činností, ako je iniciovanie, spracovanie a zaznamenávanie transakcií, prípadne nemá dostatočné zdroje (napríklad systém IT).

- A25. Keď si organizácia poskytujúca služby vedie významné prvky účtovných záznamov účtovnej jednotky klienta, možno bude treba priamy prístup k týmto záznamom, aby audítor klienta získal dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy týkajúce sa fungovania kontrol zameraných na tieto záznamy, alebo na

preukázanie transakcií a zostatkov, ktoré sú v nich zaznamenané, prípadne oboje. Takýto prístup sa môže týkať buď fyzického prezretia záznamov v priestoroch organizácie poskytujúcej služby, alebo preskúmania elektronicky vedených záznamov od účtovnej jednotky klienta alebo z iného miesta, prípadne oboch. V prípade priameho prístupu elektronickou cestou môže týmto audítor klienta získať dôkazy o adekvátnosti kontrol organizácie poskytujúcej služby týkajúcimi sa kompletnosti a integrity údajov účtovnej jednotky klienta, za ktoré zodpovedá organizácia poskytujúca služby.

A26. Pri určovaní charakteru a rozsahu audítorských dôkazov, ktoré treba získať v súvislosti so zostatkami predstavujúcimi majetok, ktorý má v mene klienta v držbe organizácia poskytujúca služby, alebo transakcií, ktoré v mene klienta realizuje organizácia poskytujúca služby, môže audítor zvažovať nasledujúce postupy:

- a) kontrola záznamov a dokumentov, ktoré má účtovná jednotka klienta: spoľahlivosť tohto zdroja dôkazov závisí od charakteru a rozsahu účtovných záznamov a podpornej dokumentácie, ktoré si tento klient uchováva. Účtovná jednotka klienta niekedy nevedie nezávislé podrobné záznamy alebo dokumentáciu o špecifických transakciách zrealizovaných v jej mene,
- b) kontrola záznamov a dokumentov, ktoré uchováva organizácia poskytujúca služby: prístup audítora účtovnej jednotky klienta k záznamom organizácie poskytujúcej služby sa môže stanoviť ako súčasť zmluvnej dohody medzi klientom a organizáciou poskytujúcou služby. Audítor klienta môže namiesto seba použiť iného audítora, aby mohol nahliadnuť do záznamov účtovnej jednotky klienta, ktoré vedie organizácia poskytujúca služby,
- c) získanie potvrdení zostatkov a transakcií od organizácie poskytujúcej služby: keď si klient vedie nezávislé záznamy o zostatkoch a transakciách, môže potvrdenie od organizácie poskytujúcej služby dosvedčujúce správnosť záznamov klienta predstavovať spoľahlivý audítorský dôkaz o existencii transakcií a príslušných aktív. V prípade používania viacerých organizácií poskytujúcich služby, napríklad investičného manažéra a depozitára, keď tieto organizácie poskytujúce služby vedú nezávislé záznamy, môže audítor klienta nechať zostatky potvrdiť týmito organizáciami, aby uvedené informácie porovnal s nezávislými záznamami účtovnej jednotky klienta.

Ak účtovná jednotka klienta nevedie nezávislé záznamy, informácie z potvrdení od organizácie poskytujúcej služby predstavujú iba vyhlásenie o tom, čo je zobrazené v záznamoch, ktoré vedie organizácia poskytujúca služby. Takéto potvrdenia, brané samy osebe, preto nepredstavujú spoľahlivý audítorský dôkaz. V takejto situácii môže audítor klienta zvážiť, či sa dá identifikovať iný zdroj nezávislých dôkazov,

- d) uplatnenie analytických postupov na záznamy, ktoré vedie účtovná jednotka klienta, alebo na správy od organizácie poskytujúcej služby: účinnosť analytických postupov bude pravdepodobne pre rôzne tvrdenia rôzna a bude závisieť od rozsahu dostupných informácií a stupňa ich podrobnosti.

