

**MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 315 (REVIDOVANÉ ZNENIE)**  
**IDENTIFIKÁCIA A POSÚDENIE RIZIKA VÝZNAMNÝCH NESPRÁVNOSTÍ**  
**POZNANÍM ÚČTOVNEJ JEDNOTKY A JEJ PROSTREDIA**

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia  
končiace sa 15. decembra 2013 alebo neskôr)

**OBSAH**

	<b>Odsek</b>
<b>Úvod</b>	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA .....	1
Dátum nadobudnutia účinnosti.....	2
<b>Cieľ .....</b>	<b>3</b>
<b>Definície.....</b>	<b>4</b>
<b>Požiadavky</b>	
Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity .....	5 – 10
Potrebné poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly ...	11 – 24
Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti .....	25 – 31
Dokumentácia.....	32
<b>Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály</b>	
Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity .....	A1 – A24
Potrebné poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly.....	A25 – A121
Identifikácia a posúdenie rizík významných nesprávností .....	A122 – A152
Dokumentácia.....	A153 – A156
<b>Príloha 1: Súčasti internej kontroly</b>	
<b>Príloha 2: Podmienky a udalosti, ktoré môžu naznačovať riziká významných nesprávností</b>	

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“ by sa mal vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.
---

## Úvod

### Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za identifikáciu a posúdenie rizika významnej nesprávnosti v účtovnej závierke poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane jej internej kontroly.

### Dátum nadobudnutia účinnosti

2. Tento medzinárodný audítorský štandard je účinný pre audity účtovných závierok za obdobia končiace sa 15. decembra 2013 alebo neskôr.

### Cieľ

3. Cieľom audítora je identifikovať a posúdiť významné nesprávnosti na úrovni účtovnej závierky alebo tvrdenia spôsobené podvodom alebo chybou na základe poznania účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane jej internej kontroly, čo bude slúžiť ako základ pre navrhnutie a realizáciu reakcií na posúdené riziká významnej nesprávnosti.

### Definície

4. Na účely medzinárodných audítorských štandardov majú pojmy uvedené nižšie priradený tento význam:
  - (a) tvrdenia (*Assertions*) – vyhlásenia manažmentu, explicitné alebo inak poskytnuté, začlenené do finančných výkazov v takej forme, v akej ich použil audítor pri zvažovaní rôznych možných druhov nesprávností, ktoré by sa mohli vyskytnúť,
  - (b) podnikateľské riziko (*Business risk*) – riziko vyplývajúce zo závažných podmienok, udalostí, okolností, konania alebo nekonania s prípadným negatívnym vplyvom na schopnosť účtovnej jednotky dosiahnuť svoje ciele a uskutočniť svoje stratégie, prípadne riziko vyplývajúce zo stanovenia nevhodných cieľov a stratégií,
  - (c) interná kontrola (*Internal control*) – proces, ktorý navrhli, zaviedli a zachovávajú osoby poverené spravovaním, manažment a iní pracovníci s cieľom dostatočne zaistiť dosahovanie cieľov účtovnej jednotky týkajúcich sa spoľahlivosti finančného výkazníctva, účinnosti a efektívnosti fungovania a súladu s platnými zákonmi a predpismi. Výraz „kontroly“ sa vzťahuje na všetky aspekty jednej alebo viacerých súčastí internej kontroly,
  - (d) postupy na posúdenie rizík (*Risk assessment procedures*) – audítorské postupy vykonávané s cieľom oboznámiť sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane internej kontroly s cieľom identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a tvrdení, či už z dôvodu podvodu alebo chyby,
  - (e) závažné riziko (*Significant risk*) – identifikované a posúdené riziko významnej nesprávnosti, ktoré si podľa úsudku audítora vyžaduje osobitnú pozornosť v rámci auditu.

### Požiadavky

#### Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity

5. Audítor vykonáva postupy na posúdenie rizík, aby získal základ pre identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni účtovnej závierky a na úrovni tvrdení. Samotné postupy na posúdenie rizík však neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých by bolo možné založiť názor audítora (pozri: odseky A1 až A5).

6. Postupy na posúdenie rizík musia zahŕňať:
  - (a) získavanie informácií od manažmentu, príslušných pracovníkov interného auditu (ak takéto oddelenie existuje) a iných pracovníkov účtovnej jednotky, ktoré podľa úsudku audítora môžu mať informácie, ktoré by pravdepodobne mohli pomôcť identifikovať riziká významnej nesprávnej spôsobenej podvodom alebo chybou (pozri: odseky A6 až A13),
  - (b) analytické postupy (pozri: odseky A14 až A17),
  - (c) pozorovanie a preskúvanie (pozri: odsek A18).
7. Audítor zváži, či informácie získané na základe procesu akceptácie klienta alebo pokračovania vzťahu s klientom sú relevantné z hľadiska identifikácie rizík významnej nesprávnej.
8. Ak partner zodpovedný za zákazku už vykonal pre účtovnú jednotku iné zákazky, zváži, či sú získané informácie relevantné z hľadiska identifikácie rizík významnej nesprávnej.
9. Ak má audítor v úmysle použiť informácie, ktoré získal na základe predchádzajúcich skúseností s účtovnou jednotkou a audítorských postupov uskutočnených pre predchádzajúcich auditoch, zistí, či od predchádzajúceho auditu nenastali zmeny, ktoré by mohli ovplyvniť jeho relevantnosť pre aktuálny audit (pozri: odseky A19 až A20).
10. Partner zodpovedný za zákazku a ostatní kľúčoví členovia tímu pracujúceho na zákazke prediskutujú náchylnosť účtovnej závierky účtovnej jednotky na významné nesprávne a aplikáciu platného rámca pre finančné výkazníctvo na skutočnosti a okolnosti účtovnej jednotky. Partner zodpovedný za zákazku určí, o ktorých skutočnostiach treba informovať členov tímu, ktorí sa na tejto diskusii nezúčastnili (pozri: odseky A21 až A24).

### **Potrebné poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly**

#### *Účtovná jednotka a jej prostredie*

11. Audítor sa oboznámi:
  - (a) s relevantnými odvetvovými, regulačnými a inými externými faktormi vrátane platného rámca pre finančné výkazníctvo (pozri: odseky A25 až A30),
  - (b) s charakterom účtovnej jednotky vrátane:
    - (i) jej prevádzkovej činnosti,
    - (ii) jej vlastníckej štruktúry a štruktúry správy a riadenia,
    - (iii) typu investícií, ktoré účtovná jednotka uskutočňuje alebo plánuje uskutočniť, vrátane investícií do účtovnej jednotky na osobitné účely,
    - (iv) spôsobu, akým je účtovná jednotka štruktúrovaná, a spôsobu jej financovania,aby sa mohol oboznámiť so skupinami transakcií, zostatkami účtov a informáciami, ktorých zverejnenie možno očakávať v účtovnej závierke (pozri: odseky A31 až A35),
  - (c) s výberom a uplatňovaním účtovných pravidiel účtovnou jednotkou vrátane dôvodov jej zmien, pričom zhodnotí, či sú účtovné pravidlá účtovnej jednotky vhodné na jej podnikateľskú činnosť a či je v súlade s platným rámcom pre finančné výkazníctvo a účtovnými pravidlami používanými v príslušnom odvetví (pozri: odsek A36),

- (d) s cieľmi a stratégiami účtovnej jednotky a súvisiacimi podnikateľskými rizikami, ktoré môžu viesť k riziku významných nesprávností (pozri: odseky A37 až A43),
- (e) s meraním a preverovaním finančnej výkonnosti účtovnej jednotky (pozri: odseky A44 až A49).

*Interná kontrola, ktorú používa účtovná jednotka*

12. Audítor sa oboznámi s internou kontrolou relevantnou pre audit. Aj keď väčšina kontrol relevantných pre audit sa pravdepodobne bude týkať finančného výkazníctva, nie všetky kontroly týkajúce sa finančného výkazníctva sú relevantné pre audit. Pri posudzovaní, či je určitá kontrola sama o sebe alebo v kombinácii s inými kontrolami relevantná pre audit, audítor použije svoj odborný úsudok (pozri: odseky A50 až A73).

*Charakter a rozsah poznania relevantných kontrol*

13. V procese oboznamovania sa s kontrolami relevantnými pre audit audítor posúdi navrhnutú podobu týchto kontrol a popri získavaní informácií od pracovníkov účtovnej jednotky vykoná ďalšie postupy na overenie, či boli tieto kontroly zavedené (pozri: odseky A74 až A76).

*Súčasť internej kontroly*

*Kontrolné prostredie*

14. Audítor je povinný oboznámiť sa s kontrolným prostredím. V rámci tohto procesu oboznamovania je povinný vyhodnotiť, či:
- (a) pod dohľadom osôb poverených správou a riadením manažment vytvoril a zachováva kultúru, ktorá sa vyznačuje čestnosťou a etickým správaním,
  - (b) silné stránky prvkov kontrolného prostredia súhrnne vytvárajú primeraný základ pre ostatné súčasti internej kontroly a či nedostatky kontrolného prostredia neznehodnocujú tieto ostatné súčasti (pozri: odseky A77 až A87).

*Proces posúdenia rizík, ktorý používa účtovná jednotka*

15. Audítor je povinný zistiť, či má účtovná jednotka proces na:
- (a) identifikáciu podnikateľských rizík relevantných pre ciele finančného výkazníctva,
  - (b) odhad závažnosti týchto rizík,
  - (c) posudzovanie pravdepodobnosti ich výskytu,
  - (d) rozhodovanie o opatreniach na riešenie týchto rizík (pozri: odsek A88).
16. Ak účtovná jednotka zaviedla takýto proces (ďalej len „proces účtovnej jednotky na posudzovanie rizík“), audítor sa oboznámi s týmto procesom a jeho výsledkami. Ak audítor zistí riziko významnej nesprávnosti, ktoré manažment neidentifikoval, vyhodnotí, či existuje riziko takéhoto druhu, v prípade ktorého očakával, že sa na základe procesu posudzovania rizík účtovnej jednotky toto riziko identifikuje. Ak takéto riziko existuje, audítor zistí, prečo sa týmto procesom neidentifikovalo a vyhodnotí, či je tento proces za daných okolností vhodný alebo či existuje závažný nedostatok internej kontroly v súvislosti s procesom účtovnej jednotky na posudzovanie rizík.
17. Ak účtovná jednotka takýto proces nezaviedla, alebo ak má proces iba pre konkrétny prípad, audítor je povinný s manažmentom prediskutovať, či bolo identifikované podnikateľské riziko, ktoré je relevantné z hľadiska cieľov finančného výkazníctva,

a ako bolo riešené. Audítor musí vyhodnotiť, či je prípustné, aby za daných okolností neexistoval zdokumentovaný proces na posudzovanie rizík, alebo rozhodnúť, či ide o závažný nedostatok internej kontroly (pozri: odsek A89).

Informačný systém vrátane súvisiacich podnikových procesov, ktoré sú relevantné pre finančné výkazníctvo, a komunikácia

18. Audítor je povinný oboznámiť sa s informačným systémom a súvisiacimi podnikovými procesmi, ktoré sú relevantné pre finančné výkazníctvo, vrátane týchto oblastí: (pozri: odseky A90 až A92 a A95 až 96)
- (a) skupiny transakcií v prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky, ktoré sú významné pre účtovnú závierku,
  - (b) postupy v rámci informačných technológií (IT) a manuálnych systémov, ktorými sa tieto transakcie iniciujú, zaznamenávajú, spracúvajú, v prípade potreby opravujú, prenášajú do hlavnej knihy a vykazujú v účtovnej závierke,
  - (c) súvisiace účtovné záznamy, podporné informácie a konkrétne účty v účtovnej závierke, ktoré sa používajú na iniciovanie, zaznamenávanie, spracúvanie a vykazovanie transakcií, vrátane opravy nesprávnych informácií a spôsobu, akým sa informácie prenášajú do hlavnej knihy, pričom záznamy môžu byť vykonávané manuálne alebo elektronicky,
  - (d) spôsob, akým informačný systém zaznamenáva udalosti a podmienky iné než transakcie, ktoré sú významné pre účtovnú závierku,
  - (e) proces finančného výkazníctva používaný pri zostavovaní účtovnej závierky účtovnej jednotky vrátane významných účtovných odhadov a zverejnených informácií,
  - (f) kontroly účtovných zápisov vrátane neštandardných zápisov používaných na zaznamenávanie jednorazových neobvyklých transakcií alebo úprav (pozri: odseky A93 až A94).

Toto oboznámenie sa s informačným systémom relevantným pre finančné vykazovanie zahŕňa relevantné aspekty tohto systému týkajúce sa informácií zverejnených vo finančných výkazoch, ktoré sú získané z hlavných a pomocných účtovných kníh alebo inak.

19. Audítor je povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka informuje o úlohách finančného výkazníctva, zodpovednostiach a významných záležitostiach týkajúcich sa finančného výkazníctva vrátane (pozri: odseky A97 až A98):
- (a) komunikácie medzi manažmentom a osobami poverenými správou a riadením,
  - (b) externej komunikácie, napr. komunikácie s regulačnými orgánmi.

Kontrolné činnosti relevantné pre audit

20. Audítor sa oboznámi s kontrolnými činnosťami relevantnými pre audit, ktorých poznanie je podľa jeho úsudku potrebné na posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a na návrh ďalších audítorských postupov reagujúcich na posúdené riziká. Audit si nevyžaduje poznanie všetkých kontrolných činností týkajúcich sa každej významnej skupiny transakcií, každého zostatku účtu a každej informácie zverejnenej v účtovnej závierke či každého pre ne relevantného tvrdenia (pozri: odseky A99 až A106).
21. Pri oboznamovaní sa s kontrolnými činnosťami účtovnej jednotky je audítor povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka reaguje na riziká vyplývajúce z informačných

technológií (pozri: odseky A107 až A109).

#### Monitorovanie kontrol

22. Audítor sa oboznámi s hlavnými aktivitami, ktoré účtovná jednotka používa na monitorovanie internej kontroly v oblasti finančného výkazníctva vrátane aktivít týkajúcich sa kontrolných činností relevantných pre audit, ako aj so spôsobom, akým účtovná jednotka iniciuje opatrenia na nápravu nedostatkov v kontrolách (pozri: odseky A110 až A112).
23. Ak má účtovná jednotka oddelenie interného auditu<sup>1</sup>, audítor sa oboznámi s charakterom zodpovednosti interného auditu, spôsobom jeho začlenenia do organizačnej štruktúry účtovnej jednotky a s činnosťami, ktoré oddelenie interného auditu vykonalo alebo bude vykonávať (pozri: odseky A113 až A120).
24. Audítor sa oboznámi so zdrojmi informácií, ktoré účtovná jednotka používa pri monitorovaní, a s tým, na základe čoho manažment tieto informácie považuje za dostatočne spoľahlivé na tieto účely (pozri: odsek A121).

#### Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti

25. Audítor identifikuje a posúdi riziká významnej nesprávnosti na úrovni:
  - (a) účtovnej závierky (pozri: odseky A122 až A125) a
  - (b) tvrdení pre skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnené údaje (pozri: odseky A126 až A131),čo poslúži ako základ pre návrh a vykonanie ďalších audítorských postupov.
26. Na tento účel audítor:
  - (a) identifikuje riziká počas celého procesu oboznamovania sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane relevantných kontrol týkajúcich sa rizík, pričom zoberie do úvahy skupiny transakcií, zostatky účtov a informácie zverejnené v účtovnej závierke (vrátane kvantitatívnych alebo kvalitatívnych aspektov týchto zverejnení), (pozri: odseky A132 až A136)
  - (b) posúdi identifikované riziká a vyhodnotí, či sa svojím rozsahom netýkajú skôr účtovnej závierky ako celku a či prípadne neovplyvňujú veľa tvrdení,
  - (c) dáva identifikované riziká do súvislosti s možnými pochybeniami na úrovni tvrdení, pričom berie do úvahy relevantné kontroly, ktoré má audítor v úmysle testovať (pozri: odseky A137 až A139),
  - (d) zváži pravdepodobnosť nesprávností vrátane možnosti viacnásobných nesprávností a možnosti, že by potenciálna nesprávnosť mohla viesť k významnej nesprávnosti. (pozri: odsek A140)

#### *Riziká, ktoré si vyžadujú osobitnú pozornosť v rámci auditu*

27. V rámci posudzovania rizík v súlade s odsekom 25 audítor určí, či podľa jeho úsudku niektoré z identifikovaných rizík predstavujú závažné riziká. Pri tomto posudzovaní audítor nezohľadní vplyv identifikovaných kontrol, ktoré sa týkajú daných rizík.
28. Pri posudzovaní závažnosti rizík audítor berie do úvahy aspoň tieto skutočnosti:
  - (a) či riziko predstavuje riziko podvodu,

<sup>1</sup> Výraz „interný audit“ je na účely štandardov ISA definovaný v odseku 14 písm. a) štandardu ISA 610 (revidované znenie) „Použitie práce interných audítorov“.

- (b) či sa riziko týka nedávneho hospodárskeho, účtovného alebo iného vývoja, a preto si vyžaduje osobitnú pozornosť,
  - (c) zložitosť transakcií,
  - (d) či riziko zahŕňa významné transakcie so spriaznenými osobami,
  - (e) stupeň subjektivity pri ocenení finančných informácií súvisiacich s rizikom, a to najmä ocenení so značnou mierou neistoty,
  - (f) či riziko nezahŕňa významné transakcie, ktoré sa vymykajú z rámca bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky alebo sa inak javia ako neobvyklé (pozri: odseky A141 až A145).
29. Ak audítor zistí, že existuje závažné riziko, oboznámi sa s kontrolami účtovnej jednotky vrátane kontrolných aktivít relevantných pre dané riziko (pozri: odseky A146 až A148).

