

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 300
PLÁNOVANIE AUDITU FINANČNÝCH VÝKAZOV

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

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Úloha a časový rozvrh plánovania	2
Dátum nadobudnutia účinnosti	3
Cieľ	4
Požiadavky	
Účasť kľúčových členov tímu pracujúceho na zákazke	5
Predbežné činnosti na zákazke	6
Plánovacie činnosti	7 – 11
Dokumentácia	12
Ďalšie úvahy pri zákazkách na prvý audit	13
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Úloha a časový rozvrh plánovania	A1 – A3
Účasť kľúčových členov tímu pracujúceho na zákazke	A4
Predbežné činnosti na zákazke	A5 – A7
Plánovacie činnosti	A8 – A17
Dokumentácia	A18 – A21
Ďalšie úvahy pri prvých zákazkách na audit	A22
Príloha: Úvahy pri stanovení celkovej stratégie auditu	

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 300 „Plánovanie auditu finančných výkazov“ by sa mal vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

Úvod**Rozsah pôsobnosti tohto ISA**

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za naplánovanie auditu finančných výkazov. Je určený pre opakujúce sa audity. Ďalšie úvahy pri prvých zákazkách na audit sú uvedené samostatne.

Úloha a časový rozvrh plánovania

2. Plánovanie auditu zahŕňa stanovenie celkovej stratégie auditu pri zákazke a vypracovanie plánu auditu. Vhodné plánovanie má pre audit finančných výkazov niekoľko prínosov, napríklad: (pozri: odseky A1 – A3)
 - pomáha audítorovi venovať primeranú pozornosť dôležitým oblastiam auditu,
 - pomáha audítorovi včas identifikovať a riešiť potenciálne problémy,
 - pomáha audítorovi správne zorganizovať a riadiť zákazku na audit tak, aby sa vykonávala účinne a efektívne,
 - pomáha vybrať členov tímu pracujúceho na zákazke s vhodnými schopnosťami a kvalifikáciou, ktoré im umožnia reagovať na predpokladané riziká, a pomáha správne im prideliť prácu,
 - uľahčuje riadenie a dohľad nad členmi tímu pracujúceho na zákazke a uľahčuje preverovanie ich práce,
 - pomáha v prípade potreby koordinovať práce, ktoré vykonávajú audítori komponentov a experti.

Dátum nadobudnutia účinnosti

3. Tento ISA je účinný pre audit finančných výkazov zostavených za obdobia, ktoré sa začínajú 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Cieľ

4. Cieľom audítora je naplánovať audit tak, aby bol audit vykonávaný účinne.

Požiadavky**Účasť kľúčových členov tímu pracujúceho na zákazke**

5. Partner zodpovedný za zákazku a ostatní kľúčoví členovia tímu pracujúceho na zákazke by mali byť zapojení do plánovania auditu vrátane plánovania a účasti na diskusii medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke. (Pozri: odsek A4)

Predbežné činnosti na zákazke

6. Na začiatku aktuálnej zákazky na audit audítor vykoná tieto činnosti:
 - a) vykoná postupy týkajúce sa pokračovania vzťahu s klientom a pokračovania v konkrétnej zákazke na audit, ktoré vyžaduje ISA 220¹,
 - b) vyhodnotí splnenie relevantných etických požiadaviek vrátane požiadavky na nezávislosť, v súlade s požiadavkami ISA 220²,
 - c) oboznámi sa s podmienkami zákazky, ako to požaduje ISA 210³. (Pozri: odsek A5 – A7)

Plánovacie činnosti

¹ ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“, odseky 12 – 13.

² ISA 220 odseky 9 – 11.

³ ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“, odseky 9 – 13.