A27. Iný audítor môže pre potreby audítora klienta vykonať postupy, ktoré majú substantívny charakter. Takáto zákazka sa môže týkať postupov vykonávaných iným audítorom, odsúhlasených medzi účtovnou jednotkou klienta, jej audítorom, organizáciou poskytujúcou služby a jej audítorom. Zistenia, ktoré vyplynú z postupov vykonaných iným audítorom, preverí audítor klienta, aby určil, či predstavujú dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy. Môžu existovať aj požiadavky, ktoré uložili vládne orgány alebo zmluvné dohody, podľa ktorých audítor organizácie poskytujúcej služby vykoná určené postupy,

ktoré majú substantívny charakter. Výsledky uplatnenia požadovaných postupov na zostatky a transakcie, ktoré spracúva organizácia poskytujúca služby, môže audítor klienta použiť ako súčasť dôkazov potrebných na podporu svojho názoru. Za takýchto okolností môže byť vhodné, aby sa audítor klienta ešte pred vykonaním postupov dohodol s audítorom organizácie poskytujúcej služby na audítorskej dokumentácii, ktorá sa poskytne audítorovi klienta, prípadne na možnosti nahliadnuť do tejto dokumentácie.

A28. Za určitých okolností, najmä keď účtovná jednotka klienta zaistí uje subdodávkou z vonkajších zdrojov niektoré alebo všetky svoje finančné funkcie prostredníctvom organizácie poskytujúcej služby, audítor klienta sa môže dostať do situácie, že veľká časť audítorských dôkazov je uložených v organizácii poskytujúcej služby. Audítor klienta, prípadne iný audítor v jeho mene, možno bude musieť vykonať substantívne postupy v organizácii poskytujúcej služby. Audítor organizácie poskytujúcej služby môže poskytnúť správu 2. typu a okrem toho pre audítora klienta vykonať substantívne postupy. Zapojením iného audítora sa nemení zodpovednosť audítora klienta za získanie dostatočných a vyhovujúcich audítorských dôkazov vytvárajúcich primeraný základ, na ktorom audítor klienta založí svoj názor. Takže pri zvažovaní, či sa získali dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy, a či treba vykonať ďalšie substantívne postupy, berie audítor klienta do úvahy svoje zapojenie sa do, prípadne dôkaz o, účasti na riadení, dohľade a vykonávaní substantívnych postupov vykonávaných iným audítorom.

*Testy kontrol (pozri: odsek 16)*

A29. ISA 330<sup>10</sup> od audítora klienta vyžaduje, aby navrhol a vykonal testy kontrol s cieľom získať dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o účinnom fungovaní relevantných kontrol za určitých okolností. V kontexte organizácie poskytujúcej služby táto požiadavka platí vtedy, keď:

- a) posúdenie rizika významných nesprávností audítorom klienta zahŕňa očakávanie, že kontroly v organizácii poskytujúcej služby fungujú účinne (čo znamená, že audítor klienta sa pri stanovovaní charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu substantívnych postupov plánuje spoľahnúť sa na účinné fungovanie kontrol v organizácii poskytujúcej služby), alebo
- b) substantívne postupy samy osebe ani v kombinácii s testami účinného fungovania kontrol u klienta nedokážu poskytnúť dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy na úrovni tvrdení.

A30. Keď správa 2. typu nie je k dispozícii, audítor klienta sa môže prostredníctvom účtovnej jednotky klienta skontaktovať s organizáciou poskytujúcou služby a požadovať, aby sa angažoval audítor organizácie poskytujúcej služby, ktorý poskytne správu 2. typu zahŕňajúcu testy účinného fungovania relevantných kontrol, alebo audítor klienta môže použiť na vykonanie postupov v organizácii poskytujúcej služby, ktoré otestujú účinné fungovanie daných kontrol, iného audítora. Audítor klienta môže rovnako navštíviť organizáciu poskytujúcu služby a vykonať testy relevantných kontrol, ak s tým bude organizácia poskytujúca služby súhlasiť. Posúdenie rizík vykonané audítorom klienta je založené na kombinácii dôkazov získaných z práce iného audítora a z jeho vlastných postupov.

Použitie správy 2. typu ako audítorského dôkazu o účinnom fungovaní kontrol v organizácii poskytujúcej služby (pozri: odsek 17)

A31. Správa 2. typu môže mať za cieľ uspokojiť potreby niekoľkých rôznych audítorov klientov; testy kontrol a výsledky opísané v audítorskej správe vydané audítorom organizácie poskytujúcej služby preto nemusia byť

---

<sup>10</sup> ISA 330, odsek 8.

relevantné pre závažné tvrdenia vo finančných výkazoch klienta. Relevantné testy kontrol a ich výsledky sa vyhodnotia s cieľom určiť, že audítorská správa vydaná audítorom organizácie poskytujúcej služby poskytuje dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol na podporu posúdenia rizík audítorom klienta. Audítor klienta pritom môže vziať do úvahy tieto faktory:

- a) časové obdobie, na ktoré sa vzťahujú testy kontrol, ako aj obdobie, ktoré uplynulo od vykonania testov kontrol, a
- b) vecný rozsah prác audítora organizácie poskytujúcej služby, ako aj služieb a procesov, na ktoré sa tieto práce vzťahujú, testovaných kontrol a vykonaných testov, ako aj to, ako testované kontroly súvisia s kontrolami vykonávanými účtovnou jednotkou klienta, a
- c) výsledky testov kontrol a názor audítora organizácie poskytujúcej služby na účinnosť fungovania kontrol.