*Riziká, pri ktorých samotné substantívne postupy neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy*

30. V súvislosti s niektorými rizikami môže audítor usúdiť, že nie je možné alebo reálne získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy len na základe substantívnych postupov. Tieto riziká môžu súvisieť s nepresným alebo neúplným zaznamenávaním rutinných a významných skupín transakcií alebo zostatkov účtov, ktorých charakteristika často umožňuje vysoký stupeň automatizácie spracovania takmer bez manuálneho zásahu alebo iba len malým množstvom manuálnych zásahov. V tomto prípade sú pre audit relevantné kontroly účtovnej jednotky zamerané na takéto riziká a audítor sa s nimi oboznámi (pozri: odseky A149 až A151).

*Revízia posúdenia rizík*

31. Audítorovo posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení sa môže počas auditu meniť na základe ďalších získaných audítorských dôkazov. Za okolností, keď audítor získa audítorské dôkazy vykonaním ďalších audítorských postupov alebo keď získa nové informácie, pričom tieto dôkazy alebo informácie nie sú v súlade s audítorskými dôkazmi, na ktorých audítor pôvodne založil svoje posúdenie, audítor toto posúdenie zreviduje a primerane upraví ďalšie plánované audítorské postupy (pozri: odsek A152).

## Dokumentácia

32. Audítor zdokumentuje v audítorskej dokumentácii<sup>2</sup>:
- (a) diskusiu medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke v prípadoch, v ktorých to vyžaduje odsek 10 a prijaté významné rozhodnutia,
  - (b) kľúčové poznatky o aspektoch účtovnej jednotky a o jej prostredí, ktoré sú špecifikované v odseku 11, vrátane všetkých súčastí internej kontroly špecifikovaných v odsekoch 14 až 24; zdroje informácií, z ktorých poznatky získal, a vykonané postupy na posúdenie rizík,
  - (c) identifikované a posúdené riziká významných nesprávností na úrovni účtovnej závierky a na úrovni tvrdení, ako to vyžaduje odsek 25,
  - (d) identifikované riziká a súvisiace kontroly, s ktorými sa audítor oboznámil v dôsledku požiadaviek uvedených v odsekoch 27 až 30 (pozri: odseky A153 až A156).

<sup>2</sup> ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 až 11 a A6.

\*\*\*

## Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

### Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity (pozri: odsek 5)

- A1. Oboznamovanie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane jej internej kontroly (ďalej len „poznanie účtovnej jednotky“) je nepretržitý a dynamický proces zhromažďovania, aktualizácie a analyzovania informácií počas celého auditu. Týmto poznaním sa vytvára referenčný rámec, v ktorom audítor plánuje audit a počas celého auditu uplatňuje odborný úsudok, napríklad:
- pri posudzovaní rizika významných nesprávností účtovnej závierky,
  - pri určení významnosti podľa ISA 320<sup>3</sup>,
  - pri úvahách týkajúcich sa primeranosti výberu a aplikácie účtovných politík a primeranosti informácií zverejnených v účtovnej závierke,
  - pri identifikácii oblastí týkajúcich sa súm alebo zverejnení vo finančných výkazoch, kde môžu byť nevyhnutné špeciálne audítorské úvahy, ako sú transakcie so spriaznenými osobami, posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti zo strany manažmentu, prípadne zváženie podnikateľského účelu transakcií,
  - pri stanovaní predpokladov, ktoré sa uplatnia pri analytických postupoch,
  - pri reakcii na posúdené riziko významných nesprávností vrátane návrhu a vykonania ďalších audítorských postupov na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov,
  - pri vyhodnocovaní dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkaz, napr. vhodnosti predpokladov a ústnych a písomných vyhlásení manažmentu.
- A2. Informácie získané vykonávaním postupov na posúdenie rizík a súvisiacich aktivít môže audítor použiť ako audítorské dôkazy na podporu posudzovania rizík významných nesprávností. Okrem toho môže získať aj audítorské dôkazy o skupinách transakcií, zostatkoch účtov alebo zverejnených informáciách a súvisiacich tvrdeniach, ako aj o prevádzkovej efektívnosti kontrol, i keď takéto postupy neboli špecificky naplánované ako substantívne postupy či testovanie kontrol. Audítor sa tiež môže rozhodnúť, že vykoná substantívne postupy alebo testovanie kontrol súbežne s postupmi na posúdenie rizík, pretože je to efektívne.
- A3. Audítor použije odborný úsudok, aby zistil rozsah potrebných poznatkov. Jeho primárnym záujmom je zistiť, či získané poznanie stačí na dosiahnutie cieľa uvedeného v tomto ISA. Od audítora sa nevyžaduje, aby mal také hlboké všeobecné poznatky, aké sa vyžadujú od manažmentu pri riadení účtovnej jednotky.
- A4. K rizikám, ktoré treba posúdiť, patria riziká v dôsledku chyby a riziká v dôsledku podvodu, pričom tento ISA sa zaoberá obidvoma. Podvod je však natoľko závažná problematika, že v ISA sa uvádzajú ďalšie požiadavky a usmernenia týkajúce sa postupov na posúdenie rizík a súvisiacich aktivít na získanie informácií použitých na identifikáciu rizika významných nesprávností v dôsledku podvodu<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“

<sup>4</sup> ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“, odseky 12 až 24



A5. Hoci audítor musí pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou vykonať všetky postupy na posúdenie rizík opísané v odseku 6, aby získal potrebné poznatky o nej (pozri: odseky 11 až 24), nie je povinný vykonať ich všetky pri každom aspekte poznania účtovnej jednotky. Môže vykonať iné postupy, pričom informácie, ktoré sa nimi získajú, môžu byť užitočné pri identifikácii rizík významných nesprávností. Príkladmi takýchto postupov sú:

- preverenie informácií získaných z externých zdrojov, napr. z obchodných a ekonomických časopisov, správ analytikov, správ bánk alebo ratingových agentúr, prípadne z regulačných alebo finančných publikácií,
- získavanie informácií od externého právneho poradcu účtovnej jednotky alebo odborníkov na oceňovanie, ktorých služby účtovná jednotka využila.

*Získavanie informácií od manažmentu a od iných osôb v účtovnej jednotke (pozri: odsek 6a))*

A6. Audítor získa veľa informácií z rozhovorov s manažmentom a osobami zodpovednými za finančné výkazníctvo. Informácie môže získať aj z rozhovorov s pracovníkmi interného auditu, ak takéto oddelenie existuje, a s inými zamestnancami účtovnej jednotky.

A7. Informácie alebo iný zorný uhol pri identifikácii rizika významných nesprávností však audítor môže získať aj z rozhovorov s inými osobami v účtovnej jednotke a inými zamestnancami na rozličných kompetenčných úrovniach. Napríklad:

- získavanie informácií od osôb poverených správou a riadením môže audítorovi pomôcť oboznámiť sa s prostredím, v ktorom sa účtovná závierka zostavuje, pričom na dôležitosť, ktorú má efektívna vzájomná komunikácia pri získavaní informácií od osôb poverených správou a riadením, upozorňuje ISA 260 (revidované znenie)<sup>5</sup>,
- získavanie informácií od zamestnancov, ktorí iniciujú, spracúvajú alebo zaznamenávajú zložité alebo nezvyčajné transakcie, môže audítorovi pomôcť vyhodnotiť vhodnosť výberu a uplatňovania určitých účtovných politík,
- od interného právneho poradcu možno získať informácie týkajúce sa takých záležitostí, ako sú súdne spory, dodržiavanie zákonov a predpisov, poznatky o podvode alebo podozrení z podvodu, ovplyvňujúceho účtovnú jednotku, záruky, záväzky po predaji, dohody s obchodnými partnermi (napr. o spoločnom podniku) a význam zmluvných podmienok,
- od pracovníkov marketingu alebo predaja možno získať informácie o zmenách marketingových stratégií, trendov predaja alebo zmluvných dohôd účtovnej jednotky so zákazníkmi,
- oddelenie riadenia rizík (alebo pracovníci tohto oddelenia) môže poskytnúť informácie o prevádzkových a regulačných rizikách, ktoré môžu mať dopad na finančné výkazníctvo,
- pracovníci, ktorí majú na starosti informačné systémy, môžu poskytnúť informácie o zmenách v týchto systémoch, o zlyhaní systémov alebo kontrolných procesov alebo o iných rizikách týkajúcich sa informačných systémov.

A8. Vzhľadom na to, že získavanie poznatkov o účtovnej jednotke je nepretržitý a

<sup>5</sup> ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 4(b)

dynamický proces, audítor môže získavať informácie kedykoľvek v priebehu zákazky.

Získavanie informácií od pracovníkov interného auditu

- A9. Ak má účtovná jednotka oddelenie interného auditu, od príslušných pracovníkov tohto oddelenia možno získať užitočné informácie, ktoré môže audítor použiť pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím a pri identifikácii a posudzovaní rizika významných nesprávností na úrovni účtovnej závierky a tvrdení. Možno predpokladať, že interní audítori pri výkone svojej práce dôkladne poznali prevádzkovú činnosť účtovnej jednotky a podnikateľské riziká, ktorým je vystavená, a mohli tak na základe svojej práce identifikovať napr. nedostatky v interných kontrolách alebo určité riziká, ktoré môžu byť pre audítora cenným zdrojom informácií pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou, posudzovaní rizík a iných aspektoch auditu. Audítor preto získava informácie bez ohľadu na to, či má v úmysle použiť prácu interného auditu na to, aby upravil charakter alebo časové rozvrhnutie audítorských postupov, ktoré bude sám vykonávať, alebo aby obmedzil ich rozsah<sup>6</sup>. Obzvlášť dôležité je pýtať sa na záležitosti, ktoré interný audit riešil s osobami poverenými správou a riadením, a na výsledky jeho procesu posudzovania rizík.
- A10. Ak odpovede, ktoré audítor získa, poukazujú na existenciu zistení, ktoré by mohli byť dôležité pre finančné výkazníctvo účtovnej jednotky a pre audit, audítor môže považovať za vhodné preštudovať si správy interného auditu týkajúce sa týchto zistení. Príkladom relevantných správ môžu byť dokumenty týkajúce sa stratégie a plánovania interného auditu alebo správy, ktoré interný audit pripravil pre manažment účtovnej jednotky alebo osoby poverené správou a riadením, a v ktorých sa uvádzajú zistenia z kontrolnej činnosti interného auditu.
- A11. Ak navyše interný audit poskytne audítorovi informácie o skutočnom alebo údajnom podvode alebo o podozrení z podvodu, audítor je v súlade s ISA 240<sup>7</sup> povinný tieto informácie zohľadniť pri identifikácii rizika významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom.
- A12. Audítor získava informácie od tých pracovníkov interného auditu, ktorí majú podľa jeho odborného úsudku potrebné znalosti, skúsenosti a kompetencie, napr. od vedúceho interného auditu alebo podľa okolností od iných pracovníkov tohto oddelenia. Audítor môže tiež považovať za vhodné pravidelne sa s týmito osobami stretávať.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek vo verejnom sektore (pozri: odsek 6(a))

- A13. Audítori účtovných jednotiek pôsobiacich vo verejnom sektore majú často ďalšie zodpovednosti týkajúce sa internej kontroly a dodržiavania príslušných zákonov a predpisov. Informácie získané od príslušných pracovníkov interného auditu môžu audítorom pomôcť pri identifikácii rizika významného nesúladu s platnými zákonmi a predpismi alebo rizika nedostatkov v internej kontrole finančného výkazníctva.

*Analytické postupy* (pozri: odsek 6(b))

- A14. Analytickými postupmi vykonanými ako postupy na posúdenie rizík sa môžu identifikovať tie stránky účtovnej jednotky, ktoré audítor nepoznal a ktoré môžu pomôcť pri posudzovaní rizík významných nesprávností, s cieľom získať základ pre návrh a realizáciu reakcií na posúdené riziká. Analytické postupy vykonané ako postupy na posúdenie rizík môžu byť zamerané na finančné a nefinančné informácie, napr. na vzájomný pomer medzi tržbami a plochou predajného priestoru alebo objemom

<sup>6</sup> Príslušné požiadavky upravuje ISA 610 (revidované znenie 2013)

<sup>7</sup> ISA 240, odsek 19

predaných tovarov.

- A15. Analytické postupy môžu pomôcť identifikovať existenciu neobvyklých transakcií alebo udalostí, ako aj súm, ukazovateľov a trendov, z ktorých môže vyplývať náznak skutočností ovplyvňujúcich audit. Zistenie neobvyklých alebo nepredpokladaných vzťahov môže audítorovi pomôcť identifikovať riziká významných nesprávností, najmä riziko významných nesprávností v dôsledku podvodu.
- A16. Ak sa však pri takýchto analytických postupoch používajú údaje zosumarizované na vysokej úrovni (čo môže byť prípad analytických postupov vykonávaných ako postupy na posúdenie rizika), výsledky takýchto analytických postupov poskytnú iba nešpecifický počiatočný náznak možnosti existencie významnej nesprávnosti. V takýchto prípadoch teda zohľadnenie iných informácií zhromaždených pri identifikácii rizík významných nesprávností spolu s výsledkami takýchto analytických postupov môže audítorovi pomôcť pochopiť a vyhodnotiť výsledky analytických postupov.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A17. Môže sa stať, že niektoré menšie účtovné jednotky nemajú priebežné alebo mesačné finančné informácie, ktoré by bolo možné použiť na účely analytických postupov. Hoci by audítor za takýchto okolností vedel vykonať analytické postupy v obmedzenom rozsahu na účely plánovania auditu alebo získania určitých informácií prostredníctvom kladenia otázok, analytické postupy na identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností bude možno musieť naplánovať na to obdobie, keď bude k dispozícii prvý návrh účtovnej závierky účtovnej jednotky.

*Pozorovanie a preskúmanie (pozri: odsek 6(c))*

- A18. Pozorovanie a preskúmanie môžu poslúžiť ako podpora pri získavaní informácií od manažmentu a iných osôb a súčasne poskytnúť informácie o účtovnej jednotke a jej prostredí. K príkladom takýchto audítorských postupov patrí pozorovanie a preskúmanie:

- prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky,
- dokumentov (napr. obchodných plánov a stratégií), záznamov a príručiek internej kontroly,
- správ, ktoré vypracoval manažment (napr. štvrťročných správ manažmentu a priebežných finančných výkazov) a osoby poverené správou a riadením (napr. zapisník zo zasadnutia predstavenstva),
- priestorov a zariadení účtovnej jednotky.

*Informácie získané v predchádzajúcich obdobiach (pozri: odsek 9)*

- A19. Predchádzajúce skúsenosti s účtovnou jednotkou a audítorské postupy vykonané počas predchádzajúcich auditov môžu byť pre audítora zdrojom informácií napr. o týchto skutočnostiach:
- výskyt nesprávností v minulosti a skutočnosť, že boli včas opravené,
  - charakter účtovnej jednotky a jej prostredia a interná kontrola účtovnej jednotky (vrátane nedostatkov v internej kontrole),
  - významné zmeny v účtovnej jednotke alebo v jej prevádzkovej činnosti, ku

ktorým mohlo dôjsť od predchádzajúceho finančného obdobia, čo môže audítorovi pomôcť dostatočne sa oboznámiť s účtovnou jednotkou, aby bol schopný identifikovať a posúdiť riziko významných nesprávností,

- konkrétne typy transakcií a iné udalosti alebo zostatky účtov (a súvisiace zverejnenia), pri ktorých mal audítor ťažkosti s vykonaním potrebných audítorských postupov, napríklad z dôvodu ich zložitosti.

A20. Ak má audítor v úmysle používať na účely auditu informácie, ktoré získal v predchádzajúcich obdobiach, musí si overiť ich relevantnosť, pretože napr. zmeny kontrolného prostredia môžu ovplyvniť relevantnosť informácií získaných v predchádzajúcom roku. Aby audítor určil, či došlo k zmenám, ktoré by mohli ovplyvniť relevantnosť takýchto informácií, môže si vyžiadať informácie a vykonať iné vhodné audítorské postupy, napr. odsledovanie relevantných systémov.

*Diskusia medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke (pozri: odsek 10)*

A21. Diskusia medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke o náchylnosti účtovnej závierke účtovnej jednotky na významné nesprávnosti:

- poskytuje možnosť, aby si skúsenejší členovia tímu vrátane partnera zodpovedného za zákazku vymenili názory na základe poznatkov, ktoré majú o účtovnej jednotke,
- umožňuje členom tímu pracujúceho na zákazke, aby si vymenili informácie o podnikateľských rizikách, ktorým je účtovná jednotka vystavená, a o tom, ako a kde môže byť účtovná závierka náchylná na významné nesprávnosti spôsobené podvodom alebo chybou,
- pomáha členom tímu pracujúceho na zákazke lepšie pochopiť potenciál výskytu významných nesprávností v účtovnej závierke v konkrétnych priradených oblastiach a pochopiť, ako výsledky vykonaných audítorských postupov môžu ovplyvniť iné aspekty auditu vrátane rozhodnutí o charaktere, časovom rozvrhnutí a rozsahu ďalších audítorských postupov,
- členom tímu pracujúceho na zákazke poskytuje priestor pre komunikáciu a výmenu nových informácií získaných počas auditu, ktoré môžu ovplyvniť hodnotenie rizík významných nesprávností alebo audítorských postupov vykonaných na riešenie týchto rizík.

V ISA 240 sú uvedené ďalšie požiadavky a usmernenia týkajúce sa diskusie členov tímu pracujúceho na zákazke o rizikách podvodu<sup>8</sup>.