7. Audítor určí celkovú stratégiu auditu, ktorá vymedzí vecný rozsah, časové rozvrhnutie a riadenie auditu, a ktorá slúži ako základ pre vypracovanie plánu auditu.
8. Pri určovaní celkovej stratégie auditu audítor:
 - a) identifikuje vlastnosti zákazky, ktoré vymedzujú jej vecný rozsah,
 - b) zistí ciele vykazovania zákazky, aby mohol naplánovať časové rozvrhnutie auditu a charakter vyžadovanej komunikácie,
 - c) zváži faktory, ktoré sú podľa profesionálneho úsudku audítora významné pre riadenie činnosti tímu pracujúceho na zákazke,
 - d) zohľadní výsledky predbežných činností na zákazke a prípadne zváži relevantnosť poznatkov, ktoré partner zodpovedný za zákazku získal pri vykonávaní iných zákaziek, pre danú účtovnú jednotku,
 - e) zistí charakter, časové rozvrhnutie a rozsah zdrojov potrebných na vykonanie zákazky. (Pozri: odseky A8 – A11)
9. Audítor vypracuje plán auditu, ktorý obsahuje opis:
 - a) charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu plánovaných postupov na posúdenie rizík, ako stanovuje ISA 315 (revidované znenie)⁴,
 - b) charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu ďalších naplánovaných audítorských postupov na úrovni tvrdení, ako stanovuje ISA 330⁵,
 - c) ostatných naplánovaných audítorských postupov, ktoré treba vykonať tak, aby zákazka bola v súlade s ISA. (Pozri: odsek A12 – A14)
10. Audítor je povinný počas auditu podľa potreby zaktualizovať a zmeniť celkovú stratégiu auditu a plán auditu. (Pozri: odsek A15)
11. Audítor naplánuje charakter, časové rozvrhnutie a rozsah riadenia a dohľadu nad členmi tímu pracujúceho na zákazke, ako aj preverenie ich práce. (Pozri: odseky A16 – A17)

Dokumentácia

12. Audítor zahrnie do audítorskej dokumentácie⁶:
 - a) celkovú stratégiu auditu,
 - b) plán auditu,
 - c) všetky významné zmeny, ktoré počas zákazky na audit urobil v celkovej stratégii auditu alebo v pláne auditu, ako aj dôvody týchto zmien. (Pozri: odseky A18 – A21)

Ďalšie úvahy pri zákazkách na prvý audit

13. Pred začiatkom prác na prvom audite audítor vykoná tieto činnosti:
 - a) vykoná postupy týkajúce sa akceptácie vzťahu s klientom a konkrétnej zákazky⁷ na audit, ktorých uskutočnenie vyžaduje ISA 220,
 - b) komunikuje s predchádzajúcim audítorom, ak bola zmena audítora v súlade s relevantnými etickými požiadavkami (pozri: odsek A22).

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

⁵ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

⁶ ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 – 11 a odsek A6.

⁷ ISA 220, odseky 12 – 13.

* * *

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**Úloha a časový rozvrh plánovania (pozri: odsek 2)**

- A1. Charakter a rozsah plánovania sa mení v závislosti od veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky, predchádzajúcich skúseností, ktoré majú s účtovnou jednotkou kľúčoví členovia tímu pracujúceho na zákazke, ako aj od zmien okolností počas auditu.
- A2. Plánovanie nie je samostatná fáza auditu, ale nepretržitý a cyklický proces, ktorý sa často začína krátko po dokončení predchádzajúceho auditu (alebo v súvislosti s jeho dokončením) a pokračuje až do dokončenia aktuálneho auditu. Pri plánovaní však treba zohľadniť aj časový rozvrh určitých činností a auditorských postupov, ktoré treba dokončiť pred vykonaním ďalších auditorských postupov. Prv, než audítor identifikuje a posúdi riziká významných nesprávností, treba pri plánovaní zvážiť napríklad tieto skutočnosti:
- analytické postupy, ktoré treba aplikovať ako postupy na vyhodnotenie rizík,
 - získanie a celkové pochopenie právneho a regulačného rámca platného pre účtovnú jednotku a toho, ako účtovná jednotka spĺňa požiadavky daného rámca,
 - stanovenie významnosti,
 - účasť expertov,
 - vykonanie iných postupov na posúdenie rizík.
- A3. Audítor sa môže rozhodnúť, že časti plánovania prediskutuje s manažmentom účtovnej jednotky, aby uľahčil výkon a riadenie auditu (napríklad s cieľom skoordinať niektoré plánované auditorské postupy s prácou pracovníkov účtovnej jednotky). Tieto diskusie sú síce časté, za celkovú stratégiu auditu a plán auditu je však zodpovedný audítor. Pri diskusiách o skutočnostiach, ktoré sú súčasťou celkovej stratégie auditu alebo plánu auditu, si treba dávať pozor, aby sa nenarušila účinnosť auditu. Prediskutovaním charakteru a časového rozvrhu jednotlivých auditorských postupov sa môže narušiť účinnosť auditu tým, že sa auditorské postupy stanú príliš predvídateľné.