A32. Pre niektoré tvrdenia platí, že čím je kratšie obdobie, na ktoré sa konkrétny test vzťahuje, a čím dlhší je čas, ktorý uplynul od vykonania tohto testu, tým menej vierohodný audítorský dôkaz dokáže test poskytnúť. Porovnaním obdobia, na ktoré sa vzťahuje správa 2. typu, s účtovným obdobím účtovnej jednotky klienta môže audítor klienta dospieť k záveru, že správa 2. typu poskytuje menej vierohodný audítorský dôkaz, keď sa obdobie na ktoré sa vzťahuje správa 2. typu iba málo prekrýva s obdobím, pre ktoré sa audítor klienta chce na túto správu spoliehať. V takomto prípade správa 2. typu vzťahujúca sa na predchádzajúce alebo nasledujúce obdobie môže poskytnúť doplňujúci audítorský dôkaz. V iných prípadoch môže audítor klienta určiť, že je nevyhnutné vykonať testy kontrol v organizácii poskytujúcej služby, aby získal dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o účinnom fungovaní týchto kontrol, prípadne môže na ich vykonanie použiť iného audítora.

A33. Audítor klienta bude možno musieť získať ďalšie dôkazy o dôležitých zmenách relevantných kontrol v organizácii poskytujúcej služby, ktoré nastali mimo obdobia, na ktoré sa vzťahuje správa 2. typu, alebo určiť ďalšie audítorské postupy, ktoré treba vykonať. Pri rozhodovaní o tom, ktoré ďalšie audítorské dôkazy treba získať o kontrolách v organizácii poskytujúcej služby fungujúcich mimo obdobia, na ktoré sa vzťahuje audítorská správa vydaná audítorom organizácie poskytujúcej služby, môžu byť relevantné napríklad tieto faktory:

- závažnosť posúdených rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení,
- špecifické kontroly, ktoré sa testovali priebežne, počas účtovného obdobia, a ich závažné zmeny, ktoré nastali po otestovaní vrátane zmien informačného systému, procesov a pracovníkov,
- stupeň, do akého sa podarilo získať dôkazy o účinnom fungovaní týchto kontrol,
- dĺžka zostávajúceho obdobia,
- do akej miery plánuje audítor klienta zredukovať budúce substantívne postupy na základe toho, že sa spoľahne na kontroly,
- účinnosť kontrolného prostredia a monitorovania kontrol v účtovnej jednotke klienta.

A34. Môžu sa získať ďalšie audítorské dôkazy, napríklad rozšírením testov kontrol na zostávajúce obdobie alebo otestovaním monitorovania kontrol vykonávaného účtovnou jednotkou klienta.

A35. Ak sa testovacie obdobie audítora organizácie poskytujúcej služby vôbec neprekrýva s účtovným obdobím účtovnej jednotky klienta, nebude sa môcť audítor klienta na takéto testy spoľahnúť a dospieť k záveru, že kontroly

vykonávané účtovnou jednotkou klienta fungujú účinne, lebo bez vykonania ďalších postupov neposkytujú dôkazy o účinnosti kontrol za aktuálne obdobie auditu.