A22. Pri diskusii medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke v zmysle odseku 10 pomáha úvaha o požiadavkách na zverejňovanie platného rámca finančného vykazovania identifikovať už na začiatku auditu oblasti možných rizík významnej nesprávností v súvislosti so zverejneniami. Záležitosti, o ktorých sa môže diskutovať v tíme pracujúcom na zákazke, môžu zahŕňať napríklad:

- zmeny požiadaviek na finančné vykazovanie, ktoré môžu viesť k významným novým alebo revidovaným zverejneniam,
- zmeny v prostredí, vo finančnej situácii alebo v činnosti účtovnej jednotky, ktoré môžu viesť k významným novým alebo revidovaným zverejneniam, napríklad významná podniková kombinácia počas auditovaného obdobia,
- zverejnenia, pre ktoré bolo v minulosti náročné získať dostatočné a vhodné

<sup>8</sup>

ISA 240, odsek 15

audítorské dôkazy,

- zverejnenia o zložitých záležitostiach vrátane tých, ktoré zahŕňajú významný úsudok manažmentu o tom, aké informácie zverejniť.

A23. Nie vždy je potrebné alebo praktické, aby sa na jednej diskusii zúčastnili všetci členovia tímu (napr. pri audite na rozličných miestach), a ani netreba, aby boli všetci členovia tímu pracujúceho na zákazke informovaní o všetkých rozhodnutiach, ku ktorým sa počas diskusie dospelo. Partner zodpovedný za zákazku môže určité záležitosti prediskutovať s kľúčovými členmi tímu pracujúceho na zákazke vrátane špecialistov a osôb zodpovedných za audit komponentov, pokiaľ sa to bude považovať za vhodné, a diskusiu s ostatnými môže delegovať, pričom zväži, v akom rozsahu treba informovať celý tím pracujúci na zákazke. Užitočný môže byť plán komunikácie, ktorý sa odsúhlasí s partnerom zodpovedným za zákazku.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A24. Pri malých auditoch často celý audit vykonáva partner zodpovedný za zákazku (ktorý môže byť jediným audítom poskytujúcim služby). Za zváženie náchylnosti účtovnej závierky účtovnej jednotky na významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby nesie v takejto situácii zodpovednosť partner zodpovedný za zákazku, ktorý audit osobne naplánoval.

### **Potrebné poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly**

#### **Účtovná jednotka a jej prostredie**

*Odvetvové, regulačné a iné externé faktory (pozri: odsek 11(a))*

##### **Odvetvové faktory**

A25. Relevantné odvetvové faktory zahŕňajú podmienky daného odvetvia, napr. konkurenčné prostredie, vzťahy medzi dodávateľmi a odberateľmi a technologický vývoj. Audítom môže zvažovať napr. tieto skutočnosti:

- trh a hospodárska súťaž vrátane dopytu, kapacity a cenovej súťaže,
- cyklická alebo sezónna činnosť,
- produktová technológia súvisiaca s výrobkami účtovnej jednotky,
- dodávka energií a ceny energie.

A26. Odvetvie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, môže viesť k vzniku špecifických rizík významných nesprávností vyplývajúcich z povahy podnikania alebo stupňa regulácie. Súčasťou dlhodobých zmlúv sú napr. dôležité odhady výnosov a nákladov, ktoré vedú k rizikám významných nesprávností. V takom prípade je dôležité, aby mali členovia tímu pracujúceho na zákazke dostatočné a relevantné znalosti a skúsenosti<sup>9</sup>.

##### **Regulačné faktory**

A27. K relevantným regulačným faktorom patrí regulačné prostredie. Regulačné prostredie zahŕňa okrem iného platný rámec pre finančné výkazníctvo a právne a politické prostredie. Príkladmi záležitostí, ktoré audítom posudzuje, sú napr.:

- účtovné zásady a špecifická odvetvová prax,
- regulačný rámec pre regulované odvetvie vrátane požiadaviek na zverejňovanie,

<sup>9</sup> ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“, odsek 14

- právne predpisy a regulácia s významným vplyvom na prevádzkovú činnosť účtovnej jednotky vrátane priameho dohľadu,
- zdaňovanie (podnikové a iné),
- vládna politika, ktorá v súčasnosti ovplyvňuje vykonávanie podnikateľských činností účtovnej jednotky, napr. monetárna politika vrátane devízových kontrol, fiškálna politika, finančné stimuly (napr. programy vládnej pomoci) a tarify alebo obchodné reštrikcie,
- požiadavky v oblasti ochrany životného prostredia s vplyvom na dané odvetvie a predmet činnosti účtovnej jednotky.

A28. ISA 250 obsahuje niekoľko špecifických požiadaviek v súvislosti s právnym a regulačným rámcom vzťahujúcim sa na účtovnú jednotku a odvetvie alebo sektor, v ktorom účtovná jednotka pôsobí<sup>10</sup>.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek vo verejnom sektore

A29. Pri audite účtovných jednotiek vo verejnom sektore môžu mať na fungovanie účtovnej jednotky vplyv právne predpisy, nariadenia alebo iné predpisy. Pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím treba nevyhnutne tieto skutočnosti zohľadniť.

Iné externé faktory

A30. Inými externými faktormi ovplyvňujúcimi účtovnú jednotku, ktoré môže audítor zohľadniť, sú napr. všeobecné ekonomické podmienky, úrokové sadzby, dostupnosť financovania, inflácia alebo revalvácia meny.

*Charakter účtovnej jednotky (pozri: odsek 11(b))*

A31. Poznanie charakteru účtovnej jednotky pomôže audítorovi pochopiť napr. tieto skutočnosti:

- či sa účtovná jednotka vyznačuje zložitou štruktúrou, ktorej súčasťou sú napr. dcérske podniky alebo iné komponenty na rozličných miestach. Zložité štruktúry často vedú k problémom, z ktorých môže vyplývať riziko významných nesprávností. K takýmto problémom patrí napr. otázka, či je náležite zaúčtovaný goodwill, spoločné podniky, investície alebo účtovné jednotky na osobitné účely, a či sa tieto skutočnosti náležite zverejnili vo finančných výkazoch,
- vlastníctvo a vzťahy medzi vlastníkmi a inými osobami alebo účtovnými jednotkami. Toto poznanie pomáha zistiť, či boli transakcie so spriaznenými osobami náležite identifikované, zaúčtované a zverejnené vo finančných výkazoch. ISA 550<sup>11</sup> stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenie týkajúce sa úvah audítora relevantných pre spriaznené osoby.

A32. Skutočnosti, ktoré môže audítor zvažovať pri oboznamovaní sa s charakterom účtovnej jednotky, sú napr. tieto:

- podnikateľská činnosť účtovnej jednotky, napr.:
  - charakter zdrojov výnosov, výrobkov alebo služieb a trhov vrátane účasti na elektronickom obchode, napr. predaj a marketingové aktivity cez internet,

<sup>10</sup> ISA 250 „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“, odsek 12

<sup>11</sup> ISA 550 „Spriaznené osoby“

- vykonávanie prevádzkovej činnosti (napr. štádiá výroby a výrobné metódy, aktivity s rizikami týkajúcimi sa životného prostredia),
  - aliancie, spoločné podniky a aktivity v oblasti využívania služieb dodávateľským spôsobom (outsourcing),
  - geografická rozptýlenosť a segmentácia odvetvia,
  - umiestnenie výrobných zariadení, skladov a kancelárií, ako aj umiestnenie zásob a ich množstvá,
  - kľúčoví zákazníci a významní dodávatelia tovarov a služieb, dohody týkajúce sa zamestnávania (vrátane existencie kolektívnych zmlúv, dôchodkových a iných výhod po skončení pracovného pomeru, opcií na akcie alebo dohôd o stimulačných prémiech, ako aj vládnej regulácie súvisiacej s otázkami zamestnanosti),
  - aktivity a náklady v oblasti výskumu a vývoja,
  - transakcie so spriaznenými osobami,
- investície a investičné aktivity, napr.:
    - plánované alebo nedávno zrealizované akvizície alebo odpredaje,
    - investície a nakladanie s cennými papiermi a úvermi,
    - aktivity v oblasti kapitálových investícií,
    - investície do účtovných jednotiek nezahrňaných do konsolidácie vrátane spoluúčastí, spoločných podnikov a účtovných jednotiek zriadených na osobitné účely,
  - financovanie a finančné aktivity, napr.:
    - hlavné dcérske spoločnosti a pridružené podniky vrátane štruktúr zahrňaných aj štruktúr nezahrňaných do konsolidácie,
    - štruktúra dlhov a súvisiace podmienky vrátane podsúvahových dohôd o financovaní a lízingových dohôd,
    - ekonomickí vlastníci (domáci, zahraniční, povest' a skúsenosti) a spriaznené osoby,
    - využívanie derivátových finančných nástrojov,
  - prax finančného výkazníctva, napr.:
    - účtovné pravidlá a špecifická odvetvová prax vrátane významných špecifických odvetvových skupín transakcií, zostatkov účtov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch (napr. úvery a investície pre banky alebo výskum a vývoj pre liečivá),
    - účtovanie výnosov,
    - účtovanie reálnych hodnôt,
    - majetok, záväzky a transakcie v cudzej mene,
    - účtovanie neobvyklých alebo zložitých transakcií vrátane transakcií v kontroverzných alebo novovznikajúcich oblastiach (napr. účtovanie

odmeňovania na základe akcií).

- A33. Významné zmeny v účtovnej jednotke v porovnaní s predchádzajúcimi obdobiami môžu viesť k vzniku alebo k zmene rizík významných nesprávností.

Charakter účtovných jednotiek na osobitné účely

- A34. Účtovná jednotka na osobitné účely (v angl. „special-purpose entity“ alebo „special-purpose vehicle“) je subjekt zvyčajne určený na úzko alebo presne vymedzený účel, napr. na realizáciu prenájmu alebo zabezpečenie finančného majetku, prípadne na vykonávanie činností v oblasti výskumu a vývoja. Môže mať podobu obchodnej spoločnosti, združenia, partnerstva alebo subjektu, ktorý nie je zapísaný v obchodnom registri. Často sa stáva, že účtovná jednotka, pre ktorú sa účtovná jednotka na osobitné účely vytvorila, prevedie do účtovnej jednotky na osobitné účely majetok (napr. v rámci transakcie zameranej na vyradenie finančného majetku), získa právo používať jej majetok alebo jej poskytuje služby, pričom účtovná jednotka na osobitné účely môže dostávať finančné prostriedky od iných osôb. Ako sa uvádza v ISA 550, za určitých okolností môže byť účtovná jednotka na osobitné účely spriaznenou osobou danej účtovnej jednotky<sup>12</sup>.
- A35. Rámce pre finančné výkazníctvo často presne stanovujú podmienky na posúdenie kontroly alebo okolností, za ktorých treba účtovnú jednotku na osobitné účely začleniť do konsolidácie. Na interpretáciu požiadaviek takýchto rámcov často treba podrobne poznať príslušné dohody týkajúce sa účtovnej jednotky na osobitné účely.

*Výber a uplatňovanie účtovných politík účtovnou jednotkou (pozri: odsek 11(c))*

- A36. Oboznámenie sa s výberom a uplatňovaním účtovných politík účtovnej jednotky môže zahŕňať napr.:

- metódy, ktoré účtovná jednotka používa na účtovanie významných a neobvyklých transakcií,
- účinkov významných účtovných pravidiel v kontroverzných alebo novovznikajúcich oblastiach, v ktorých chýbajú záväzné usmernenia alebo konsenzus,
- zmeny v účtovných pravidlách účtovnej jednotky,
- štandardy finančného výkazníctva a zákony a predpisy, ktoré sú pre účtovnú jednotku nové, ako aj skutočnosť, kedy a ako účtovná jednotka takéto požiadavky prijme.

*Ciele a stratégie a súvisiace podnikateľské riziká (pozri: odsek 11(d))*

- A37. Účtovná jednotka vykonáva svoju podnikateľskú činnosť v kontexte odvetvových, regulačných a iných interných a externých faktorov. Manažment účtovnej jednotky alebo osoby poverené jej správou a riadením na ne reagujú stanovením cieľov, ktoré sú celkovými plánmi účtovnej jednotky. Stratégiami sú prístupy, ktorými chce manažment dosiahnuť vytýčené ciele. Ciele a stratégie účtovnej jednotky sa môžu postupom času meniť.
- A38. Podnikateľské riziko je širšie než riziko významných nesprávností v účtovnej závierke, ktoré je jeho súčasťou. Podnikateľské riziko môže vyplývať zo zmeny alebo zo zložitosti, ale príčinou jeho vzniku môže byť aj nerozpoznanie potreby urobiť zmenu. Podnikateľské riziko môže vyplývať napr.:

---

<sup>12</sup> ISA 550, odsek A7



- z vývoja nových výrobkov alebo služieb, ktoré sa neujmú na trhu,
  - z trhu, ktorý aj napriek úspešnému rozvoju nie je adekvátny z hľadiska možnosti poskytnúť podporu výrobku alebo službe,
  - z chýb výrobku alebo služby, ktoré môžu viesť k vzniku záväzkov a rizika straty dobrého mena.
- A39. Pochopením podnikateľských rizík, ktorým je účtovná jednotka vystavená, sa zvyšuje pravdepodobnosť identifikácie rizík významných nesprávností, keďže väčšina podnikateľských rizík napokon vyústi do finančných následkov, a teda ovplyvní účtovnú závierku. Audítor však nie je zodpovedný za identifikáciu ani posúdenie všetkých podnikateľských rizík, pretože nie všetky podnikateľské riziká vedú k riziku významnej nesprávnosti.
- A40. Skutočnosťami, ktoré môže audítor zvažovať pri oboznamovaní sa s cieľmi, stratégiami a súvisiacimi podnikateľskými rizikami účtovnej jednotky a ktoré môžu viesť k významným nesprávnostiam v účtovnej závierke, sú napr.:
- vývoj v odvetví (potenciálnym súvisiacim podnikateľským rizikom môže byť napr. skutočnosť, že účtovná jednotka nemá pracovníkov alebo schopnosti alebo odborné znalosti potrebné na zvládanie zmien v odvetví),
  - nové výrobky a služby (potenciálnym súvisiacim podnikateľským rizikom môže byť napr. zvýšená zodpovednosť za škody spôsobené výrobkami),
  - rozširovanie podnikania (potenciálnym súvisiacim podnikateľským rizikom môže byť napr. nesprávny odhad dopytu),
  - nové účtovné požiadavky (potenciálnym súvisiacim podnikateľskými rizikom môže byť napr. neúplná alebo nesprávna implementácia alebo zvýšenie nákladov),
  - požiadavky vyplývajúce z právnych a iných predpisov (potenciálnym súvisiacim podnikateľským rizikom môže byť napr. zvýšená právne nárokovateľná expozícia),
  - súčasné a prospektívne požiadavky na financovanie (potenciálnym súvisiacim podnikateľským rizikom môže byť napr. strata financovania v dôsledku neschopnosti účtovnej jednotky plniť požiadavky),
  - používanie IT (potenciálnym súvisiacim podnikateľským rizikom môže byť napr. nekompatibilita systémov a procesov),
  - účinky implementácie stratégie, a to najmä účinky, ktoré povedú k novým účtovným požiadavkám (potenciálnym súvisiacim podnikateľským rizikom môže byť napr. neúplná alebo nesprávna implementácia).
- A41. Podnikateľské riziko môže mať bezprostredný vplyv na riziko významných nesprávností v prípade skupín transakcií, zostatkov účtov a zverejnených informácií na úrovni tvrdení alebo na úrovni účtovnej závierky. Podnikateľské riziko, ktoré vyplynie zo základne zmluvných odberateľov, môže napr. viesť k zvýšeniu rizika významných nesprávností súvisiacich s ocenením pohľadávok. To isté riziko najmä v kombinácii s poklesom ekonomiky však môže mať aj dlhodobejšie následky, ktoré audítor zvažuje pri posudzovaní vhodnosti predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti. Otázku, či podnikateľské riziko môže viesť k riziku významných nesprávností, audítor preto zvažuje z hľadiska okolností, v akých sa účtovná jednotka nachádza. Príklady podmienok a udalostí, ktoré môžu naznačovať riziko významných nesprávností, sú uvedené v Prílohe 2.

A42. Manažment zvyčajne identifikuje podnikateľské riziká a určí spôsob ich riešenia. Tento proces posudzovania rizík je súčasťou internej kontroly a hovorí sa o ňom v odsekoch 15 a A87 až A88.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek vo verejnom sektore

A43. V prípade auditu účtovných jednotiek vo verejnom sektore môžu mať na „ciele manažmentu“ vplyv obavy týkajúce sa povinnosti zodpovedať sa verejnosti a môžu zahŕňať ciele, ktoré vyplývajú zo zákonov, predpisov alebo požiadaviek iných autorít.

*Meranie a previerka finančnej výkonnosti účtovnej jednotky (pozri: odsek 11(e))*

A44. Manažment a iné osoby merajú a preverujú tie skutočnosti, ktoré považujú za dôležité. Meranie výkonnosti, či už externé alebo interné, vytvára tlak na účtovnú jednotku. Na druhej strane môže tento tlak motivovať manažment k prijatiu opatrení na zlepšenie podnikateľskej výkonnosti alebo k vykázaniu nesprávnych údajov v účtovnej závierke. Poznanie meradiel výkonnosti účtovnej jednotky teda audítorovi pomáha zvážiť, či tlak na dosiahnutie výkonnostných cieľov môže viesť k tomu, že manažment podnikne kroky smerujúce k zvýšeniu rizík významných nesprávností vrátane rizika následkom podvodu. Požiadavky a usmernenia týkajúce sa rizík podvodu sa uvádzajú v ISA 240.

A45. Hoci meranie a previerka finančnej výkonnosti nie je to isté ako monitorovanie kontrol (o ktorých sa v odsekoch A106 až A117 hovorí ako o súčasti internej kontroly), ich ciele sa môžu navzájom prekrývať:

- Meranie a previerka výkonnosti sa zameriava na to, či podnikateľská výkonnosť spoločnosti zodpovedá cieľom, ktoré stanovil manažment (alebo tretie osoby).
- Monitorovanie kontrol sa zameriava konkrétne na účinné fungovanie internej kontroly.

