

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 330

REAKCIE AUDÍTORA NA POSÚDENÉ RIZIKÁ

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

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Dátum nadobudnutia účinnosti.....	2
Cieľ	3
Definície.....	4
Požiadavky	
Celkové reakcie	5
Audítorské postupy reagujúce na posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení.....	6 – 23
Primeranosť prezentácie a zverejnení	24
Posúdenie dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov.....	25 – 27
Dokumentácia.....	28 – 30
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Celkové reakcie	A1 – A3
Audítorské postupy reagujúce na posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení.....	A4 – A58
Primeranosť prezentácie a zverejnení	A59
Posúdenie dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov.....	A60 – A62
Dokumentácia.....	A63

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“ by sa ma mal vykladať v spojitosti 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 vypracovanie a realizáciu reakcií na riziká významných nesprávností, ktoré audítor identifikoval a posúdil v súlade s ISA 315 (revidované znenie)¹ pri audite finančných výkazov.

Dátum nadobudnutia účinnosti

2. Tento ISA je účinný pre audit finančných výkazov zostavených za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Cieľ

3. Cieľom audítora je získať dostatok vhodných auditorských dôkazov týkajúcich sa posudzovaných rizík významných nesprávností, a to vypracovaním a zrealizovaním vhodných reakcií na tieto riziká.

Definície

4. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy význam, ktorý im bol priradený takto:
 - a) Substantívny postup (*Substantive procedure*) – auditorský postup vypracovaný na odhalenie významných nesprávností na úrovni tvrdení. Substantívne postupy zahŕňajú:
 - (i) testy detailov (skupín transakcií, zostatkov účtov a informácií zverejnených v prílohe),
 - (ii) substantívne analytické postupy.
 - b) Testovanie kontrol (*Test of controls*) – auditorský postup vypracovaný na vyhodnotenie účinnosti fungovania kontrol pri prevencii alebo zisťovaní a oprave významných nesprávností na úrovni tvrdení.

Požiadavky

Celkové reakcie

5. Audítor vypracuje a zrealizuje celkovú reakciu na riešenie posúdených rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov. (Pozri: odseky A1 – A3.)

Auditorské postupy reagujúce na posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení

6. Audítor vypracuje a vykoná ďalšie auditorské postupy, ktorých charakter, časový rozvrh a rozsah vychádzajú z posúdenia rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a reagujú naň. (Pozri: odseky A4 – A8.)
7. Pri vypracovávaní ďalších auditorských postupov, ktoré sa majú vykonať, je audítor povinný:
 - a) zvážiť dôvody posúdenia rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pre jednotlivé skupiny transakcií, zostatky účtov a informácie zverejnené v prílohe, vrátane:
 - (i) pravdepodobnosti významných nesprávností z dôvodu konkrétnych charakteristických vlastností relevantnej skupiny transakcií, zostatkov účtov alebo informácií zverejnených v prílohe (teda inherentného rizika),

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

- (ii) skutočnosti, či posúdenie rizík zohľadňuje relevantné kontroly (t.j. kontrolné riziko), a od audítora teda vyžaduje, aby získal audítorské dôkazy, ktoré mu umožnia zistiť, či kontroly fungujú účinne (t. j. audítor má v úmysle spoľahnúť sa na účinnosť fungovania kontrol pri stanovovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu substantívnych postupov) (pozri: odseky A9 – A18).
- b) získať presvedčivejšie audítorské dôkazy kritickejším posúdením rizika audítorom (pozri: odsek A19).

Testovanie kontrol

8. Audítor vypracuje a vykoná testy kontrol tak, aby získal dostatok vhodných audítorských dôkazov o účinnosti fungovania relevantných kontrol, keď:
 - a) audítorovo posúdenie rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení zahŕňa predpoklad, že kontroly fungujú účinne (t. j. audítor má v úmysle spoľahnúť sa na účinnosť fungovania kontrol pri stanovovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu substantívnych postupov), alebo
 - b) substantívne postupy samy osebe nedokážu poskytnúť dostatok vhodných audítorských dôkazov na úrovni tvrdení (pozri: odseky A20 – A24).
9. Pri vypracovaní a vykonávaní testov kontrol je audítor povinný získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím viac sa spolieha na účinnosť určitej kontroly (pozri: odsek A25).

Charakter a rozsah testov kontrol

10. Pri vypracovávaní a vykonávaní testov kontrol audítor:
 - a) vykonáva v kombinácii so získavaním informácií aj iné audítorské postupy, aby získal audítorský dôkaz o účinnosti fungovania kontrol vrátane:
 - (i) spôsobu, akým sa kontroly uplatňovali v príslušnom čase počas obdobia, ktoré je predmetom auditu,
 - (ii) dôslednosti, s akou sa kontroly uplatňovali,
 - (iii) skutočnosti týkajúcej sa toho, kto, prípadne akými prostriedkami tieto kontroly uplatňoval (pozri: odseky A26 – A29),
 - b) zistiť, či kontroly, ktoré sa majú otestovať, závisia od iných kontrol (nepriame kontroly), a ak áno, či treba získať audítorské dôkazy, ktoré poslúžia ako doklad účinnosti fungovania týchto nepriamych kontrol (pozri: odseky A30 – A31).