Účasť kľúčových členov tímu pracujúceho na zákazke (pozri: odsek 5)

- A4. Účasť partnera zodpovedného za zákazku a ostatných kľúčových členov tímu pracujúceho na zákazke na plánovaní auditu znamená využitie ich skúseností a poznatkov, a tým zvýšenie účinnosti a efektívnosti procesu plánovania.⁸

Predbežné činnosti na zákazke (pozri: odsek 6)

- A5. Vykonanie predbežných činností na zákazke podľa odseku 5 na začiatku aktuálneho auditu audítorovi pomôže identifikovať a vyhodnotiť udalosti alebo okolnosti, ktoré by mohli nepriaznivo ovplyvniť schopnosť audítora naplánovať a vykonať zákazku na audit.
- A6. Vykonanie týchto predbežných činností na zákazke umožňuje audítorovi naplánovať zákazku na audit, pri ktorej napríklad:

⁸ ISA 315 (revidované znenie), odsek 10, ustanovuje požiadavky a poskytuje návod na diskusiu medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke o náchylnosti účtovnej jednotky na významné nesprávnosti vo finančných výkazoch. ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“, odsek 15, poskytuje návod týkajúci sa dôrazu, ktorý sa pri takejto diskusii prikladá náchylnosti finančných výkazov účtovnej jednotky na významné nesprávnosti z dôvodu podvodu.

- zachová potrebnú nezávislosť a schopnosť vykonať zákazku,
- neexistujú problémy týkajúce sa bezúhonnosti manažmentu, ktoré by mohli ovplyvniť snahu audítora pokračovať v práci na zákazke,
- neexistuje nedorozumenie s klientom vo veci podmienok zákazky.

A7. Podľa toho, ako sa menia podmienky a okolnosti, audítor počas zákazky na audit zvažuje zotrvanie vo vzťahu s klientom a relevantné etické požiadavky vrátane požiadavky na nezávislosť. Vykonanie počiatkových postupov zameraných na pokračovanie vzťahu s klientom a vyhodnotenie relevantných etických požiadaviek (vrátane požiadavky na nezávislosť) na začiatku aktuálnej zákazky na audit znamená, že sa ich vykonávanie ukončí ešte pred vykonaním iných dôležitých činností pre aktuálnu zákazku na audit. Pri pokračujúcich zákazkách na audit sa takéto počiatkové postupy často vykonávajú krátko po dokončení (alebo v súvislosti s dokončením) predchádzajúceho auditu.