V niektorých prípadoch však výkonnostné ukazovatele poskytujú aj informácie, ktoré manažmentu umožnia identifikovať nedostatky v internej kontrole.

A46. Interne vygenerovanými informáciami, ktoré manažment používa na meranie a preverovanie finančnej výkonnosti a ktoré môže audítor zvážiť, sú napr.:

- kľúčové ukazovatele výkonnosti (finančné a nefinančné) a kľúčové pomerové ukazovatele, trendy a štatistika týkajúca sa činnosti,
- analýzy porovnávajúce finančnú výkonnosť v jednotlivých obdobiach,
- rozpočty, prognózy, analýzy odchýlok, informácie o segmentoch, správy o výkonnosti na úrovni divízií, oddelení alebo na iných úrovniach,
- meradlá výkonnosti zamestnancov a zásady motivačného odmeňovania,
- porovnanie výkonnosti účtovnej jednotky s výkonnosťou jej konkurentov.

A47. Externé strany môžu tiež merať a preverovať finančnú výkonnosť účtovnej jednotky. Užitočné informácie o účtovnej jednotke a jej prostredí získa audítor z externých zdrojov, napr. zo správ analytikov alebo ratingových agentúr. Takéto správy sa dajú často získať od účtovnej jednotky, v ktorej sa vykonáva audit.

A48. Prostredníctvom interných meradiel sa môžu zdôrazniť neočakávané výsledky alebo trendy, ktoré vyžadujú, aby manažment zistil ich príčinu a prijal nápravné opatrenia (v niektorých prípadoch vrátane včasného odhalenia a opravy nesprávností). Meranie výkonnosti takisto môže audítorovi naznačiť, že existuje riziko nesprávnosti

informácií v súvisiacej účtovnej závierke. Meranie výkonnosti môže napr. naznačovať, že v porovnaní s inými účtovnými jednotkami v tom istom odvetví účtovná jednotka zaznamenáva nezvyčajne rýchly rast alebo ziskovosť. Takáto informácia najmä v kombinácii s inými faktormi, ako sú výkonnostné prémie alebo motivačné odmeňovanie, môže naznačovať potenciálne riziko zaujatosti manažmentu pri zostavovaní účtovnej závierky.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A49. Menšie účtovné jednotky nezvyknú mať procesy na meranie a previerku finančnej výkonnosti. Získaním informácií od manažmentu možno zistiť, že manažment sa pri vyhodnocovaní finančnej výkonnosti a pri prijímaní vhodných opatrení spolieha na určité kľúčové ukazovatele. Ak takto získané informácie naznačia absenciu merania alebo previerky výkonnosti, môže existovať zvýšené riziko neodhalených alebo neopravených nesprávností.

### **Interná kontrola účtovnej jednotky (pozri: odsek 12)**

- A50. Poznanie internej kontroly pomáha audítorovi identifikovať typy možných nesprávností a faktorov, ktoré majú vplyv na riziká významných nesprávností, a navrhnúť charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov.
- A51. Aplikačný materiál uvedený nižšie, ktorý sa týka internej kontroly, je rozčlenený na štyri časti:
- všeobecný charakter a charakteristika internej kontroly,
  - kontroly relevantné pre audit,
  - charakter a rozsah poznania relevantných kontrol,
  - súčasti internej kontroly.

#### *Všeobecný charakter a charakteristika internej kontroly*

Účel internej kontroly

- A52. Interná kontrola je navrhnutá, implementovaná a zachovávaná tak, že sa zameriava na identifikované podnikateľské riziká ohrozujúce dosiahnutie cieľov účtovnej jednotky, ktoré sa týkajú:
- spoľahlivosti finančného výkazníctva účtovnej jednotky,
  - účinnosti a efektívnosti jej prevádzkovej činnosti,
  - dodržiavania platných zákonov a predpisov.

Spôsob, akým je interná kontrola navrhnutá, implementovaná a zachovávaná, sa líši v závislosti od veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A53. Menšie účtovné jednotky budú na dosahovanie svojich cieľov pravdepodobne používať menej štruktúrované prostriedky a jednoduchšie procesy a postupy.

Obmedzenia internej kontroly

- A54. Nech je interná kontrola akokoľvek účinná, účtovnej jednotke dokáže poskytnúť iba primerané uistenie o dosahovaní cieľov v oblasti finančného výkazníctva. Pravdepodobnosť ich dosiahnutia ovplyvňujú inherentné obmedzenia internej kontroly.

Patrí sem možnosť nesprávneho úsudku pri rozhodovaní, či možné zlyhanie internej kontroly zapríčinené ľudským omylom. Môže napr. existovať omyl, ktorý vznikol pri navrhutej podobe kontroly alebo pri jej zmene. Rovnako sa môže stať, že kontrola nebude účinná, napr. ak sa účinne nevyužívajú informácie vytvárané na účely internej kontroly (napr. správy o výnimkách), pretože osoba zodpovedná za preverenie daných informácií nechápe účel týchto informácií, prípadne neurobí vhodné opatrenia.

- A55. Kontroly sa navyše dajú obísť tajnou dohodou dvoch alebo viacerých osôb alebo nevhodným zanedbávaním internej kontroly zo strany manažmentu. Manažment môže napr. so zákazníkmi uzatvárať vedľajšie dohody, ktorými sa zmenia podmienky štandardných predajných zmlúv účtovnej jednotky, čo môže viesť k nesprávnemu zaúčtovaniu výnosov. Obísť alebo zablokovať sa dokonca dajú aj kontroly úprav v softvérovom programe, ktorých úlohou je identifikovať a nahlásiť transakcie presahujúce určitý úverový limit.
- A56. Pri navrhovaní a implementácii kontrol môže manažment navyše posúdiť charakter a rozsah kontrol, ktoré zvolí na implementáciu, ako aj charakter a rozsah rizík, ktoré sa rozhodne podstúpiť.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A57. Menšie účtovné jednotky zvyknú mať menej zamestnancov, čím sa môže obmedziť rozsah, v akom je oddelenie povinností reálne. V malej účtovnej jednotke, ktorú riadi jej vlastník, tento vlastník však môže byť schopný vykonávať účinnejší dohľad ako vo väčšej účtovnej jednotke. Tento dohľad môže nahradiť zvyčajne obmedzenejšie príležitosti oddelenia jednotlivých povinností.
- A58. Na druhej strane môže vlastník, ktorý účtovnú jednotku zároveň riadi, ľahšie obísť kontroly, pretože systém internej kontroly je menej štruktúrovaný. Audítor tento aspekt zohľadňuje pri identifikácii rizík významných nesprávností spôsobených podvodom.

Rozdelenie internej kontroly na súčasti

- A59. Rozdelenie internej kontroly na týchto päť súčastí na účely ISA audítormi poskytnie užitočný rámec pri posudzovaní spôsobov, akými rozličné aspekty internej kontroly môžu ovplyvniť audit:
- (a) kontrolné prostredie,
  - (b) proces posudzovania rizík, ktorý používa účtovná jednotka,
  - (c) informačný systém vrátane súvisiacich procesov, ktoré sú relevantné z hľadiska finančného výkazníctva, a komunikácia,
  - (d) kontrolné činnosti,
  - (e) monitorovanie kontrol.

Toto rozčlenenie nemusí nevyhnutne odzrkadľovať spôsob, akým účtovná jednotka navrhuje, implementuje a zachováva internú kontrolu alebo klasifikuje jej konkrétne súčasti. Pri opise rôznych aspektov internej kontroly a jej vplyvu na audit môžu audítori používať inú terminológiu alebo rámce, ako je terminológia a rámec používané v tomto ISA, a to za predpokladu, že sa podchytiť všetky súčasti opísané v tomto ISA.

- A60. Aplikačný materiál týkajúci sa piatich súčastí internej kontroly v súvislosti s auditom účtovnej závierky sa uvádza v odsekoch A76 až A117. Príloha 1 obsahuje ďalšie vysvetlenia týchto súčastí internej kontroly.

Charakteristika manuálnych a automatizovaných prvkov internej kontroly relevantných pre posúdenie rizík audítorom

A61. Systém internej kontroly účtovnej jednotky obsahuje manuálne a často aj automatizované prvky. Charakteristika manuálnych alebo automatizovaných prvkov je pre audítora relevantná z hľadiska posúdenia rizík a ďalších audítorských postupov vychádzajúcich z tohto posúdenia rizík.

A62. Použitie manuálnych a automatizovaných prvkov internej kontroly má vplyv aj na spôsob, akým sa transakcie iniciujú, zaznamenávajú, spracúvajú a vykazujú:

- Kontroly v manuálnom systéme môžu zahŕňať také postupy, ako je schvaľovanie a preverovanie transakcií, ale aj odsúhlasenie a následnú kontrolu odsúhlasených položiek. Účtovná jednotka môže eventuálne použiť automatizované postupy na iniciovanie, zaznamenávanie, spracúvanie a vykazovanie transakcií, pričom záznamami v elektronickej forme sa nahradia dokumenty v papierovej podobe.
- V systémoch informačných technológií predstavujú kontroly kombináciu automatizovaných kontrol (napr. kontrol zabudovaných do počítačových programov) a manuálnych kontrol. Manuálne kontroly môžu byť navyše nezávislé od informačných technológií, môžu využívať informácie generované informačnými technológiami alebo sa môžu obmedzovať na monitorovanie účinného fungovania informačných technológií a automatizovaných kontrol a na spracovanie výnimiek. Ak sa informačné technológie používajú na iniciovanie, zaznamenávanie, spracúvanie a vykazovanie transakcií alebo iných finančných údajov, ktoré sa majú zahrnúť do účtovnej závierky, môžu systémy a programy obsahovať kontroly, ktoré sa týkajú zodpovedajúcich tvrdení ohľadom významných účtov, alebo môžu byť nevyhnutné z hľadiska účinného fungovania manuálnych kontrol závislých na informačných technológiách.

Pomer manuálnych a automatizovaných prvkov internej kontroly v rôznych účtovných jednotkách sa líši v závislosti od charakteru a zložitosti informačných technológií, ktoré daná účtovná jednotka používa.

A63. Informačné technológie vo všeobecnosti prispievajú k internej kontrole účtovnej jednotky tým, že účtovnej jednotke umožňujú:

- konzistentne uplatňovať vopred stanovené obchodné pravidlá a vykonávať zložité výpočty pri spracúvaní veľkých objemov transakcií alebo údajov,
- zlepšiť včasné poskytovanie, dostupnosť a presnosť informácií,
- uľahčiť ďalšiu analýzu informácií,
- zlepšiť schopnosť monitorovania činnosti, ktoré účtovná jednotka vykonáva, a ako uplatňuje svoje pravidlá a postupy,
- znížiť riziko obchádzania kontrol,
- zvýšiť schopnosť účinne oddeliť povinnosti zavedením bezpečnostných kontrol v aplikáciách, databázach a operačných systémoch.

A64. Informačné technológie však pre internú kontrolu účtovnej jednotky predstavujú aj špecifické riziká, napr.:

- spoliehanie sa na systémy alebo programy, ktoré nepresne spracúvajú dáta, spracúvajú nepresné dáta alebo oboje,
- neoprávnený prístup k údajom, ktorý môže viesť k zničeniu údajov alebo

nevhodným zmenám údajov vrátane zaznamenania neoprávnených alebo neexistujúcich transakcií alebo k nepresnému zaznamenaniu transakcií; osobitné riziká môžu vzniknúť v prípadoch, keď majú k spoločnej databáze prístup viacerí používatelia,

- možnosť, že pracovníci IT získajú prístupové práva nad rámec práv potrebných na vykonávanie povinností, ktoré im boli pridelené, čím sa poruší princíp oddelenia povinností,
- neoprávnené zmeny údajov v kmeňových súboroch,
- neoprávnené zmeny v systémoch alebo programoch,
- nevykonanie potrebných zmien v systémoch alebo programoch,
- nevhodný manuálny zásah,
- potenciálna strata údajov alebo nemožnosť prístupu k potrebným údajom.

A65. Manuálne prvky internej kontroly môžu byť vhodnejšie, ak sa vyžaduje úsudok a rozhodovanie napr. za týchto okolností:

- pri veľkých, neobvyklých alebo jednorazových transakciách,
- za okolností, keď je ťažké definovať, predpokladať alebo predvídať chyby,
- za meniacich sa okolností, ktoré si vyžadujú kontrolnú reakciu nad rámec existujúcej automatizovanej kontroly,
- pri monitorovaní účinnosti automatizovaných kontrol.

A66. Manuálne prvky internej kontroly môžu byť menej spoľahlivé ako automatizované prvky, pretože sa dajú ľahšie obísť, ignorovať alebo prehliadať a sú tiež náchylnejšie na jednoduché chyby a omyly. Pri manuálnych prvkoch kontroly preto nemožno predpokladať konzistentné uplatnenie. Manuálne prvky kontroly sú menej vhodné za týchto okolností:

- veľké objemy opakujúcich sa transakcií alebo v situácii, keď sa dá predísť chybám, ktoré možno predpokladať alebo predvídať, alebo sa dajú odhaliť a opraviť pomocou parametrov automatizovanej kontroly,
- kontrolné aktivity, keď sa dajú adekvátne navrhnuť a zautomatizovať špecifické spôsoby vykonávania kontroly.

A67. Rozsah a charakter rizík internej kontroly sa líši v závislosti od charakteru a charakteristických vlastností informačného systému účtovnej jednotky. Na riziká vyplývajúce z používania informačných technológií alebo manuálnych prvkov internej kontroly účtovná jednotka reaguje vytvorením kontrol, ktoré budú účinné vzhľadom na charakteristické vlastnosti informačného systému účtovnej jednotky.

#### *Kontroly relevantné pre audit*

A68. Ciele účtovnej jednotky priamo súvisia s kontrolami, ktoré vykonáva, aby získala primerané uistenie o ich dosiahnutí. Ciele účtovnej jednotky, a teda aj kontroly, sa týkajú finančného výkazníctva, prevádzkovej činnosti a dodržiavania predpisov; nie všetky ciele a kontroly sú však pre audítora relevantné na účely posúdenia rizík.

A69. Pri posudzovaní toho, či je určitá kontrola samostatne alebo v kombinácii s inými kontrolami relevantná pre audit, audítor zohľadní napr. tieto skutočnosti:

- významnosť

- závažnosť súvisiaceho rizika,
  - veľkosť účtovnej jednotky,
  - charakter podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky vrátane jej organizácie a vlastníckej štruktúry,
  - rôznorodosť a zložitosť prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky,
  - platné zákonné a regulačné požiadavky,
  - okolnosti a príslušná súčasť internej kontroly,
  - charakter a zložitosť systémov, ktoré sú súčasťou internej kontroly účtovnej jednotky, vrátane využívania služieb organizácie poskytujúcej služby,
  - či a ako určitá kontrola samostatne alebo v kombinácii s inými kontrolami bráni zniku významných nesprávností alebo ich odhaľuje a opravuje.
- A70. Kontroly úplnosti a presnosti informácií, ktoré vytvorila účtovná jednotka, môžu byť pre audit relevantné, ak ich audítor zamýšľa využiť pri návrhu a vykonávaní ďalších postupov. Kontroly týkajúce sa prevádzkových cieľov a cieľov v oblasti dodržiavania predpisov môžu byť pre audit relevantné, ak sa týkajú údajov, ktoré audítor vyhodnocuje alebo používa pri uplatňovaní audítorských postupov.
- A71. Interná kontrola ochrany majetku proti neoprávnenému nadobudnutiu, používaniu alebo likvidácii môže zahŕňať kontroly týkajúce sa finančného výkazníctva a prevádzkových cieľov. Audítor sa pri zvažovaní takýchto kontrol zvyčajne obmedzuje na kontroly relevantné z hľadiska spoľahlivosti finančného výkazníctva.
- A72. Účtovná jednotka má zvyčajne kontroly zamerané na ciele, ktoré nie sú pre audit relevantné, a preto ich netreba brať do úvahy. Účtovná jednotka sa napr. môže spoliehať na prepracovaný systém automatizovaných kontrol, ktoré zabezpečujú účinnú a efektívnu prevádzkovú činnosť (napr. systém automatizovaných kontrol leteckých spoločností na zachovávanie letového poriadku); tieto kontroly však zvyčajne nie sú relevantné pre audit. Hoci sa interná kontrola vzťahuje na celú účtovnú jednotku alebo na ktorúkoľvek jej prevádzkovú jednotku alebo proces prebiehajúci v spoločnosti, oboznámenie sa s internou kontrolou týkajúcou sa každej prevádzkovej jednotky a procesu prebiehajúceho v účtovnej jednotke nemusí byť pre audit relevantné.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek vo verejnom sektore

- A73. Audítori vo verejnom sektore majú v súvislosti s internou kontrolou aj iné povinnosti, napr. povinnosť informovať o dodržiavaní ustanovených vykonávacích predpisov. Audítori vo verejnom sektore môžu byť takisto povinní vydať správu o dodržiavaní zákonov, predpisov alebo požiadaviek iných autorít. Ich previerka internej kontroly môže byť preto rozsiahlejšia a podrobnejšia.

*Charakter a rozsah poznania relevantných kontrol (pozri: odsek 13)*

- A74. Súčasťou posúdenia návrhu kontroly je zváženie, či kontrola samostatne alebo v kombinácii s inými kontrolami dokáže účinne zabrániť významným nesprávnostiam, prípadne ich odhaliť a opraviť. Implementácia kontroly znamená, že kontrola existuje a že ju účtovná jednotka používa. Keďže nemá veľký význam posudzovať implementáciu neúčinnnej kontroly, najprv sa posudzuje návrh kontroly. Nevhodne navrhnutá kontrola môže predstavovať závažný nedostatok v internej kontrole.
- A75. Postupy na posúdenie rizík zamerané na získanie audítorských dôkazov o návrhu

a implementácii relevantných kontrol môžu zahŕňať:

- získavanie informácií od pracovníkov účtovnej jednotky,
- pozorovanie uplatňovania špecifických kontrol,
- preskúvanie dokumentov a správ,
- sledovanie prechodu transakcií relevantných pre finančné výkazníctvo cez informačný systém.