Časový rozvrh testov kontrol

11. Audítor otestuje kontroly v konkrétnom čase alebo za určité obdobie, vo vzťahu ku ktorému sa chce na tieto kontroly spoliehať, podľa ďalej uvedených odsekov 12 a 15, aby pre takéto zamýšľané spoľahnutie sa získal vhodnú základňu (pozri: odsek A32).

Používanie audítorských dôkazov získaných v priebehu účtovného obdobia

12. Ak audítor získava audítorské dôkazy o účinnosti fungovania kontrol v priebehu účtovného obdobia, je povinný:
 - a) získať audítorské dôkazy o závažných zmenách týchto kontrol po skončení priebežného obdobia,
 - b) určiť, aké dodatočné audítorské dôkazy treba získať za zostávajúce obdobie (pozri: odseky A33 – A34).

Používanie audítorských dôkazov získaných pri predchádzajúcich auditoch

13. Pri rozhodovaní o tom, či je vhodné použiť audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol získané pri predchádzajúcich auditoch, a ak áno, aké dlhé obdobie môže uplynúť do opätovného testovania určitej kontroly, audítor zváži:
 - a) účinnosť ostatných prvkov internej kontroly vrátane kontrolného prostredia, monitorovania kontrol účtovnou jednotkou a procesu, ktorý účtovná jednotka používa na posudzovanie rizík,
 - b) riziká vyplývajúce z charakteristických vlastností kontroly vrátane skutočností, či ide o manuálnu alebo automatizovanú kontrolu,
 - c) účinnosť všeobecných kontrol pomocou informačných technológií,
 - d) účinnosť kontroly a jej aplikáciu účtovnou jednotkou vrátane charakteru a rozsahu odchýlok v aplikácii danej kontroly, ktoré sa zistili pri predchádzajúcich auditoch, ako aj skutočností, či nedošlo k personálnym zmenám významne ovplyvňujúcim aplikáciu kontroly,
 - e) či nedostatok zmien konkrétnej kontroly nevedie k riziku prameniacemu zo zmeny okolností,
 - f) riziká významnej nesprávnosti a stupeň spoliehania sa na kontrolu. (Pozri: odsek A35)
14. Ak audítor plánuje použiť audítorské dôkazy z predchádzajúceho auditu týkajúce sa účinného fungovania konkrétnych kontrol, zistí, či sú aj naďalej relevantné, a to získaním audítorských dôkazov o tom, že od predchádzajúceho auditu nedošlo k závažným zmenám. Audítor obstará tieto dôkazy získaním informácií v kombinácii s pozorovaním alebo kontrolou, čím potvrdí, že tieto špecifické kontroly chápe, a ak:
 - a) nastali zmeny, ktoré ovplyvňujú ďalšiu relevantnosť audítorských dôkazov z predchádzajúceho auditu, audítor tieto kontroly otestuje v rámci bežného auditu, (pozri: odsek A36),
 - b) takéto zmeny nenastali, audítor otestuje kontroly aspoň pri každom treťom audite a počas každého auditu vykoná testy niekoľkých kontrol, aby sa predišlo situácii, že všetky kontroly, na ktoré sa audítor chce spoliehať, budú otestované počas jedného auditovaného obdobia a v nasledujúcich dvoch auditovaných obdobiach sa nebudú testovať žiadne kontroly. (Pozri: odseky A37 – A39)

Kontroly významných rizík

15. Keď audítor zamýšľa spoľahnúť sa na kontroly rizika, ktoré určil ako významné riziko, otestuje tieto kontroly v bežnom období.

Vyhodnotenie účinnosti fungovania kontrol

16. Pri hodnotení účinnosti fungovania relevantných kontrol audítor vyhodnotí, či významné nesprávnosti, ktoré sa zistili substantívnymi postupmi, nie sú náznakom neúčinného fungovania kontrol. Skutočnosť, že substantívne testy neodhalili žiadne nesprávnosti však neposkytuje audítorsky dôkaz o účinnosti kontrol týkajúcich sa testovaného tvrdenia. (Pozri: odsek A40)
17. Ak sa zistia odchýlky od kontrol, na ktoré sa audítor zamýšľa spoliehať, audítor vykoná špecifické vyšetrovanie umožňujúce pochopiť tieto skutočnosti a ich možné dôsledky a určí, či (pozri: odsek A41):
 - a) vykonané testy kontrol poskytujú vhodnú základňu, ktorá umožňuje spoliehať sa na tieto kontroly,
 - b) sú potrebné dodatočné testy kontrol,
 - c) treba potenciálne riziká nesprávností riešiť použitím substantívnych postupov.