- A36. Za určitých okolností sa pri vypracovaní podoby služby organizácie poskytujúcej služby môže vychádzať z predpokladu, že účtovná jednotka klienta implementuje niektoré kontroly. Pri vypracovaní podoby služby môže napríklad vychádzať z predpokladu, že účtovná jednotka klienta bude mať zavedené kontroly na autorizáciu transakcií pred ich zaslaním na spracovanie do organizácie poskytujúcej služby. V takejto situácii môže opis kontrol organizácie poskytujúcej služby zahŕňať aj opis týchto doplnkových kontrol vykonávaných účtovnou jednotkou klienta. Audítora klienta zväži, či sú tieto doplnkové kontroly, ktoré vykonáva účtovná jednotka klienta, relevantné pre služby, ktoré sa poskytujú klientovi.
- A37. Ak sa audítora klienta domnieva, že audítorská správa vydaná audítormi organizácie poskytujúcej služby neposkytne dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy, napríklad, keď neobsahuje opis testov audítora organizácie poskytujúcej služby zameraných na kontroly a ich výsledky, audítora klienta si môže doplniť poznatky o postupoch a záveroch audítora organizácie poskytujúcej služby tým, že prostredníctvom účtovnej jednotky klienta sa skontaktuje s organizáciou poskytujúcou služby s požiadavkou o rozhovor s audítormi organizácie poskytujúcej služby o vecnom rozsahu a výsledkoch jeho prác. Podobne, keď to audítora klienta považuje za nevyhnutné, môže sa prostredníctvom účtovnej jednotky klienta skontaktovať s organizáciou poskytujúcou služby, aby audítora organizácie poskytujúcej služby požiadal o vykonanie postupov v organizácii poskytujúcej služby. Inou alternatívou je, že by tieto postupy vykonal audítora klienta, prípadne iný audítora na žiadosť audítora klienta.
- A38. Správa 2. typu audítora organizácie poskytujúcej služby identifikuje výsledky testov vrátane výnimiek a iných informácií, ktoré by mohli mať vplyv na závery audítora klienta. Výnimky, ktoré zaznamená audítora organizácie poskytujúcej služby, alebo modifikovaný názor v správe 2. typu audítora organizácie poskytujúcej služby neznamena automaticky, že správa 2. typu nebude užitočná pre audit finančných výkazov účtovnej jednotky klienta pri posudzovaní rizík významných nesprávností. Pri posudzovaní testov kontrol, ktoré vykonal audítora organizácie poskytujúcej služby, audítora klienta zohľadní skôr výnimky a skutočnosti, ktoré viedli k modifikovanému názoru v správe 2. typu audítora organizácie poskytujúcej služby. Pri zvažovaní výnimiek a skutočností, ktoré viedli k modifikovanému názoru, môže audítora klienta uvedené skutočnosti prediskutovať s audítormi organizácie poskytujúcej služby. Aby sa takáto komunikácia uskutočnila, treba, aby sa účtovná jednotka klienta skontaktovala s organizáciou poskytujúcou služby a získala jej súhlas.

Informovanie o nedostatkoch v internej kontrole zistených počas auditu

- A39. Od audítora klienta sa vyžaduje, aby včas písomne informoval manažment a osoby poverené spravovaním o závažných nedostatkoch zistených počas auditu.<sup>11</sup> Rovnako sa od neho vyžaduje, aby na vhodnej úrovni zodpovednosti včas informoval manažment aj o ďalších nedostatkoch v internej kontrole zistených počas auditu, ktoré sú podľa jeho profesionálneho úsudku natoľko závažné, že si zaslužia pozornosť manažmentu.<sup>12</sup> Skutočnosti, ktoré môže audítora klienta zistiť počas auditu a informovať o nich manažment a osoby poverené spravovaním, zahŕňajú:

- každé monitorovanie kontrol, ktoré môže klient implementovať, vrátane tých, ktoré sa identifikovali pri získaní správy 1. alebo 2. typu,

<sup>11</sup> ISA 265 „Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole“, odseky 9 a 10.

<sup>12</sup> ISA 265, odsek 10.



- prípady, keď doplnkové kontroly, ktoré má vykonávať účtovná jednotka klienta, sú uvedené v správe 1. alebo 2. typu a účtovná jednotka klienta ich nezaviedla,
- kontroly, ktoré môžu byť nevyhnutné v organizácii poskytujúcej služby a v prípade ktorých sa zdá, že neboli zavedené, alebo sa na ne konkrétne nevzťahuje správa 2. typu.