Na tento účel však iba samotné získavanie informácií nestačí.

- A76. Oboznámenie sa s kontrolami účtovnej jednotky nestačí na otestovanie ich prevádzkovej efektívnosti, ak neexistuje nejaký druh automatizácie zaisťujúcej konzistentné vykonávanie kontrol. Napr. získanie audítorských dôkazov o implementácii manuálnej kontroly v určitom okamihu neposkytuje audítorský dôkaz o prevádzkovej efektívnosti kontroly v iných okamihoch počas obdobia, ktoré je predmetom auditu. Vzhľadom na konzistentnosť spracovávania, ktorá je informačným technológiám vlastná (pozri: odsek A62), vykonanie audítorských postupov na zistenie implementácie automatizovanej kontroly môže slúžiť ako test prevádzkovej efektívnosti v závislosti od toho, ako audítor posúdi a otestuje kontroly, napr. kontroly zmien programov. Testy prevádzkovej efektívnosti kontrol sú bližšie opísané v ISA 330<sup>13</sup>.

*Súčasti internej kontroly – kontrolné prostredie (pozri: odsek 14)*

- A77. Kontrolné prostredie zahŕňa funkciu správy a riadenia, ako aj postoje, informovanosť a kroky osôb poverených správou a riadením účtovnej jednotky v súvislosti s internou kontrolou a jej významom pre účtovnú jednotku. Kontrolné prostredie určuje charakter organizácie a vplýva na kontrolné povedomie jej pracovníkov.
- A78. K súčasti kontrolného prostredia, ktoré môžu byť relevantné pri oboznamovaní sa s kontrolným prostredím, patria:
- (a) *komunikácia a presadzovanie bezúhonnosti a etických hodnôt* – základné prvky ovplyvňujúce účinnosť návrhu, správy a monitorovania kontrol,
  - (b) *prejavovanie aktívneho záujmu o spôsobilosť* – skutočnosti ako napr. úvahy manažmentu o úrovniach spôsobilosti pre konkrétne práce a o spôsobe, akým sa tieto úrovne transformujú do požadovaných zručností a znalostí,
  - (c) *účasť osôb poverených správou a riadením* – atribúty osôb poverených správou a riadením, napr.:
    - nezávislosť týchto osôb od manažmentu,
    - ich skúsenosti a postavenie,
    - rozsah ich zainteresovanosti a informácie, ktoré dostávajú, ako aj dôkladné preskúvanie aktivít,
    - vhodnosť krokov, ktoré podnikajú, vrátane miery, v akej naskladajú zložité otázky a riešia, a ich interakcia s interným a externým audítorm,
  - (d) *filozofia a štýl činnosti manažmentu* – charakteristiky ako napr.:
    - prístup manažmentu k podstupovaniu podnikateľských rizík a ich riadeniu,

<sup>13</sup> ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“



- postoj k finančnému výkazníctvu a opatrenia týkajúce sa finančného výkazníctva,
  - postoje k funkcii spracovania informácií, k funkcii účtovníctva a k pracovníkom,
- (e) *organizačná štruktúra* – rámec pre plánovanie, realizáciu, kontrolu a preverovanie aktivít účtovnej jednotky na dosiahnutie jej cieľov,
- (f) *pridelenie právomocí a zodpovednosti* – otázky týkajúce sa napr. spôsobu, akým sa priradujú právomoci a zodpovednosť za prevádzkovú činnosť a akým sa ustanovujú vzťahy nadriadenosti a podriadenosti a hierarchia právomocí,
- (g) *zásady a postupy v oblasti ľudských zdrojov* – zásady a postupy, ktoré sa týkajú napr. náboru pracovníkov, orientácie, vzdelávania, hodnotenia, poradenstva, kariérneho postupu, odmeňovania a nápravných opatrení.

Audítorské dôkazy pre súčasti kontrolného prostredia

- A79. Relevantné audítorské dôkazy sa zvyčajne dajú obstať získaním informácií v kombinácii s inými postupmi na posúdenie rizík, napr. potvrdením získaných informácií na základe pozorovania alebo preskúmania dokumentov. Od manažmentu alebo zamestnancov sa audítor napr. môže dozvedieť, ako manažment informuje zamestnancov o svojich názoroch na podnikateľskú prax a etické správanie. Audítor potom môže určiť, či boli implementované relevantné kontroly napr. tak, že zváži, či má manažment písomne vypracovaný kódex správania a či je jeho konanie v súlade s týmto kódexom.
- A80. Audítor tiež môže zohľadniť, ako manažment reagoval na zistenia a odporúčania interného auditu ohľadom identifikovaných nedostatkov v internej kontrole relevantnej pre audit vrátane toho, či a akým spôsobom sa vykonali príslušné nápravné opatrenia a či ich následne vyhodnotil interný audit.

Vplyv kontrolného prostredia na posúdenie rizík významných nesprávností

- A81. Niektoré prvky kontrolného prostredia účtovnej jednotky majú veľmi výrazný vplyv na posúdenie rizík významných nesprávností. Kontrolné povedomie účtovnej jednotky napr. značne ovplyvňujú osoby poverené správou a riadením, pretože jednou z ich úloh je vyvažovať tlak vyvíjaný na manažment účtovnej jednotky v súvislosti s finančným výkazníctvom, ktorý môže vyplývať z požiadaviek trhu alebo zo systému odmeňovania. Účinnosť návrhu kontrolného prostredia v súvislosti s účasťou osôb poverených správou a riadením preto ovplyvňujú napr. tieto skutočnosti:
- ich nezávislosť od manažmentu a schopnosť vyhodnotiť kroky, ktoré manažment podniká,
  - či sú oboznámení s podnikateľskými transakciami účtovnej jednotky,
  - miera, do akej sa hodnotí, či bola účtovná závierka zostavená v súlade s platným rámcom pre finančné výkazníctvo a či finančné výkazy obsahujú náležité zverejnenia.
- A82. Aktívne a nezávislé predstavenstvo môže ovplyvňovať filozofiu a štýl činnosti vyššieho manažmentu. Iné zložky kontrolného prostredia už však nemusia mať tak výrazný vplyv. Hoci pravidlá a postupy v oblasti ľudských zdrojov zamerané na prijímanie kompetentných pracovníkov v oblasti financií, účtovníctva a informačných technológií môžu znižovať riziko chýb pri spracovaní finančných informácií, nemusia znížiť silný sklon vrcholového manažmentu o nadhodnotenie výnosov.

- A83. Pri posudzovaní rizík významných nesprávností audítorm môže byť existencia uspokojivého kontrolného prostredia pozitívnym faktorom. Hoci uspokojivé kontrolné prostredie môže pomôcť znížiť riziko podvodu, nemusí absolútne jeho vzniku zabrániť. Na druhej strane môžu nedostatky kontrolného prostredia znížiť účinnosť kontrol, a to najmä v súvislosti s podvodom. Ak napr. manažment nevynaloží dostatočné zdroje na riešenie rizík v oblasti bezpečnosti IT, môže tým negatívne ovplyvniť internú kontrolu, pretože v počítačových programoch alebo dátach sa budú dať vykonať nepovolené zmeny alebo spracovať neoprávnené transakcie. Ako sa uvádza v ISA 330, kontrolné prostredie má vplyv aj na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov<sup>14</sup>.
- A84. Kontrolné prostredie samo o sebe nezabraňuje významným nesprávnostiam, ani ich neodhaľuje a neopravuje. Môže však ovplyvniť to, ako audítor vyhodnotí efektívnosť iných kontrol (napr. monitorovanie kontrol a vykonávanie špecifických kontrolných činností), a tým aj svoje posúdenie rizík významných nesprávností.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A85. Kontrolné prostredie v menších účtovných jednotkách sa pravdepodobne bude líšiť od kontrolného prostredia vo veľkých účtovných jednotkách. V menších účtovných jednotkách napr. nemusí byť medzi osobami poverenými správou a riadením nezávislý alebo externý člen a ak neexistuje viacero vlastníkov, úlohu správy a riadenia môže vykonávať priamo vlastník-manažér. Charakter kontrolného prostredia môže mať vplyv na závažnosť iných kontrol alebo ich absenciu. Aktívna účasť vlastníka-manažéra môže napr. zmiernovať určité riziká vyplývajúce z nedostatočného oddelenia povinností v menšej spoločnosti. Na druhej strane však môže zvýšiť iné riziká, napr. riziko zanedbávania kontrol.
- A86. Audítorské dôkazy týkajúce sa súčasti kontrolného prostredia v menších účtovných jednotkách okrem toho nemusia byť k dispozícii vo forme dokumentov, najmä ak je komunikácia medzi manažmentom a ostatnými pracovníkmi neformálna, ale účinná. Menšia účtovná jednotka napr. možno nebude mať v písomnej forme vypracovaný kódex správania. Namiesto toho však môže mať kultúru, v ktorej sa verbálne zdôrazňuje význam bezúhonnosti a etického správania a manažment slúži ako vzor.
- A87. Postoje, informovanosť a podniknuté kroky manažmentu alebo vlastníka-manažéra sú preto pre audítora mimoriadne dôležité z hľadiska oboznámenia sa s kontrolným prostredím menšej účtovnej jednotky.

*Súčasti internej kontroly – proces účtovnej jednotky na posudzovanie rizík (pozri: odsek 15)*

- A88. Proces účtovnej jednotky na posudzovanie rizík je základom pre spôsob, akým manažment určí riziká, ktoré treba riadiť. Ak je tento proces vhodný za daných okolností vrátane charakteru, veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky, pomôže audítorovi identifikovať riziká významných nesprávností. Vhodnosť procesu účtovnej jednotky na posudzovanie rizík je za daných okolností záležitosťou úsudku.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek (pozri: odsek 17)

- A89. Je nepravdepodobné, že by menšia účtovná jednotka mala zavedený proces na posudzovanie rizík. V takom prípade je pravdepodobné, že manažment bude riziká identifikovať na základe osobnej účasti na podnikaní. Bez ohľadu na okolnosti je však potrebné získať informácie o identifikovaných rizikách a spôsobe, akým ich manažment rieši.

<sup>14</sup> ISA 330, odseky A2 až A3

*Súčasťou internej kontroly – informačný systém vrátane súvisiacich podnikových procesov, ktoré sú relevantné pre finančné výkazníctvo, a komunikácia*

Informačný systém vrátane súvisiacich podnikových procesov, ktoré sú relevantné pre finančné výkazníctvo (pozri: odsek 18)

A90. Informačný systém relevantný pre ciele finančného výkazníctva, ktorý zahŕňa účtovný systém, pozostáva z postupov a záznamov navrhnutých a zavedených s cieľom:

- iniciovať, zaznamenávať, spracúvať a vykazovať transakcie účtovnej jednotky (ako aj udalosti a podmienky) a zachovávať zodpovednosť za súvisiaci majetok, záväzky a vlastné imanie,
- vyriešiť nesprávne spracovanie transakcií, napr. automatizované prechodné súbory a postupy na včasné odstránenie prechodných položiek,
- spracovať a zaznamenať prípady obchádzania systému a zanedbávania kontrol,
- preniesť informácie zo systémov na spracovanie transakcií do hlavnej knihy,
- zaznamenať informácie relevantné pre finančné vykazovanie udalostí a podmienok iných ako transakcie, napr. odpisovanie a amortizácia majetku a zmeny vymáhateľnosti pohľadávok,
- pre všetky informácie, ktorých zverejnenie vyžaduje platný rámec pre finančné výkazníctvo, zaistiť zhromaždenie, zaznamenanie, spracovanie, zosumarizovanie a vhodné vykázanie v účtovnej závierke.

A91. Finančné výkazy môžu obsahovať informácie získané z iných zdrojov než z hlavnej a pomocných účtovných kníh. Takéto informácie môžu zahŕňať napríklad:

- informácie získané z lízingových zmlúv zverejnených vo finančných výkazoch, ako napríklad možnosti obnovenia alebo budúce lízingové splátky,
- informácie zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré sú vypracované prostredníctvom systému riadenia rizík účtovnej jednotky,
- informácie o reálnej hodnote vypracované expertmi vedenia a zverejnené vo finančných výkazoch,
- informácie zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré boli získané z modelov alebo z iných výpočtov použitých pri vypracúvaní odhadov vykázaných alebo zverejnených vo finančných výkazoch, vrátane informácií o východiskových údajoch a predpokladov použitých v týchto modeloch, ako napríklad:
  - interne vypracované predpoklady, ktoré môžu mať vplyv na dobu životnosti majetku,
  - údaje, ako napríklad úrokové sadzby, ktoré ovplyvňujú faktory mimo kontroly účtovnej jednotky,
- informácie zverejnené vo finančných výkazoch o analýzach citlivosti, odvodených z finančných modelov, ktoré preukazujú, že manažment zvážil alternatívne predpoklady,
- informácie vykázané alebo zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré boli získané z daňových priznaní a záznamov účtovnej jednotky,
- informácie zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré boli získané z analýz vypracovaných ako podklad pre posúdenie manažmentu týkajúce sa schopnosti

účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti, ako napríklad prípadné zverejnenia v súvislosti s identifikovanými udalosťami alebo podmienkami, ktoré môžu zásadne spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti.<sup>15</sup>

- A92. Oboznámenie sa s informačným systémom relevantným pre finančné vykazovanie v zmysle odseku 18 tohto ISA (vrátane oboznámenia sa s relevantnými aspektmi tohto systému týkajúcimi sa informácií zverejnených vo finančných výkazoch, ktoré sú získané z hlavných a pomocných účtovných kníh alebo inak) je vecou odborného úsudku audítora. Napríklad niektoré sumy alebo zverejnenia vo finančných výkazoch účtovnej jednotky (napríklad zverejnenia o úverovom riziku, riziku likvidity a trhovom riziku) môžu byť založené na informáciách získaných zo systému riadenia rizík účtovnej jednotky. Audítor sa však nemusí oboznámiť so všetkými aspektmi systému riadenia rizík a pri určovaní potrebného porozumenia využíva odborný úsudok.

#### Účtovné zápisy

- A93. Informačný systém účtovnej jednotky zvyčajne zahŕňa používanie štandardných účtovných zápisov potrebných na opakované zaznamenávanie transakcií, napr. účtovných zápisov na zaznamenanie predaja, nákupu alebo hotovostných platieb do hlavnej knihy alebo na zaznamenanie účtovných odhadov, ktoré pravidelne vypracúva manažment, napr. zmien odhadovanej výšky nevymožiteľných pohľadávok.
- A94. Proces finančného výkazníctva účtovnej jednotky zahŕňa aj používanie neštandardných účtovných zápisov na zaznamenanie jednorazových, neobvyklých transakcií alebo úprav, akými sú napr. konsolidačné úpravy a zápisy týkajúce sa podnikových kombinácií alebo predaja podniku, prípadne jednorazových odhadov, napr. poklesu hodnoty majetku. V systémoch, v ktorých sa hlavná kniha vedie manuálne, sa neštandardné účtovné zápisy dajú identifikovať preskúmaním účtovných kníh, denníkov a podpornej dokumentácie. V prípade používania automatizovaných postupov na vedenie hlavnej knihy a zostavenie účtovnej závierky sa môže stať, že takéto zápisy budú existovať iba v elektronickej podobe, a preto sa dajú ľahšie identifikovať pomocou audítorských techník s použitím počítača.

#### Súvisiace podnikové procesy

- A95. Podnikové procesy sú aktivity určené na:

- vývoj, nákup, výrobu, predaj a distribúciu výrobkov a služieb účtovnej jednotky,
- zaistenie súladu so zákonmi a predpismi,
- zaznamenávanie informácií vrátane informácií týkajúcich sa účtovníctva a finančného výkazníctva.

Podnikové procesy vedú k transakciám, ktoré sa zaznamenávajú, spracúvajú a vykazujú prostredníctvom informačného systému. Oboznámenie sa podnikovými procesmi v účtovnej jednotke vrátane spôsobu vzniku transakcií audítorovi pomôže pochopiť informačný systém účtovnej jednotky relevantný pre finančné výkazníctvo, a to spôsobom vhodným z hľadiska situácie, v akej sa účtovná jednotka nachádza.

#### Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A96. Informačný systém a súvisiace podnikové procesy relevantné pre finančné

<sup>15</sup> Pozri odseky 19 – 20 v ISA 570 (revidované znenie).

výkazníctvo vrátane relevantných aspektov tohto systému týkajúcich sa informácií zverejnených vo finančných výkazoch, ktoré sú získané z hlavných a pomocných účtovných kníh alebo inak, sú v menších účtovných jednotkách pravdepodobne menej zložité ako vo väčších účtovných jednotkách, ale nie menej dôležité. Menšie účtovné jednotky s aktívnou účasťou manažmentu možno nebudú potrebovať rozsiahly opis účtovných postupov, komplikované účtovné záznamy alebo pravidlá v písomnej podobe. Pri audite menších účtovných jednotiek preto môže byť ľahšie oboznámiť sa s informačným systémom relevantným pre finančné vykazovanie účtovnej jednotky, čo súčasne môže vo väčšej miere závisieť od získavania informácií ako od previerky dokumentácie. Aj v tomto prípade je však dôležité oboznámiť sa s nimi.

Komunikácia (pozri: odsek 19)

A97. Informovanie o úlohách, zodpovednostiach a významných skutočnostiach v oblasti finančného výkazníctva zo strany účtovnej jednotky zahŕňa poskytovanie informácií, ktoré umožňujú oboznámiť sa s jednotlivými úlohami a zodpovednosťami v oblasti internej kontroly finančného výkazníctva. Toto informovanie zahŕňa aj také skutočnosti ako miera, do akej pracovníci chápu, ako ich činnosť v informačnom systéme finančného výkazníctva súvisí s prácou iných pracovníkov, a prostriedky na oznamovanie výnimiek na príslušnej vyššej úrovni v účtovnej jednotke. Informácie môžu byť poskytnuté vo forme príručiek obsahujúcich predpisy a príručiek pre finančné vykazovanie. Otvorené komunikačné kanály pomáhajú zaistiť oznamovanie výnimiek a prijímanie vhodných opatrení.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A98. V malej účtovnej jednotke môže byť komunikácia menej štruktúrovaná a ľahšie realizovateľná ako vo väčšej účtovnej jednotke, pretože má menej úrovní zodpovednosti a manažment je viditeľnejší a ľahšie dostupný.