Plánovacie činnosti

Celková stratégia auditu (pozri: odseky 7 – 8)

A8. Proces vytvárania celkovej stratégie auditu audítorovi pomáha, v závislosti od dokončenia postupov na posúdenie rizík, rozhodnúť napríklad o týchto skutočnostiach:

- rozmiestnenie zdrojov do konkrétnych oblastí auditu, napríklad využitie členov tímu s vhodnými skúsenosťami v práci vo veľmi rizikových oblastiach, alebo účasť expertov na riešení zložitých otázok,
- objem zdrojov, ktoré treba prideliť do konkrétnych oblastí auditu, napríklad počet členov tímu pridelených na sledovanie inventúry na významných miestach, rozsah previerky práce iných audítorov v prípade auditu skupiny, alebo počet hodín, ktorý treba prideliť auditu mimoriadne rizikových oblastí,
- kedy treba tieto zdroje rozmiestniť, napríklad či v štádiu priebežného auditu alebo k určitému kľúčovému dátumu,
- spôsob spravovania, riadenia, vykonávania dohľadu nad týmito zdrojmi, napríklad kedy sa predpokladá uskutočnenie krátkych inštruktážnych alebo vyhodnocovacích stretnutí, predpokladaný spôsob, akým má partner zodpovedný za zákazku a manažér uskutočniť previerku (napríklad na mieste alebo nie na mieste), a či vykonávať previerky kontroly kvality zákazky.

A9. V prílohe sú uvedené príklady úvah pri určovaní celkovej stratégie auditu.

A10. Po určení celkovej stratégie auditu možno vypracovať plán auditu na riešenie rozličných otázok identifikovaných v celkovej stratégii auditu, pričom sa zohľadní potreba dosiahnuť ciele auditu efektívnym využívaním zdrojov audítora. Určenie celkovej stratégie auditu a podrobného plánu auditu nemusia byť nevyhnutne oddelené alebo za sebou nasledujúce procesy, naopak, sú úzko vzájomne prepojené, lebo zmeny v jednom z nich môžu viesť k následným zmenám v druhom procese.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A11. Pri audite menších účtovných jednotiek môže celý audit vykonať veľmi malý tím pracujúci na zákazke. Na audite menších účtovných jednotiek sa často podieľa partner zodpovedný za zákazku (ktorý môže byť samostatným odborníkom), ktorý na zákazke pracuje s jedným členom tímu (alebo bez členov tímu). Pri menšom tíme je koordinácia členov tímu a komunikácia medzi nimi jednoduchšia. Určenie celkovej stratégie auditu pre menšiu účtovnú jednotku

nemusi byť zložitá ani časovo náročná úloha, závisí od veľkosti účtovnej jednotky, zložitosti auditu a veľkosti tímu pracujúceho na zákazke. Základom plánovania aktuálnej zákazky na audit môže byť napríklad krátke memorandum vypracované po dokončení predchádzajúceho auditu, ktoré vychádza z previerky pracovnej dokumentácie a poukazuje na skutočnosti zistené pri práve dokončenom audite, ktoré sa v bežnom období zaktualizuje na základe rozhovorov s vlastníkom–manažérom, za predpokladu, že pokrýva skutočnosti uvedené v odseku 8.

Plán auditu (pozri: odsek 9)