**Správa 1. a 2. typu vylučujúca služby subdodávateľskej organizácie** (pozri: odsek 18)

A40. Keď organizácia poskytujúca služby používa subdodávateľskú organizáciu, správa audítora organizácie poskytujúcej služby môže v opise systému tejto organizácie a v rozsahu zákazky jej audítora zahŕňať alebo vylučovať ciele relevantných kontrol subdodávateľskej organizácie a s ňou súvisiace kontroly. Tieto dve metódy oznámenia sú známe ako zahŕňajúca a vylučujúca metóda. Ak správa 1. alebo 2. typu vylučuje kontroly v subdodávateľskej organizácii a služby, ktoré táto organizácia poskytuje, sú relevantné pre audit finančných výkazov účtovnej jednotky klienta, od audítora klienta sa vyžaduje, aby na subdodávateľskú organizáciu uplatnil požiadavky tohto ISA. Charakter a rozsah prác, ktoré musí vykonať audítor klienta vzhľadom na služby poskytované subdodávateľskou organizáciou, závisia od charakteru a dôležitosti týchto služieb pre účtovnú jednotku klienta a ich relevantnosti pre audit. Uplatnenie požiadavky podľa odseku 9 pomôže audítorovi klienta určiť vplyv subdodávateľa a charakter a rozsah prác, ktoré treba vykonať.

**Podvod, nedodržiavanie zákonov a predpisov a neopravené nesprávnosti vo vzťahu k aktivitám v organizácii poskytujúcej služby** (pozri: odsek 19)

A41. Organizácia poskytujúca služby môže byť na základe podmienok zmlúv s účtovnými jednotkami klienta povinná zverejniť dotknutým účtovným jednotkám klienta všetky prípady podvodu, nedodržiavania zákonov a predpisov alebo neopravených nesprávností, ktoré sa dajú prisúdiť manažmentu alebo zamestnancom organizácie poskytujúcej služby. Ako vyžaduje odsek 19, audítor klienta od manažmentu klienta získa informácie, či organizácia poskytujúca služby ohlásila túto skutočnosť a vyhodnotí, či skutočnosti, ktoré organizácia poskytujúca služby oznámila, majú vplyv na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov audítora klienta. Audítor klienta môže za určitých okolností vyžadovať na vykonanie tohto vyhodnotenia doplnujúce informácie a požiadať účtovnú jednotku klienta, aby sa skontaktovala s organizáciou poskytujúcou služby s cieľom získať potrebné informácie.

**Audítorská správa vydaná audítorom klienta** (pozri: odsek 20)

A42. Keď audítor klienta nedokáže získať dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o službách od organizácie poskytujúcej služby relevantné pre audit finančných výkazov účtovnej jednotky klienta, dochádza k obmedzeniu rozsahu auditu. Takýto prípad môže nastať vtedy, keď:

- audítor klienta sa nedokáže získať dostatočne oboznámiť so službami organizácie poskytujúcej služby a nemá základ na identifikáciu a posudzovanie rizík významných nesprávností,
- súčasťou posúdenia rizík audítorom klienta je predpoklad, že kontroly v organizácii poskytujúcej služby fungujú účinne a audítor klienta nedokáže získať dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o účinnom fungovaní týchto kontrol, alebo
- dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy sa dajú získať iba zo záznamov v organizácii poskytujúcej služby a audítor klienta nedokáže získať priamy prístup k týmto záznamom.

Či audítor klienta vyjadrí podmienený názor alebo názor odmietne, závisí od toho, či dospeje k záveru, že možné vplyvy na finančné výkazy sú významné alebo zásadné.

*Odkaz na prácu audítora organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek 21 – 22)*

- A43. Zákon alebo predpis môžu niekedy vyžadovať, aby napríklad z dôvodu transparentnosti vo verejnom sektore bol v audítorskej správe vydanej audítorm klienta odkaz na prácu audítora organizácie poskytujúcej služby. Audítor klienta možno bude v takom prípade pred uvedením tohto odkazu potrebovať súhlas audítora organizácie poskytujúcej služby.
- A44. Skutočnosť, že účtovná jednotka klienta používa organizáciu poskytujúcu služby, nemení zodpovednosť audítora klienta za to, že získa dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy, v súlade s ISA, pre vytvorenie primeraného základu, na ktorom môže založiť svoj názor. Audítor klienta sa preto neodvoláva na audítorskú správu vydanú audítorm organizácie poskytujúcej služby ako na čiastočný základ pre svoj názor audítora na finančné výkazy účtovnej jednotky klienta. Keď však audítor klienta vyjadrí modifikovaný názor, lebo v audítorskej správe vydanej audítorm organizácie poskytujúcej služby je vyjadrený modifikovaný názor, nevylučuje sa, aby audítor klienta odkázal na audítorskú správu vydanú audítorm organizácie poskytujúcej služby, keď takýto odkaz pomôže vysvetliť dôvod, prečo audítor klienta vyjadril modifikovaný názor. Audítor klienta možno bude pred uvedením takéhoto odkazu potrebovať súhlas audítora organizácie poskytujúcej služby.