*Súčasť internej kontroly – kontrolné činnosti relevantné pre audit* (pozri: odsek 20)

A99. Kontrolnými činnosťami sú pravidlá a postupy, ktoré pomáhajú vykonávať pokyny manažmentu. Kontrolné činnosti majú v rámci IT alebo manuálnych systémov rozličné ciele a uplatňujú sa na rôznych organizačných a funkčných úrovniach. Príkladmi špecifických kontrolných činností sú činnosti, ktoré sa týkajú:

- autorizácie,
- previerok výkonnosti,
- spracovania informácií,
- fyzických kontrol,
- oddelenia povinností.

A100. Kontrolnými činnosťami relevantnými pre audit sú:

- činnosti, ku ktorým treba pristupovať ako k činnostiam relevantným pre audit, čo sú kontrolné činnosti týkajúce sa závažných rizík a rizík, pri ktorých iba samotné substantívne postupy neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ako to vyžadujú odseky 29 a 30,
- činnosti, ktoré audítor považuje za relevantné na základe svojho úsudku.

A101. Na úsudok audítora týkajúci sa relevantnosti kontrolnej činnosti pre audit má vplyv

riziko, ktoré audítor identifikoval a ktoré môže viesť k významnej nesprávnosti, a skutočnosť, či sa audítor domnieva, že by mohlo byť vhodné otestovať prevádzkovú efektívnosť kontroly na stanovenie rozsahu substantívnych postupov.

- A102. Audítor môže klásť dôraz na identifikáciu a oboznámenie sa s kontrolnými činnosťami v oblastiach, ktoré považuje za oblasti s väčšou pravdepodobnosťou výskytu rizika významných nesprávností. Ak viacero kontrolných činností slúži na dosiahnutie rovnakého cieľa, netreba sa oboznamovať s každou kontrolnou činnosťou, ktorá sa týka tohto cieľa.
- A103. Kontrolné činnosti relevantné pre audit môžu zahŕňať kontroly zavedené manažmentom, ktorí riešia riziko významnej nesprávnosti súvisiace s nezostavením zverejnení v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, ako aj kontroly, ktoré riešia riziká spojené so zostatkami účtov a transakciami. Tieto kontrolné činnosti sa môžu týkať informácií uvedených vo finančných výkazoch, ktoré sú získané inak ako z hlavných a pomocných účtovných kníh.
- A104. Poznatky o existencii alebo absencii kontrolných činností, ktoré audítor získal pri oboznamovaní sa s inými súčasťami internej kontroly, mu pomôžu určiť, či treba venovať viac pozornosti oboznamovaniu sa s kontrolnými činnosťami.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A105. Koncepty, z ktorých vychádzajú kontrolné činnosti v menších účtovných jednotkách, sa budú pravdepodobne podobať na koncepcie vo veľkých účtovných jednotkách. Líšiť sa však budú formálnym fungovaním. Vzhľadom na kontroly, ktoré uplatňuje manažment, nemusia účtovné jednotky považovať niektoré druhy kontrolných činností za relevantné. Ak je napr. výhradne manažment oprávnený schvaľovať úvery pre klientov a veľké nákupy, takýto prístup predstavuje účinnú kontrolu dôležitých zostatkov účtov a transakcií, ktorá zníži alebo odstráni potrebu podrobnejších kontrolných činností.
- A106. Kontrolné činnosti relevantné pre audit menšej účtovnej jednotky sa budú pravdepodobne týkať hlavných transakčných cyklov, napr. výnosov, nákupov a výdavkov na zamestnanosť.

Riziká vyplývajúce z informačných technológií (pozri: odsek 21)

- A107. Využívanie IT má vplyv na spôsob implementácie kontrolných činností. Z pohľadu audítora sú kontroly systémov IT účinné vtedy, keď zachovávajú integritu informácií a bezpečnosť dát, ktoré tieto systémy spracúvajú, a keď zahŕňajú účinné všeobecné kontroly IT a aplikačné kontroly.
- A108. Všeobecné kontroly IT sú pravidlá a postupy, ktoré sa týkajú mnohých aplikácií a podporujú účinné fungovanie aplikačných kontrol. Vzťahujú sa na prostredie veľkých výpočtových systémov (mainframe), malých výpočtových systémov (miniframe) a koncových používateľov. Všeobecné kontroly IT, ktoré zabezpečujú integritu informácií a bezpečnosť dát, zvyčajne zahŕňajú kontroly:
- operácií v dátovom centre a v sieti,
  - nadobudnutia, zmien a údržby systémového softvéru,
  - zmien programov,
  - bezpečnosti prístupu,
  - nadobudnutia, vývoja a údržby aplikačného systému.

Zvyčajne sa implementujú na to, aby riešili riziká, o ktorých sa hovorí v odseku A63.

- A109. Aplikčné kontroly sú manuálne alebo automatizované postupy, ktoré zvyčajne fungujú na úrovni podnikových procesov a týkajú sa spracovania transakcií v jednotlivých aplikáciách. Aplikčné kontroly môžu mať preventívny alebo detekčný charakter a sú navrhnuté tak, aby sa zabezpečila integrita účtovných záznamov. Aplikčné kontroly sa teda týkajú postupov používaných na iniciáciu, zaznamenávanie, spracúvanie a vykazovanie transakcií alebo iných finančných údajov. Pomáhajú presvedčiť sa o tom, že transakcie, ktoré nastali, boli schválené a úplne a presne zaznamenané a spracované. Príkladmi takýchto kontrol je overenie zápisu vstupných dát a kontrola číselných postupností s následným manuálnym prešetrovaním správ o výnimkách alebo opráv pri vkladaní dát do systému.

*Súčasť internej kontroly – monitorovanie kontrol (pozri: odsek 22)*

- A110. Monitorovanie kontrol je proces na posúdenie účinnosti vykonávania internej kontroly v určitom období. Zahŕňa včasné posúdenie účinnosti kontroly a prijatie potrebných nápravných opatrení. Manažment zabezpečuje monitorovanie kontrol na základe priebežných aktivít, samostatných hodnotení alebo ich kombináciou. Priebežné monitorovacie aktivity bývajú často súčasťou štandardných opakujúcich sa činností účtovnej jednotky a zahŕňajú pravidelné činnosti riadenia a dohľadu.
- A111. Monitorovacia činnosť manažmentu môže zahŕňať aj využitie informácií získaných na základe komunikácie s externými osobami, napr. sťažností klientov a pripomienok regulačného orgánu, ktoré môžu naznačovať problémy alebo poukazovať na oblasti, v ktorých je potrebné zlepšenie.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

- A112. Monitorovanie kontrol manažmentom sa často vykonáva tak, že manažment alebo vlastník-manažér sa úzko podieľajú na prevádzkovej činnosti. Na základe takejto účasti sa často zistia významné odchýlky od predpokladov a nepresností vo finančných údajoch, ktoré vedú k prijatiu nápravného opatrenia v oblasti kontroly.

Interný audit účtovnej jednotky (pozri: odsek 23)

- A113. Ak má účtovná jednotka interný audit, poznatky o tomto oddelení a najmä o úlohe, ktorú zohráva pri monitorovaní internej kontroly finančného výkazníctva, pomáha audítorovi oboznámiť sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane internej kontroly. Tieto poznatky spolu s informáciami získanými v súlade s odsekom 6(a) tohto ISA môžu audítorovi poslúžiť ako informácie, ktoré sú priamo relevantné pre identifikáciu a posúdenie rizika významných nesprávností.
- A114. Ciele, rozsah pôsobnosti a charakter povinností interného auditu a jeho postavenia v rámci účtovnej jednotky vrátane jeho kompetencií a zodpovedností sa výrazne líšia v závislosti od veľkosti a štruktúry účtovnej jednotky a od požiadaviek manažmentu a osôb poverených správou a riadením. Tieto záležitosti môžu byť zakotvené v štatúte interného auditu alebo v inom dokumente vymedzujúcom pôsobnosť tohto oddelenia.
- A115. K zodpovednostiam interného auditu môže patriť aj vykonávanie audítorských postupov a vyhodnocovanie ich výsledkov s cieľom poskytnúť manažmentu a osobám povereným správou a riadením uistenie, že procesy v oblasti riadenia rizík, internej kontroly a správy a riadenia sú správne navrhnuté a efektívne.

V takomto prípade môže interný audit zohrať v účtovnej jednotke dôležitú úlohu pri

monitorovaní internej kontroly finančného výkazníctva.

V iných účtovných jednotkách môže byť zodpovednosťou interného auditu posúdenie hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti prevádzkových činností. Práca tohto oddelenia v takomto prípade nemusí priamo súvisieť s finančným výkazníctvom.

- A116. Pri oboznamovaní sa s charakterom zodpovedností interného auditu audítorovi pomáha získavanie informácií od príslušných pracovníkov tohto oddelenia v súlade s odsekom 6(a) tohto ISA. Ak audítor dospeje k záveru, že sa zodpovednosti interného auditu týkajú finančného výkazníctva účtovnej jednotky, môže sa bližšie oboznámiť s činnosťami, ktoré interný audit vykonal alebo vykoná, a to na základe posúdenia prípadného plánu činnosti interného auditu pre dané obdobie a na základe prediskutovania uvedeného plánu s pracovníkmi tohto oddelenia.
- A117. Ak sa charakter zodpovedností a uisťovacích činností interného auditu týka finančného výkazníctva účtovnej jednotky, audítor môže využiť prácu interného auditu, aby upravil charakter alebo časové rozvrhnutie audítorských postupov alebo aby zmenšil rozsah týchto postupov, ktoré vykoná s cieľom získať audítorské dôkazy. Pravdepodobnosť, že audítor bude môcť využiť prácu interného auditu účtovnej jednotky, je vyššia, ak môže na základe svojich skúseností z predchádzajúcich auditov alebo na základe vykonaných postupov na posúdenie rizík predpokladať, že interný audit účtovnej jednotky má dostatočný a vhodný počet zamestnancov, ktorý zodpovedá jej veľkosti a charakteru jej prevádzkovej činnosti a že sa interný audit zodpovedá priamo osobám povereným správou a riadením.
- A118. Ak audítor na základe svojich predbežných poznatkov o internom audite účtovnej jednotky predpokladá, že využije prácu interného auditu, aby upravil charakter alebo časové rozvrhnutie audítorských postupov, ktoré vykoná, alebo aby obmedzil ich rozsah, bude sa riadiť ISA 610 (revidované znenie).
- A119. Ako sa podrobnejšie uvádza v ISA 610 (revidované znenie), činnosti interného auditu sa líšia od iných monitorovacích kontrol, ktoré môžu byť relevantné pre finančné výkazníctvo, napr. previerok manažérskych účtovných informácií, ktoré sú navrhnuté tak, aby prispievali k prevencii a detekcii nesprávností.
- A120. Nadviazanie komunikácie s príslušnými pracovníkmi interného auditu účtovnej jednotky hneď na začiatku zákazky a udržiavanie tejto komunikácie v priebehu zákazky môže prispieť k efektívnemu zdieľaniu informácií. Vytvára sa tak prostredie, v ktorom títo pracovníci môžu informovať audítora o prípadných závažných záležitostiach, ktoré by mohli mať vplyv na jeho prácu. ISA 200 upozorňuje na dôležitosť toho, aby audítor plánoval a vykonával audit s profesijným skepticizmom a aby si pozorne všímal informácie, ktoré spochybňujú spoľahlivosť dokumentov a odpovedí, ktoré používa ako audítorské dôkazy. Komunikácia s interným auditom v priebehu zákazky tak ponúka pracovníkom interného auditu príležitosť upozorniť audítora práve na takéto informácie, ktoré potom môže audítor zohľadniť pri identifikácii a posúdení rizík významných nesprávností.

Zdroje informácií (pozri: odsek 24)

- A121. Informačný systém účtovnej jednotky môže vytvoriť množstvo informácií, ktoré sa používajú pri monitorovaní. Ak manažment predpokladá, že údaje používané na monitorovanie sú presné, pričom tento predpoklad nie je ničím podložený, prípadné chyby v informáciách môžu spôsobiť, že manažment vyvodí z monitorovacích činností nesprávne závery. V súlade s tým sa preto vyžaduje pochopenie:



- zdrojov informácií, ktoré sa týkajú monitorovacích činností účtovnej jednotky,
- na základe čoho manažment považuje informácie za dostatočne spoľahlivé na tento účel,

Toto pochopenie má byť súčasťou audítora poznania monitorovacích činností účtovnej jednotky ako súčasti internej kontroly.

### **Identifikácia a posúdenie rizík významných nesprávností**

Posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni účtovnej závierky (pozri: odsek 25 (a))

A122. Riziká významných nesprávností na úrovni účtovnej závierky poukazujú na riziká, ktoré sa vo významnej miere týkajú účtovnej závierky ako celku, a ktoré majú potenciálny vplyv na mnohé tvrdenia. Riziká tohto druhu nemusia byť nevyhnutne rizikami, ktoré sa dajú identifikovať pomocou konkrétnych tvrdení na úrovni skupiny transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnených informácií. Predstavujú skôr okolnosti, ktoré môžu zvyšovať riziká významných nesprávností na úrovni tvrdení, napr. keď manažment zanedbá internú kontrolu. Riziká na úrovni účtovnej závierky môžu byť pre audítora relevantné najmä pri zvažovaní rizík významných nesprávností vyplývajúcich z podvodu.

A123. Riziká na úrovni účtovnej závierky môžu prameniť najmä z nedostatočného kontrolného prostredia (i keď takéto riziká môžu súvisieť aj s inými faktormi, napr. so zhoršujúcimi sa ekonomickými podmienkami). Také nedostatky, ako je napr. nedostatočná kompetentnosť manažmentu alebo nedostatočný dohľad nad zostavovaním finančných výkazov, môžu mať na účtovnú závierku ďalekosiahlejší dopad a môžu si vyžadovať celkovú reakciu zo strany audítora.

A124. Na základe poznatkov o internej kontrole môžu u audítora vzniknúť pochybnosti o tom, či je možné vykonať audit účtovnej závierky účtovnej jednotky. Napríklad:

- obavy týkajúce sa bezúhonnosti manažmentu účtovnej jednotky môžu byť také závažné, že audítor dospeje k záveru, že v dôsledku veľkého rizika skreslenia účtovnej závierky nie je možné audit vykonať,
- obavy týkajúce sa stavu a spoľahlivosti záznamov účtovnej jednotky môžu audítora priviesť k záveru, že pravdepodobne nebudú k dispozícii dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, na ktorých by sa mohol zakladať jeho nemodifikovaný názor na účtovnú závierku.

A125. ISA 705 (revidované znenie)<sup>16</sup> ustanovuje požiadavky a poskytuje usmernenia pri rozhodovaní, či je nevyhnutné, aby audítor vyjadril podmienený názor alebo odmietol vyjadriť názor, prípadne, ako sa v niektorých prípadoch vyžaduje, aby odstúpil od zákazky, ak to umožňuje platný zákon alebo predpis.

*Posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení (pozri: odsek 25(b))*

A126. Treba zohľadniť riziká významných nesprávností na úrovni tvrdení pre skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnené informácie, pretože takéto zohľadnenie priamo pomáha určiť charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších auditorských postupov na úrovni tvrdení potrebných na získanie dostatočných a vhodných auditorských dôkazov. Pri identifikácii a posudzovaní rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení môže audítor dospieť k záveru, že identifikované riziká sa v oveľa väčšej miere týkajú účtovnej závierky ako celku a môžu mať vplyv na mnohé tvrdenia.

### **Použitie tvrdení**

<sup>16</sup> ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“

- A127. Pri vyhlásení, že účtovná závierka je v súlade s platným rámcom pre finančné výkazníctvo, manažment implicitne alebo explicitne poskytuje tvrdenia ohľadom účtovania, oceňovania a prezentácie skupín transakcií a udalostí, zostatkov účtov a zverejnení.
- A128. Audítor môže použiť tvrdenia opísané v odseku A129 písm. a) a b) nižšie alebo ich môže vyjadriť inak, pokiaľ pokryje všetky aspekty opísané nižšie. Audítor sa napríklad môže rozhodnúť skombinovať tvrdenia o skupinách transakcií a udalostiach a súvisiacich zverejneniach s tvrdeniami o zostatkoch účtov a súvisiacimi zverejneniami.