- A12. Plán auditu je podrobnejší než celková stratégia auditu, pretože zahŕňa charakter, časový rozvrh a rozsah audítorských postupov, ktoré majú vykonať členovia tímu pracujúceho na zákazke. Tieto audítorské postupy sa plánujú počas auditu, keď sa vypracováva plán auditu pre zákazku. Postupy na audítorské posúdenie rizík sa napríklad plánujú na začiatku procesu auditu. Plánovanie charakteru, časového rozvrhu a rozsahu ďalších konkrétnych audítorských postupov však závisí od výsledkov týchto postupov na posúdenie rizík. Navyše audítor môže začať vykonávať aj ďalšie audítorské postupy zamerané na niektoré skupiny transakcií, zostatky účtov a vykázané informácie pred naplánovaním všetkých ostatných ďalších audítorských postupov.
- A13. Stanovenie charakteru, časového rozvrhu a rozsahu plánovaných postupov posudzovania rizika a ďalších audítorských postupov týkajúcich sa zverejnení je dôležité vzhľadom na širokú škálu informácií a úroveň podrobností, ktoré môžu byť zahrnuté v týchto zverejneniach. Okrem toho môžu niektoré zverejnenia obsahovať informácie získané mimo hlavnej a pomocných účtovných kníh, a tieto môžu tiež ovplyvniť posúdené riziká a charakter, časový rozvrh a rozsah audítorských postupov určených na ich riešenie.
- A14. Úvahy o zverejneniach na začiatku auditu pomáhajú audítorovi venovať primeranú pozornosť riešeniu zverejnení rovnakým spôsobom ako riešeniu skupín transakcií, udalostí a zostatkov účtov, ako aj naplánovať dostatočný čas na túto činnosť. Včasné úvahy tiež môžu audítorovi pomôcť určiť, aké dôsledky pre audit majú tieto skutočnosti:
- významné nové alebo revidované zverejnenia požadované v dôsledku zmien v prostredí, vo finančnej situácii alebo v činnosti účtovnej jednotky (napríklad zmena v požadovanej identifikácii segmentov a vo vykazovaní informácií o segmentoch vyplývajúcich z významnej podnikovej kombinácie),
 - významné nové alebo revidované zverejnenia vyplývajúce zo zmien v platnom rámci finančného vykazovania,
 - potreba účasti experta audítora, ktorý bude asistovať pri audítorských postupoch týkajúcich sa určitých zverejnení (napríklad zverejnení o povinnostiach týkajúcich sa dôchodku alebo iných plnení pri odchodu do dôchodku),
 - záležitosti týkajúce sa zverejnení, ktoré môže mať audítor záujem prediskutovať s osobami poverenými spravovaním.⁹

Zmeny plánovacích rozhodnutí počas auditu (pozri: odsek 10)

- A15. V dôsledku neočakávaných udalostí, zmien podmienok alebo audítorských dôkazov získaných na základe výsledkov audítorských postupov sa môže stať, že audítor bude potrebovať upraviť celkovú stratégiu auditu a plán auditu a teda aj z toho vyplývajúci plánovaný charakter, časový rozvrh a rozsah ďalších

⁹ ISA 260 (revidované znenie) “Komunikácia s osobami poverenými spravovaním”, odsek A13

auditorských postupov. Môže sa to stať vtedy, keď audítor získa informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, ktoré mal k dispozícii, keď plánoval auditorské postupy. Auditorské dôkazy získané substantívnymi postupmi môžu byť napríklad v rozpore s auditorskými dôkazmi získanými testovaním kontrol.

Riadenie, dohľad a previerka (pozri: odsek 11)

A16. Charakter, časový rozvrh a rozsah riadenia a dohľadu nad členmi tímu pracujúceho na zákazke, ako aj preverenie ich práce sa mení v závislosti od viacerých faktorov, vrátane:

- veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky
- oblasti auditu,
- posudzovaných rizík významnej nesprávnosti (napríklad zvýšenie posudzovaného rizika významnej nesprávnosti v určitej oblasti auditu zvyčajne vyžaduje zodpovedajúce zväčšenie rozsahu a včasné riadenie a dohľad nad členmi tímu pracujúcimi na zákazke, ako aj podrobnejšie preverenie ich práce),
- schopnosti a spôsobilosť jednotlivých členov pracujúcich na zákazke, ktorí vykonávajú auditorské práce.

V ISA 220 sú uvedené ďalšie návody týkajúce sa riadenia a preverovania auditorskej práce, ako aj dohľadu nad touto prácou¹⁰.

Úvahy, týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A17. Keď celý audit vykonáva partner zodpovedný za zákazku, nevznikajú otázky týkajúce sa riadenia a dohľadu nad členmi tímu pracujúceho na zákazke či preverovania ich práce. V takomto prípade si partner zodpovedný za zákazku, ktorý osobne vykonal všetky aspekty práce, bude vedomý všetkých vecných problémov. Vytvorenie objektívneho názoru na vhodnosť úsudkov urobených počas auditu môže byť spojené s praktickými problémami, keď tá istá osoba vykonáva celý audit. Ak audit vykonal samostatne pôsobiaci audítor, môže byť v prípade mimoriadne zložitých alebo neobvyklých skutočností žiaduce prekonzultovať ich s inými audítormi s vhodnými skúsenosťami, prípadne s profesionálnou auditorskou organizáciou.

Dokumentácia (pozri: odsek 12)

A18. Dokumentácia o celkovej stratégii auditu je záznam o kľúčových rozhodnutiach považovaných za potrebné na riadne naplánovanie auditu a na oznamovanie významných skutočností tímu pracujúcemu na zákazke. Audítor môže napríklad zhrnúť celkovú stratégiu auditu do memoranda, ktoré bude obsahovať kľúčové rozhodnutia týkajúce sa celkového rozsahu, časového rozvrhu a vykonania auditu.

A19. Dokumentácia plánu auditu je záznam o plánovanom charaktere, časovom rozvrhnutí a rozsahu postupov na posúdenie rizík a ďalších auditorských postupov na úrovni tvrdení, ktoré sú reakciou na posúdené riziká. Slúži tiež ako záznam riadneho naplánovania auditorských postupov, ktoré možno preveriť a schváliť pred ich vykonaním. Audítor môže používať štandardné auditorské programy alebo zoznamy kontrolných otázok týkajúcich sa dokončenia auditu, ktoré sa prispôbia podľa potreby tak, aby odzrkadľovali okolnosti konkrétnej zákazky.

A20. Záznam o významných zmenách celkovej stratégie auditu a plánu auditu a výsledných zmenách plánovaného charakteru, časového rozvrhu a rozsahu auditorských postupov vysvetľuje, prečo boli tieto významné zmeny urobené, ako aj celkovú stratégiu auditu a plán auditu, ktoré sa napokon použili pri audite. Premieta sa doň aj vhodná reakcia na významné zmeny, ktoré nastanú počas

¹⁰ ISA 220, odseky 15–17.

auditu.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A21. Ako sa uvádza v odseku A12, pri audite menšej účtovnej jednotky môže vhodné, stručné memorandum poslúžiť ako dokumentácia o stratégii auditu. Na plán auditu sa dajú použiť štandardné audítorské programy alebo zoznamy kontrolných otázok týkajúcich sa dokončenia auditu (pozri odsek A 17), pričom sa vychádza z predpokladu malého počtu relevantných kontrolných činností, čo je v prípade menšej účtovnej jednotky pravdepodobné, avšak za predpokladu, že budú prispôbované okolnostiam zákazky vrátane audítorského vyhodnotenia rizík.

Ďalšie úvahy pri prvých zákazkách na audit (pozri: odsek 13)

A22. Účel a cieľ plánovania auditu je rovnaký, či už ide o zákazku na prvý alebo opakujúci sa audit. Pri prvom audite sa však môže stať, že audítor bude potrebovať rozšíriť plánovacie činnosti, keďže zvyčajne nemá predchádzajúce skúsenosti s účtovnou jednotkou, na ktoré sa prihliada pri plánovaní opakujúcich sa zákaziek. V prípade prvej zákazky na audit môže audítor pri vytváraní celkovej stratégie auditu a plánu auditu zvažovať tieto skutočnosti:

- dohody s predchádzajúcim audítorom, napríklad o preverení jeho pracovnej dokumentácie, pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis,
- všetky dôležité otázky (vrátane uplatňovania účtovných zásad alebo audítorských štandardov alebo štandardov výkazníctva) prerokované s manažmentom v súvislosti s prvým ustanovením za audítora, oznámenie týchto záležitostí osobám povereným spravovaním a riadením, ako aj spôsob, akým tieto skutočnosti ovplyvnia celkovú stratégiu auditu a plán auditu,
- audítorské postupy potrebné na získanie dostatku vhodných audítorských dôkazov týkajúcich sa začiatkových stavov¹¹,
- iné postupy, ktoré vyžaduje firemný systém kontroly kvality pri prvých zákazkách na audit (firemný systém kontroly kvality môže napríklad vyžadovať účasť ďalšieho partnera alebo funkčne vyššie postaveného jednotlivca, ktorý preverí celkovú stratégiu auditu pred začatím dôležitých audítorských postupov, prípadne preverí správy pred ich vydaním).