Tvrdenia o skupinách transakcií, zostatkoch účtov a súvisiacich zverejneniach

A129. Tvrdenia, ktoré audítor použije pri zvažovaní rozličných druhov potenciálnych nesprávností, možno rozdeliť do týchto kategórií:

- (a) tvrdenia týkajúce sa skupín transakcií, udalostí a súvisiacich zverejnení za obdobie, ktoré je predmetom auditu:
- (i) výskyt – transakcie a udalosti, ktoré sa zaznamenali alebo zverejnili, sa skutočne vyskytli a tieto transakcie a udalosti sa týkajú účtovnej jednotky,
  - (ii) úplnosť – všetky transakcie a udalosti, ktoré mali byť zaznamenané, boli skutočne zaznamenané a všetky súvisiace zverejnenia, ktoré mali byť zahrnuté do finančných výkazov, do nich boli zahrnuté,
  - (iii) správnosť – sumy a ostatné údaje týkajúce sa zaznamenaných transakcií a udalostí boli zaznamenané správne a súvisiace zverejnenia boli náležite ocenené a opísané,
  - (iv) určenie obdobia – transakcie a udalosti boli zaznamenané do správneho účtovného obdobia,
  - (v) klasifikácia – transakcie a udalosti boli zaznamenané na správnych účtoch,
  - (vi) prezentácia – transakcie a udalosti sú náležite zoskupené alebo rozdelené a jasne opísané a súvisiace zverejnenia sú relevantné a zrozumiteľné v kontexte požiadaviek platného rámca finančného vykazovania.
- (b) tvrdenia týkajúce sa zostatkov účtov a súvisiacich zverejnení na konci obdobia:
- (i) existencia – majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní skutočne existujú,
  - (ii) práva a povinnosti – účtovná jednotka vlastní alebo má kontrolu nad právami k majetku a záväzky predstavujú povinnosti tejto účtovnej jednotky,
  - (iii) úplnosť – všetok majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní, ktoré mali byť zaznamenané, boli skutočne zaznamenané a všetky súvisiace zverejnenia, ktoré mali byť zahrnuté do finančných výkazov, do nich boli zahrnuté,
  - (iv) správnosť, ocenenie a priradenie – majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní sú vo finančných výkazoch vykázané v správnej výške a všetky prípadné zmeny týkajúce sa ocenenia alebo priradenia sú správne zaznamenané, a súvisiace zverejnenia sú správne ocenené a opísané,

- (v) klasifikácia – majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní sú zaúčtované na správnych účtoch,
- (vi) prezentácia – majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní sú náležite zoskupené alebo rozdelené a jasne opísané a súvisiace zverejnenia sú relevantné a zrozumiteľné v kontexte požiadaviek platného rámca finančného vykazovania.

Tvrdenia o iných zverejneniach

A130. Tvrdenia opísané v odseku A129 písm. a) a b) vyššie môže audítor po vhodnej úprave použiť pri úvahách o rôznych typoch potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu objaviť v zverejneniach a ktoré priamo nesúvisia s vykázanými skupinami transakcií, udalosťami alebo zostatkami účtov. Príkladom takéhoto zverejnenia je prípadná povinnosť účtovnej jednotky opísať jej riziká vyplývajúce z finančných nástrojov vrátane spôsobu ich vzniku, ciele, pravidlá a procesy riadenia rizík, ako aj metódy používané na určenie miery rizík.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek vo verejnom sektore

A131. V prípade tvrdení týkajúcich sa účtovných závierok účtovných jednotiek vo verejnom sektore môže manažment okrem tvrdení podľa odseku A124 často tvrdiť, že transakcie sa vykonali a udalosti prebehli v súlade so zákonmi, predpismi alebo inými požiadavkami iných autorít. Takéto tvrdenia môžu spadať do rozsahu pôsobnosti auditu účtovnej závierky.

*Proces identifikácie rizík významných nesprávností (pozri: odsek 26(a))*

A132. Informácie zhromaždené vykonávaním postupov na posúdenie rizík vrátane audítorských dôkazov získaných pri hodnotení návrhu kontrol a zisťovaní, či sú implementované, sa využijú ako audítorské dôkazy podporujúce posúdenie rizík. Posúdenie rizík určuje charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov, ktoré treba vykonať. Pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch uplatňuje audítor profesionálny skepticizmus v súlade s ISA 200.<sup>17</sup>

A133. V Prílohe 2 sú uvedené príklady podmienok a udalostí, ktoré môžu naznačovať existenciu rizík významných nesprávností, vrátane rizík významných nesprávností týkajúcich sa zverejnení.

A134. Ako je vysvetlené v ISA 320,<sup>18</sup> o významnosti a riziku auditu sa uvažuje pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti v skupinách transakcií, zostatkoch účtov a zverejneniach. Audítor určuje významnosť odborným úsudkom a je ovplyvnený svojím vnímaním potrieb finančného vykazovania z hľadiska používateľov finančných výkazov.<sup>19</sup>

A135. Úvahy audítora o zverejneniach vo finančných výkazoch pri identifikácii rizík zahŕňa kvantitatívne a kvalitatívne zverejnenia, ktorých nesprávnosť by mohla byť významná (t. j. nesprávnosti sa vo všeobecnosti považujú za významné, pokiaľ možno dôvodne očakávať, že ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe finančných výkazov ako celku). V závislosti od okolností účtovnej jednotky a zákazky sú zverejneniami, ktoré budú mať kvalitatívne aspekty a ktoré môžu byť relevantné pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti, napríklad zverejnenia o:

- likvidite a dlhových záväzkoch účtovnej jednotky vo finančnej tiesni,

<sup>17</sup> ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek 15

<sup>18</sup> ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“, odsek A1

<sup>19</sup> ISA 320, odsek 4

- udalostiach alebo okolnostiach, ktoré viedli k účtovaniu straty zo zníženia hodnoty,
- kľúčových zdrojoch neistoty odhadu vrátane predpokladov o budúcnosti,
- charaktere zmeny v účtovných pravidlách a ďalších relevantných zverejneniach požadovaných príslušným rámcom finančného vykazovania, pokiaľ sa napríklad očakáva, že nové požiadavky na finančné vykazovanie budú mať významný vplyv na finančnú pozíciu a finančné výsledky účtovnej jednotky,
- dohodách o platbách viazaných na akcie vrátane informácií o spôsobe určenia všetkých súm a ďalších relevantných informácií,
- spriaznených osobách a transakciách so spriaznenými osobami,
- analýze citlivosti vrátane účinkov zmien v predpokladoch používaných v rámci oceňovacích techník účtovnej jednotky, ktoré majú používateľom umožniť pochopiť príslušnú neistotu vyplývajúcu z ocenenia týkajúcu sa zaúčtovanej alebo zverejnenej sumy.

Úvahy špecifické pre menšie účtovné jednotky

A136. Zverejnenia vo finančných výkazoch menších účtovných jednotiek môžu byť menej podrobné a menej zložité (napr. niektoré rámce finančného vykazovania umožňujú menším účtovným jednotkám uviesť vo finančných výkazoch menej zverejnení). To však audítora nezabavuje zodpovednosti oboznámiť sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane jej internej kontroly v súvislosti so zverejneniami.

*Súvis medzi kontrolami a tvrdeniami (pozri: odsek 26(c))*

A137. Pri posudzovaní rizík môže audítor identifikovať kontroly, ktoré pravdepodobne zabránia významným nesprávnostiam v konkrétnych tvrdeniach, prípadne ich môžu odhaliť alebo opraviť. Vo všeobecnosti platí, že je prospešné oboznámiť sa s kontrolami a dať ich do súvisu s tvrdeniami v kontexte procesov a systémov, v ktorých existujú, pretože individuálne kontrolné aktivity samy o sebe riziká neriešia. Na riešenie rizika často treba aspoň niekoľko kontrolných aktivít v kombinácii s inými súčasťami internej kontroly.

A138. Niektoré kontrolné aktivity môžu mať naopak špecifický účinok na individuálne tvrdenie zahrnuté do konkrétnej skupiny transakcií alebo zostatku účtu. Napr. kontrolné aktivity, ktoré účtovná jednotka zaviedla s cieľom zaistiť, aby pracovníci správne vykonali a zaznamenali ročnú fyzickú inventúru, priamo súvisia s tvrdeniami týkajúcimi sa existencie a úplnosti zostatku účtov zásob.

A139. Súvis medzi kontrolou a tvrdením môže byť priamy alebo nepriamy. Čím je vzťah nepriamejší, tým môže byť kontrola menej účinná z hľadiska prevencie, zisťovania alebo opravy nesprávností v danom tvrdení. Napr. manažérska previerka prehľadu predajných aktivít konkrétnych predajní v členení podľa regiónov zvyčajne iba nepriamo súvisí s tvrdením týkajúcim sa úplnosti výnosov z predaje. Môže byť teda menej účinná z hľadiska znižovania rizika, ktoré sa týka daného tvrdenia, ako kontroly, ktoré s daným tvrdením súvisia priamejšie, napr. zosúladenie prepravných dokumentov s faktúrami.

*Významné nesprávnosti*

A140. Potenciálne nesprávnosti v jednotlivých výkazoch a zverejneniach možno posúdiť ako významné z dôvodu veľkosti, charakteru alebo okolností. (pozri: odsek 26 písm. d))

*Závažné riziká*

Identifikácia závažných rizík (pozri: odsek 28)

- A141. Závažné riziká často súvisia s významnými nerutinnými transakciami alebo skutočnosťami založenými na úsudku. Nerutinné transakcie sú transakcie, ktoré sú neobvyklé v dôsledku svojej veľkosti alebo charakteru, a preto sa nevyskytujú často. Medzi skutočnosťami založenými na úsudku môže patriť vypracovanie účtovných odhadov spojených s veľkou neistotou pri ocenení. Pri rutinných transakciách, ktoré nie sú zložité a spracúvajú sa systematicky, je menšia pravdepodobnosť, že povedú k závažným rizikám.
- A142. Riziká významných nesprávností môžu byť väčšie v prípade nerutinných transakcií, ktoré vyplývajú napr. z týchto skutočností:
- výraznejší zásah manažmentu s cieľom špecifikovať účtovný prístup,
  - výraznejší manuálny zásah do zhromažďovania a spracovania údajov,
  - zložité kalkulácie a účtovné zásady,
  - charakter nerutinných transakcií, ktorý môže účtovnej jednotke sťažiť implementáciu účinných kontrol rizík.
- A143. Riziká významných nesprávností môžu byť väčšie v prípade významných skutočností založených na úsudku, pri ktorých je potrebné vypracovať účtovné odhady, a vyplývajú napr. z týchto skutočností:
- rôzny výklad účtovných zásad na vypracovanie účtovných odhadov alebo účtovanie výnosov,
  - požadovaný úsudok môže byť subjektívny alebo zložitý, prípadne si môže vyžadovať predpoklady týkajúce sa vplyvu budúcich udalostí, napr. úsudok o reálnej hodnote.
- A144. V ISA 330 sú opísané následky ďalších audítorských postupov pre identifikáciu určitého rizika ako závažného rizika<sup>20</sup>.

Závažné riziká súvisiace s rizikami významných nesprávností spôsobených podvodom

- A145. ISA 240 poskytuje ďalšie požiadavky a usmernenie týkajúce sa identifikácie a posúdenia rizík významných nesprávností spôsobených podvodom<sup>21</sup>.

Oboznámenie sa s kontrolami týkajúcimi sa závažných rizík (pozri: odsek 29)

- A146. Hoci riziká týkajúce sa významných nerutinných záležitostí alebo záležitostí založených na úsudku bývajú zriedkavejšie predmetom rutinných kontrol, manažment môže napláňovať iné reakcie na ich riešenie. Audátorovo oboznámenie sa s tým, či účtovná jednotka navrhla a implementovala kontroly v prípade závažných rizík vyplývajúcich z nerutinných skutočností alebo skutočností založených na úsudku, teda zahŕňa oboznámenie sa s tým, či a ako manažment reaguje na tieto riziká. Medzi tieto reakcie môžu patriť:
- kontrolné aktivity, napr. preverenie predpokladov vyšším manažmentom alebo expertmi,
  - zdokumentované procesy zostavovania odhadov,
  - súhlas osôb poverených správou a riadením.

- A147. Napr. pri jednorazovej udalosti, ako je doručenie oznámenia o závažnom súdnom

<sup>20</sup> ISA 330, odseky 15 a 21

<sup>21</sup> ISA 240, odseky 25 až 27

spore, môžu úvahy o reakcii účtovnej jednotky zahŕňať otázky, či bola udalosť postúpená vhodným odborníkom (napr. internému alebo externému právnomu poradcovi), či bol posúdený jej potenciálny účinok a ako sa navrhujú zverejniť tieto okolnosti v účtovnej závierke.

- A148. Môže sa stať, že manažment v niektorých prípadoch vhodne nezareaguje na závažné riziká významných nesprávností implementáciou kontrol zameraných na tieto závažné riziká. Skutočnosť, že manažment takéto kontroly neimplementoval, môže byť znakom závažného nedostatku v internej kontrole<sup>22</sup>.

*Riziká, pri ktorých samotné substantívne postupy neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri: odsek 30)*

- A149. Riziká významných nesprávností môžu priamo súvisieť so zaznamenávaním bežných skupín transakcií alebo zostatkov účtov a so zostavením spoľahlivej účtovnej závierky. Môžu zahŕňať riziká nepresného alebo neúplného spracovania bežných a významných skupín transakcií, napr. výnosov, nákupov, peňažných príjmov alebo peňažných výdavkov účtovnej jednotky.

- A150. Ak sa takéto bežné obchodné transakcie spracúvajú vysoko automatizovaným spôsobom s malými alebo žiadnymi manuálnymi zásahmi, pravdepodobne nebude možné vykonať v súvislosti s týmto rizikom iba substantívne postupy. Audítor môže napr. dospieť k záveru, že takýto prípad nastal, keď sa významný objem informácií účtovnej jednotky iniciuje, zaznamenáva, spracúva alebo vykazuje výhradne v elektronickej forme, napr. v integrovanom systéme. V takýchto prípadoch:

- sa môže stať, že audítorské dôkazy sú k dispozícii iba v elektronickej forme a ich dostatočnosť a vhodnosť zvyčajne závisí od účinnosti kontrol ich presnosti a úplnosti,
- je väčšia pravdepodobnosť výskytu a následného neodhalenia prípadu nesprávneho iniciovania alebo zmeny informácií, ak vhodné kontroly nefungujú účinne.

- A151. Následky pre ďalšie audítorské postupy zamerané na identifikáciu takýchto rizík sú opísané v ISA 330<sup>23</sup>.

*Revízia posúdenia rizík (pozri: odsek 31)*

- A152. Audítorovi sa počas auditu môžu dostať do pozornosti informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, na ktorých bolo založené posúdenie rizík. Posúdenie rizík môže napr. vychádzať z predpokladu, že niektoré kontroly fungujú účinne. Pri testovaní týchto kontrol môže audítor získať audítorské dôkazy o tom, že v príslušnom okamihu auditu kontroly nefungovali efektívne. Podobne pri vykonávaní substantívnych postupov môže audítor odhaliť nesprávnosti, ktorých výška alebo frekvencia výskytu nezodpovedá tomu, ako audítor vyhodnotil riziko. Za takýchto okolností nemôže posúdenie rizika správne odzrkadľovať pravdivé okolnosti účtovnej jednotky a ďalšie naplánované audítorské postupy možno účinne neodhalia významné nesprávnosti. Podrobnejšie usmernenie sa nachádza v ISA 330.

**Dokumentácia** (pozri: odsek 32)

- A153. O spôsobe, akým sa zdokumentujú požiadavky uvedené v odseku 32, rozhodne audítor na základe odborného úsudku. Pri audite menších účtovných jednotiek môže byť napr.

<sup>22</sup> ISA 265 „Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole“, odsek A7

<sup>23</sup> ISA 330, odsek 8

dokumentácia zahrnutá do audítorovej dokumentácie týkajúcej sa celkovej stratégie a plánu auditu<sup>24</sup>. Podobne napr. výsledky posúdenia rizík možno zdokumentovať samostatne alebo ako súčasť audítorovej dokumentácie ďalších postupov<sup>25</sup>. Na formu a rozsah dokumentácie má vplyv charakter, veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky a jej internej kontroly, dostupnosť informácií od účtovnej jednotky a metodika auditu a technológia, ktorá sa používa počas auditu.

- A154. V prípade účtovných jednotiek, ktorých podnikateľská činnosť a procesy relevantné pre finančné výkazníctvo nie sú zložité, môže mať dokumentácia jednoduchú formu a môže byť relatívne stručná. Netreba zdokumentovať celkové audítorové poznanie účtovnej jednotky a súvisiacich záležitostí. Ku kľúčovým prvkom tohto poznania, ktoré audítor zdokumentuje, patria skutočnosti, na ktorých audítor založil posúdenie rizík významných nesprávností.
- A155. Do rozsahu dokumentácie sa môžu premietnuť aj skúsenosti a schopnosti členov audítorského tímu pracujúceho na zákazke. Za predpokladu splnenia požiadaviek ISA 230 bude možno pri audite, ktorý vykonáva tím menej skúsených osôb, potrebná podrobnejšia dokumentácia, ktorá im pomôže získať vhodné poznatky o účtovnej jednotke, ako dokumentácia v prípade auditu vykonávanom tímom skúsených osôb.
- A156. Pri opakujúcich sa auditoch sa určitá dokumentácia môže preniesť a podľa potreby zaktualizovať tak, aby sa do nej premietli zmeny podnikateľskej činnosti alebo procesov účtovnej jednotky.

<sup>24</sup> ISA 300 „Plánovanie auditu finančných výkazov“, odseky 7 a 9

<sup>25</sup> ISA 330, odsek 28

## Príloha 1

(pozri: odseky 4(c), 14 až 24 a A76 až A117)

### Súčasť internej kontroly

1. V tejto prílohe sú bližšie vysvetlené súčasti internej kontroly, ktoré sú opísané v odsekoch 4(c), 14 až 24 a A76 až A117 a ktoré sa týkajú auditu účtovnej závierky.