¹¹ ISA 510 „Prvotná zákazka na audit - začiatkové stavy“.

Príloha

(Pozri: odseky 7 – 8, A8 – A11)

Úvahy pri stanovení celkovej stratégie auditu

V prílohe sú uvedené príklady skutočností, ktoré môže audítor zvážiť pri stanovovaní celkovej stratégie auditu. Mnohé z týchto skutočností ovplyvnia aj audítora podrobný plán auditu. Uvedené príklady pokrývajú širokú škálu skutočností, ktoré sa vzťahujú na celý rad zákaziek. Niektoré z ďalej uvedených skutočností môžu síce zodpovedať požiadavkám iných ISA, nie všetky sú však relevantné pre každú zákazku na audit a ich zoznam nemusí byť úplný.

Vlastnosti zákazky

- rámec finančného vykazovania, na základe ktorého boli vypracované finančné informácie, ktoré budú auditované, vrátane akejkolvek potreby zosúladenia s iným rámcom finančného vykazovania,
- požiadavky na vykazovanie špecifické pre dané odvetvie, napríklad správy, ktoré nariadi odvetvový regulačný orgán,
- predpokladaný rozsah auditu vrátane počtu a umiestnenia komponentov, ktoré majú byť zahrnuté do auditu,
- charakter vzťahov riadenia medzi materským podnikom a jeho komponentmi, ktoré určujú spôsob konsolidácie skupiny,
- rozsah, v akom audit komponentov vykonávajú iní audítori,
- charakter podnikových segmentov, ktoré majú byť auditované, vrátane potreby špecializovaných znalostí,
- mena, ktorá sa má použiť pri vykazovaní, vrátane akejkolvek potreby jej prepočtu v prípade auditovaných finančných informácií,
- potreba štatutárneho auditu individuálnej účtovnej závierky popri audite na účely konsolidácie,
- či má účtovná jednotka zavedený interný audit, a ak existuje, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu možno využiť jeho prácu, resp. priamu pomoc interných audítora, na účely auditu,
- využívanie organizácií poskytujúcich služby účtovnou jednotkou a spôsob, akým by audítor mohol získať dôkazy týkajúce sa štruktúry alebo fungovania kontrol, ktoré tieto organizácie vykonávajú,
- predpokladané využitie auditorských dôkazov získaných pri predchádzajúcich auditoch, napríklad auditorské dôkazy týkajúce sa postupov na posúdenie rizík a testovania kontrol,
- vplyv informačných technológií na auditorské postupy vrátane dostupnosti dát a predpokladaného použitia auditorských techník s použitím počítača,
- koordinácia predpokladaného rozsahu a časového rozvrhnutia auditorských prác s previerkami finančných informácií za priebežné obdobie a vplyv na audit informácií získaných počas týchto previerok,
- dostupnosť pracovníkov klienta a dát

Ciele vykazovania, časový rozvrh auditu a charakter komunikácie

- časový harmonogram, ktorým sa účtovná jednotka riadi pri vykazovaní, napríklad pri priebežnom vykazovaní a vo finálnom štádiu,
- organizovanie stretnutí s manažmentom a osobami poverenými spravovaním a riadením s cieľom prediskutovať charakter, časový rozvrh a rozsah prác na audite,

- rozhovor s manažmentom a osobami poverenými spravovaním a riadením o očakávanom type a časovom rozvrhu správ, ktoré treba vydať, vrátane ostatnej komunikácie, v písomnej aj ústnej forme, ako aj správe audítora, listov manažmentu a komunikácie s osobami poverenými spravovaním a riadením,
- rozhovor s manažmentom o očakávanej komunikácii týkajúcej sa stavu prác na audite počas celej zákazky,
- komunikácia s audítormi komponentov o očakávaných typoch a časovom rozvrhu správ, ktoré treba vydať, vrátane ďalšej komunikácie týkajúcej sa auditu komponentov,
- predpokladaný charakter a časový rozvrh komunikácie medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke vrátane charakteru a časového rozvrhu stretnutí tímu a časového rozvrhu previerky vykonanej práce,
- prípadná existencia ďalšej predpokladanej komunikácie s tretími osobami vrátane zákonných alebo zmluvných povinností týkajúcich sa vykazovania, ktoré vyplývajú z auditu.