### Kontrolné prostredie

2. Kontrolné prostredie zahŕňa tieto prvky:
  - (a) *Komunikácia a presadzovanie bezúhonnosti a etických hodnôt.* Účinnosť kontrol nemôže prevyšovať bezúhonnosť a etické hodnoty osôb, ktoré ich vytvárajú, spravujú a monitorujú. Bezúhonnosť a etické správanie sú výsledkom etických noriem a štandardov správania v účtovnej jednotke a spôsobu, akým sa o nich informuje a akým sa presadzujú v praxi. Presadzovanie bezúhonnosti a etických hodnôt zahŕňa napr. opatrenia manažmentu na elimináciu alebo oslabenie podnetov alebo pokušení, ktoré by mohli zvädzať pracovníkov k účasti na nečestných, nezákonných a neetických činoch. Súčasťou komunikácie zásad účtovnej jednotky v oblasti bezúhonnosti a etických hodnôt môžu byť štandardy správania, o ktorých sú pracovníci informovaní prostredníctvom zásad a kódexu správania, ako aj vlastným príkladom.
  - (b) *Prejavovanie aktívneho záujmu o spôsobilosť.* Spôsobilosť predstavuje znalosti a zručnosti potrebné na splnenie úloh, ktoré má jednotlivec v pracovnej náplni.
  - (c) *Účasť osôb poverených správou a riadením.* Kontrolné povedomie v účtovnej jednotke vo veľkej miere ovplyvňujú osoby poverené správou a riadením. Význam zodpovedností osôb poverených správou a riadením je zakotvený vo vykonávacích predpisoch a iných zákonoch a predpisoch alebo usmerneniach pre osoby poverené správou a riadením. K ďalším zodpovednostiam osôb poverených správou a riadením patrí dohľad nad návrhom a účinným fungovaním postupov informovania o protiprávnom konaní a procesu zameraného na preverenie účinnosti internej kontroly.
  - (d) *Filozofia a štýl činnosti manažmentu.* Filozofia a štýl činnosti manažmentu zahŕňajú širokú škálu charakteristických vlastností, napr. postoje manažmentu a kroky týkajúce sa finančného výkazníctva sa môžu prejaviť výberom konzervatívnej alebo agresívnej alternatívy dostupných účtovných zásad alebo svedomitosťou a konzervatívnym prístupom pri vypracovaní účtovných odhadov.
  - (e) *Organizačná štruktúra.* Na vytvorenie relevantnej organizačnej štruktúry treba zvážiť kľúčové oblasti práv a povinností a vhodných hierarchických línií. Vhodnosť organizačnej štruktúry čiastočne závisí od veľkosti a charakteru činnosti účtovnej jednotky.
  - (f) *Pridelenie právomocí a zodpovedností.* Pridelenie právomoci a zodpovedností môže zahŕňať pravidlá týkajúce sa vhodnej podnikateľskej praxe, znalostí a skúseností kľúčových pracovníkov a poskytovaných zdrojov na plnenie povinností. Môže zahŕňať aj pravidlá a komunikáciu, ktorých cieľom je získať istotu, že všetci pracovníci chápu ciele účtovnej jednotky, vedia, ako ich individuálne aktivity súvisia s týmito cieľmi a prispievajú k plneniu týchto cieľov, a že vedia, ako a za čo nesú zodpovednosť.



- (g) *Pravidlá a postupy v oblasti ľudských zdrojov.* Pravidlá a postupy v oblasti ľudských zdrojov sú často prejavom dôležitých skutočností súvisiacich s kontrolným povedomím v účtovnej jednotke. Štandardy náboru mimoriadne kvalifikovaných osôb s dôrazom na vzdelanie, predchádzajúce pracovné skúsenosti, úspechy dosiahnuté v minulosti a dôkazy o bezúhonnosti a etickom správaní sú napr. prejavom snahy účtovnej jednotky zamestnávať kompetentných a spoľahlivých pracovníkov. Pravidlá v oblasti vzdelávania, ktoré informujú o budúcich úlohách a zodpovednostiach a ktoré zahŕňajú školenia a semináre, ilustrujú očakávanú úroveň výkonnosti a správania. Kariérny postup na základe pravidelných hodnotení výkonnosti je prejavom úsilia účtovnej jednotky, aby kvalifikovaní pracovníci postúpili na miesta s vyššou zodpovednosťou.

### **Proces posúdenia rizík, ktorý používa účtovná jednotka**

3. Proces posúdenia rizík, ktorý používa účtovná jednotka, predstavuje na účely finančného výkazníctva spôsob, akým manažment identifikuje podnikateľské riziká relevantné pre zostavenie účtovnej závierky v súlade s platným rámcom pre finančné výkazníctvo účtovnej jednotky, odhaduje ich významnosť, posudzuje pravdepodobnosť ich výskytu a rozhoduje o opatreniach, ktorými na ne bude reagovať a riadiť ich. Proces posúdenia rizík sa môže napr. zaoberať spôsobom, akým účtovná jednotka zohľadňuje možnosť výskytu nezaznamenaných transakcií alebo akým identifikuje a analyzuje významné odhady zaznamenané v účtovnej závierke.
4. Riziká relevantné pre spoľahlivé finančné výkazníctvo zahŕňajú externé a interné udalosti, transakcie alebo okolnosti, ktoré sa môžu vyskytnúť a negatívne ovplyvniť schopnosť účtovnej jednotky iniciovať, zaznamenávať, spracúvať a vykazovať finančné údaje, ktoré zodpovedajú tvrdeniam manažmentu v účtovnej závierke. Manažment môže iniciovať plány, programy alebo kroky na riešenie konkrétnych rizík, prípadne môže z dôvodu nákladov alebo iných úvah rozhodnúť o akceptovaní rizika. Riziká môžu vzniknúť alebo sa meniť v dôsledku okolností, ktorými môžu byť napr.:
- *zmeny v prevádzkovom prostredí* – zmeny regulačného a prevádzkového prostredia môžu viesť k zmenám konkurenčných tlakov a k výrazne odlišným rizikám,
  - *noví pracovníci* – noví pracovníci môžu mať iný pohľad na internú kontrolu alebo ju môžu inak chápať,
  - *nové alebo modernizované informačné systémy* – závažné a rýchle zmeny v informačných systémoch môžu meniť riziko súvisiace s internou kontrolou,
  - *rýchly rast* – významné a rýchle rozširovanie činnosti môže byť prílišným náporom na kontroly a môže zvýšiť riziko ich zlyhania,
  - *nová technológia* – zavádzanie nových technológií do výrobných procesov alebo informačných systémov môže viesť k zmene rizika súvisiaceho s internou kontrolou,
  - *nové podnikateľské modely, výroby alebo aktivity* – vstup do nových oblastí podnikania alebo transakcií, s ktorými má účtovná jednotka málo skúseností, môže viesť k novým rizikám súvisiacim s internou kontrolou,
  - *reštrukturalizácia podniku* – reštrukturalizáciu môže sprevádzať znižovanie počtu pracovníkov a zmeny v oblasti dohľadu a oddelenia povinností, ktoré môžu viesť k zmene rizika súvisiaceho s internou kontrolou,

- *rozšírenie činnosti v zahraničí* – rozšírenie alebo nadobudnutie prevádzok v zahraničí so sebou prináša nové a často jedinečné riziká, ktoré môžu ovplyvniť internú kontrolu, napr. ďalšie alebo zmenené riziká vyplývajúce z transakcií v cudzej mene,
- *nové účtovné usmernenia* – prijatie nových účtovných zásad alebo zmena účtovných zásad môžu mať vplyv na riziká pri zostavení účtovnej závierky.

**Informačný systém vrátane súvisiacich podnikových procesov, ktoré sú relevantné pre finančné výkazníctvo, a komunikácia**

5. Informačný systém pozostáva z infraštruktúry (fyzických a hardvérových komponentov), softvéru, ľudí, postupov a údajov. Mnoho informačných systémov vo veľkej miere využíva informačné technológie (IT).
6. Informačný systém, ktorý je relevantný pre ciele finančného výkazníctva a ktorý zahŕňa systém finančného výkazníctva, obsahuje metódy a záznamy, ktoré:
  - identifikujú a zaznamenávajú všetky platné transakcie,
  - poskytujú včasný a dostatočne podrobný opis transakcií, aby sa dali správne klasifikovať na účely finančného výkazníctva,
  - oceňujú transakcie spôsobom, ktorý umožňuje zaznamenať ich správnu peňažnú hodnotu v účtovnej závierke,
  - určujú časové obdobie, v ktorom sa transakcie uskutočnili, čo umožní zaznamenať transakcie v správnom účtovnom období,
  - správne prezentujú transakcie a súvisiace zverejnené informácie v účtovnej závierke.
7. Kvalita informácií, ktoré vygeneruje systém, vplýva na schopnosť manažmentu prijímať správne rozhodnutia pri riadení a kontrole činností účtovnej jednotky a zostavovať spoľahlivé finančné správy.
8. Komunikácia zahŕňajúca poskytovanie informácií o jednotlivých úlohách a zodpovednostiach v súvislosti s internou kontrolou finančného výkazníctva môže mať formu manuálov obsahujúcich zásady, príručiek pre účtovníctvo a finančné výkazníctvo alebo interných oznámení. Komunikácia môže prebiehať elektronicky, ústne a prostredníctvom opatrení, ktoré prijme manažment.

**Kontrolné činnosti**

9. Kontrolné činnosti, ktoré môžu byť relevantné pre audit, sa vo všeobecnosti dajú kategorizovať ako pravidlá a postupy týkajúce sa týchto činností:
  - *Previerky výkonnosti.* Tieto kontrolné činnosti zahŕňajú previerky a analýzy skutočnej výkonnosti v porovnaní s rozpočtom, prognózami alebo výkonnosťou za minulé obdobie, hľadanie súvislostí medzi rôznymi súbormi údajov – prevádzkovými a finančnými, analýzy vzťahov a investigatívne a nápravné opatrenia, porovnávanie interných dát s externými zdrojmi informácií a preverovanie výkonnosti funkcií alebo činností,
  - *Spracovanie informácií.* Dvoma obsiahlymi skupinami kontrolných činností v oblasti informačných systémov sú aplikačné kontroly, ktoré sa vzťahujú na spracovanie jednotlivých aplikácií, a všeobecné kontroly IT predstavujúce pravidlá a postupy, ktoré sa týkajú veľkého počtu aplikácií a podporujú účinné fungovanie aplikačných kontrol tým, že pomáhajú zabezpečiť nepretržité a správne fungovanie informačných

systémov. Príkladmi aplikačných kontrol sú overovanie aritmetickej presnosti záznamov, vedenie a preverovanie účtov a obratovej predvahy, automatizované kontroly, napr. overenie zadávania vstupných dát a kontrola číselných postupností s následným manuálnym prešetrovaním správ o výnimkách. Príkladmi všeobecných kontrol IT sú kontroly zmien v počítačových programoch, kontroly zabráňujúce prístupu k programom alebo údajom, kontroly zavádzania nových verzií balíkových softvérových aplikácií a kontroly systémového softvéru, ktorý obmedzuje prístup k používaniu utilít, ktoré by mohli zmeniť finančné údaje alebo záznamy bez zanechania kontrolnej stopy, prípadne používanie týchto utilít monitoruje.

- *Fyzické kontroly.* Kontroly, ktoré zahŕňajú:
  - fyzické zabezpečenie majetku vrátane primeraných bezpečnostných opatrení, napr. zabezpečených zariadení pre prístup k majetku a k záznamom,
  - oprávnenie prístupu k počítačovým programom dátových súborov,
  - periodické inventúry a porovnávanie so sumami uvedenými v kontrolných záznamoch (napr. porovnanie výsledkov inventúr pokladničnej hotovosti, cenných papierov a zásob s účtovnými záznamami).

Rozsah, v akom sú fyzické kontroly, ktoré majú zabrániť krádeži majetku, relevantné pre spoľahlivé zostavenie účtovnej závierky, a teda pre audit, závisí od okolností, napr. od toho, či je majetok veľmi náchylný na spreneveru.

- *Oddelenie povinností.* Pridelenie zodpovednosti rôznym osobám, a síce zodpovednosti za autorizáciu transakcií, zaznamenávanie transakcií a starostlivosť o zverený majetok. Cieľom oddelenia povinností je zredukovať príležitosti, ktoré by akejkolvek osobe umožnili dostať sa do pozície, v ktorej by sa mohla dopustiť chyby alebo podvodu a v ktorej by ju mohla zatajiť pri bežnom plnení svojich povinností.

10. Určité kontrolné činnosti môžu závisieť od existencie vhodných pravidiel na vyššej úrovni, ktoré stanovil manažment alebo osoby poverené správou a riadením. Kontroly autorizácie sa napr. dajú delegovať na základe ustanovených usmernení, ako sú investičné kritériá, ktoré stanovujú osoby poverené správou a riadením. Na druhej strane môžu nerutinné transakcie, napr. významné akvizície alebo odpredaj finančných investícií, vyžadovať osobitné schválenie na vysokej úrovni a v niektorých prípadoch dokonca súhlas akcionárov.

### Monitorovanie kontrol

11. Dôležitou zodpovednosťou manažmentu je vytvoriť a priebežne udržiavať internú kontrolu. Monitorovanie kontrol vykonávané manažmentom zahŕňa zváženie, či kontrola funguje tak, ako má, a či sa vhodne upravuje pri zmene podmienok. Monitorovanie kontrol môže zahŕňať také činnosti ako preverenie zo strany manažmentu, či sa včas odsúhlasujú pohyby na účtoch v bankách, posúdenie zo strany interných audítorov, či pracovníci predaja dodržiavajú zásady účtovnej jednotky v oblasti podmienok predajných zmlúv, a dohľad právneho oddelenia nad dodržiavaním etických zásad alebo zásad podnikateľskej praxe účtovnej jednotky. Monitorovaním sa má takisto zaistiť účinné priebežné fungovanie kontrol. Bez monitorovania včasnosti a správnosti odsúhlasovania pohybov na bankových účtoch ho pracovníci pravdepodobne prestanú vykonávať.
12. Interní audítori alebo pracovníci, ktorí plnia podobné funkcie, môžu prispieť k monitorovaniu kontrol účtovnej jednotky samostatnými hodnoteniami. Zvyčajne pravidelne poskytujú informácie o fungovaní internej kontroly, pričom sa do veľkej miery zameriavajú na vyhodnotenie účinnosti internej kontroly a poskytovanie informácií o

silných a slabých stránkach internej kontroly, ako aj odporúčania na jej zlepšenie.

13. Monitorovanie môže zahŕňať také aktivity ako využívanie informácií získaných komunikáciou s externými osobami, ktoré môžu naznačovať problémy alebo poukazovať na oblasti vyžadujúce zlepšenie. Zákazníci implicitne potvrdzujú fakturačné údaje tým, že uhradia faktúry alebo reklamujú fakturované sumy. Regulačné orgány môžu s účtovnou jednotkou navyše komunikovať o skutočnostiach, ktoré majú vplyv na fungovanie internej kontroly, napr. komunikácia o preskúmaní zo strany regulačných orgánov banky. Manažment môže pri vykonávaní monitorovania brať do úvahy aj komunikáciu s externým audítorom ohľadom internej kontroly.

## Príloha 2

(pozri: odseky A41 a A133)

### Podmienky a udalosti, ktoré môžu naznačovať riziko významných nesprávností

Nižšie sú uvedené príklady podmienok a udalostí, ktoré môžu naznačovať existenciu rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch. Tieto príklady pokrývajú široké spektrum podmienok a udalostí, ale nie všetky podmienky a udalosti sú relevantné pre každú zákazku na vykonanie auditu. Rovnako platí, že tieto príklady nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam podmienok a udalostí:

- činnosti v ekonomicky nestabilných regiónoch, napr. v krajinách s výraznou devalváciou meny alebo mimoriadne inflačnou ekonomikou,
- činnosti vystavené pôsobeniu meniacich sa trhov, napr. termínované obchody,
- činnosti, ktorá podliehajú komplexnej regulácii vysokého stupňa,
- otázky týkajúce sa nepretržitého pokračovania v činnosti a likvidity vrátane straty významných zákazníkov,
- obmedzenia dostupnosti kapitálu a úverov,
- zmeny v odvetví, v ktorom účtovná jednotka pôsobí,
- zmeny v dodávateľskom reťazci,
- vývoj alebo ponuka nových výrobkov alebo služieb, prípadne prechod na nové oblasti podnikania,
- expandovanie do nových lokalít,
- zmeny v účtovnej jednotke, napr. veľké akvizície alebo reorganizácia, prípadne iné neobvyklé udalosti,
- účtovné jednotky alebo podnikateľské segmenty, ktoré sa pravdepodobne predajú,
- existencia zložitých aliancií a spoločných podnikov,
- používanie podsúvahového financovania, účtovných jednotiek na osobitné účely a iných zložitých dohôd o financovaní,
- významné transakcie so spriaznenými osobami,
- nedostatok pracovníkov s vhodnými zručnosťami v oblasti účtovníctva a finančného výkazníctva,
- personálne zmeny na úrovni kľúčových pracovníkov vrátane odchodu kľúčových vedúcich pracovníkov,
- nedostatky v internej kontrole, najmä tie, s ktorými sa manažment nezaobrá,
- motivácia manažmentu a zamestnancov zapojiť sa do podvodného finančného vykazovania,
- nekonzistentnosť stratégie účtovnej jednotky pre oblasť IT a jej podnikateľských stratégií,
- zmeny v prostredí informačných technológií,
- inštalácia dôležitých nových systémov IT, ktoré súvisia s finančným výkazníctvom,
- preskúmanie činností alebo finančných výsledkov účtovnej jednotky zo strany regulačných

alebo vládnych orgánov,

- predchádzajúce nesprávnosti, história chýb alebo veľký počet úprav na konci účtovného obdobia,
- veľký počet nerutinných alebo nesystematických transakcií vrátane transakcií medzi spoločnosťami v rámci skupiny a transakcií s vysokými výnosmi na konci účtovného obdobia,
- transakcie zaznamenané na základe zámerov manažmentu, napr. refinancovanie dlhu, majetok určený na predaj a klasifikácia obchodovateľných cenných papierov,
- uplatňovanie nových účtovných usmernení,
- oceňovanie v účtovníctve, ktoré zahŕňa zložité postupy,
- udalosti alebo transakcie, ktorých súčasťou je významná neistota pri oceňovaní, vrátane účtovných odhadov,
- vynechanie alebo zastieranie významných informácií v zverejneniach,
- nedoriešené súdne spory a podmienené záväzky, napr. záväzky súvisiace s predajom, finančné záruky a náprava škôd spôsobených na životnom prostredí.