Významné faktory, predbežné činnosti vykonávané na zákazke a poznatky získané z iných zákaziek

- Stanovenie významnosti podľa ISA 320¹ a prípadne aj:
 - o stanovenie významnosti pre komponenty a jej oznámenie audítormi komponentov podľa ISA 600.²
 - o predbežná identifikácia dôležitých komponentov a významných skupín transakcií, zostatkov účtov a zverejnení,
- predbežná identifikácia oblastí, v ktorých by mohlo byť vyššie riziko významných nesprávností,
- vplyv posúdeného rizika významných nesprávností na úrovni finančných výkazov ako celku na riadenie, dohľad a preverovanie,
- spôsob, akým audítor členom tímu pracujúceho na zákazke zdôrazní potrebu zachovávať pri zhromažďovaní a vyhodnocovaní audítorských dôkazov skúmovú myseľ a uplatňovať profesionálny skepticizmus,
- výsledky predchádzajúcich auditov, pri ktorých sa hodnotila prevádzková účinnosť interných kontrol vrátane charakteru identifikovaných nedostatkov a opatrení prijatých na ich riešenie,
- prediskutovanie skutočností, ktoré môžu ovplyvniť audit, s pracovníkmi firmy zodpovednými za poskytovanie iných služieb pre účtovnú jednotku,
- dôkaz o tom, že manažment sa zaviazal nastaviť, zaviesť a zachovávať spoľahlivé interné kontroly vrátane dôkazov o primeranom zdokumentovaní interných kontrol,
- zmeny v platnom rámci finančného vykazovania, ako napríklad zmeny v účtovných štandardoch, ktoré môžu zahŕňať významné nové alebo revidované zverejnenia,
- objem transakcií, podľa ktorého sa dá určiť, či je pre audítora efektívnejšie spoliehať sa na interné kontroly,
- význam, ktorý sa v účtovnej jednotke pripisuje interným kontrolám z hľadiska úspešnosti jej fungovania,
- proces, resp. procesy, ktoré manažment používa na identifikáciu a zostavenie

¹ ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“.

² ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítora komponentov)“, odseky 21 – 23 a 40 písm. c).

zverejnení požadovaných platným rámcom finančného vykazovania vrátane zverejnení, ktoré obsahujú informácie získané inak ako z hlavnej a pomocných účtovných kníh,

- dôležité vývojové zmeny v oblasti podnikania vplývajúce na účtovnú jednotku vrátane zmien v informačných technológiách a obchodných procesoch, zmien v kľúčovom manažmente, v akvizíciách, fúziách a predajoch,
- dôležité zmeny v odvetví, napríklad zmeny v odvetvových predpisoch a nové požiadavky na vykazovanie,
- iné dôležité zmeny, napríklad zmeny v právnom prostredí vplývajúce na účtovnú jednotku.

Charakter, časový rozvrh a rozsah zdrojov

- výber tímu pracujúceho na zákazke (vrátane osoby kontrolujúcej kvalitu prác na zákazke, ak je to potrebné) a zadanie práce na audite členom tímu vrátane pridelenia primerane skúsených členov tímu na oblasti s možnosťou vyššieho rizika významnej nesprávnosti,
- zostavovanie rozpočtu na zákazku vrátane zváženia primeranej časovej rezervy pre oblasti s možnosťou zvýšeného rizika významnej nesprávnosti.