Substantívne postupy

18. Bez ohľadu na posúdené riziká významných nesprávností audítor vypracuje a vykoná substantívne postupy pre každú významnú skupinu transakcií, zostatky účtov a informácie zverejnené v prílohe. (Pozri: odseky A42 – A47)
19. Audítor zváži, či postupy externého potvrdzovania treba vykonať ako substantívne audítorské postupy. (Pozri: odseky A48 – A51)

Substantívne postupy súvisiace s procesom zostavenia účtovnej závierky

20. Medzi substantívne postupy audítora patria tieto audítorské postupy súvisiace s procesom zostavenia účtovnej závierky:
 - a) odsúhlasenie informácií vo finančných výkazoch s účtovnými záznamami, na základe ktorých boli zostavené, vrátane odsúhlasenia informácií v zverejneniach bez ohľadu na to, či tieto informácie boli získané z hlavných a pomocných účtovných kníh alebo inak,
 - b) preskúmanie významných účtovných zápisov a iných úprav urobených pri zostavovaní účtovných výkazov. (pozri: odsek A52)

Substantívne postupy reagujúce na významné riziká

21. Keď audítor určil, že posúdené riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení je významné, je povinný vykonať substantívne postupy, ktoré reagujú špeciálne na toto riziko. Keď postoj k významnému riziku pozostáva iba zo substantívnych postupov, tieto postupy musia zahŕňať testy detailov. (Pozri: odsek A53)

Časový rozvrh substantívnych postupov

22. Keď sa substantívne postupy vykonávajú v priebehu účtovného obdobia, audítor pokryje zostávajúce obdobie vykonaním:
 - a) substantívnych postupov skombinovaných s testami kontrol za prechodné obdobie, prípadne
 - b) iba ďalších substantívnych postupov, ak audítor určí, že ich vykonanie je postačujúce,

ktoré poskytnú primeraný základ na rozšírenie záverov audítora z priebežného obdobia na koniec účtovného obdobia. (Pozri: odseky A54 – A57)
23. Ak sa v priebehu účtovného obdobia zistia nesprávnosti, ktoré audítor pri posudzovaní rizík významných nesprávností neočakával, audítor vyhodnotí, či treba modifikovať súvisiace posúdenie rizík a plánovaný charakter, časový rozvrh alebo rozsah substantívnych postupov pokrývajúcich zostávajúce obdobie. (Pozri: odsek A58)

Primeranosť prezentácie finančných výkazov

24. Audítor vykoná audítorské postupy na vyhodnotenie toho, či celková prezentácia finančných výkazov je v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Pri tomto vyhodnotení audítor zváži, či sú finančné výkazy prezentované spôsobom, ktorý odráža primeranú:
 - klasifikáciu a opis finančných informácií a príslušných transakcií, udalostí a podmienok,
 - prezentáciu, štruktúru a obsah finančných výkazov. Pozri: odsek A59)

Posúdenie dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov

25. Na základe vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov je audítor povinný pred ukončením auditu vyhodnotiť, či posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení je aj naďalej vhodné. (Pozri: odseky A60 – A61)

26. Audítor urobí záver, či sa získal dostatok vhodných audítorských dôkazov. Pri vytváraní názoru audítor zohľadní všetky relevantné dôkazy bez ohľadu na to, či sa ukazuje, že potvrdzujú tvrdenia vo finančných výkazoch, alebo im odporujú. (Pozri: odsek A62)
27. Ak audítor nezískal dostatok vhodných audítorských dôkazov pre nejaké významné tvrdenie finančných výkazov, pokúsi sa získať ďalšie audítorské dôkazy. Ak nedokáže získať dostatok vhodných audítorských dôkazov, vyjadrí podmienený názor, prípadne názor odmietne.

Dokumentácia

28. Audítor zaradí do audítorskej dokumentácie²:
 - a) celkové reakcie na riešenie posúdených rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a charakter, časový rozvrh a rozsah ďalších vykonaných audítorských postupov,
 - b) prepojenie týchto postupov s posúdenými rizikami na úrovni tvrdení,
 - c) výsledky audítorských postupov vrátane záverov, pokiaľ tieto nie sú inak jasné. (Pozri: odsek A63)
29. Ak audítor plánuje použiť audítorské dôkazy o účinnosti fungovania kontrol získané pri predchádzajúcich auditoch, zaradí do audítorskej dokumentácie závery, ku ktorým dospel v súvislosti so spoliehaním sa na takéto kontroly otestované počas predchádzajúceho auditu.
30. Dokumentácia audítora preukazuje, že informácie vo finančných výkazoch súhlasia, resp. sú v súlade s účtovnými záznamami, na základe ktorých boli zostavené, vrátane odsúhlasenia zverejnení bez ohľadu na to, či tieto informácie boli získané z hlavnej a pomocných účtovných kníh alebo inak.

* * *

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Celkové reakcie (pozri: odsek 5)

- A1. Celkové reakcie na riešenie rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov môžu zahŕňať:
 - zdôraznenie potreby, aby tím pracujúci na zákazke zachovával profesionálny skepticizmus,
 - poverenie vykonávaním prác skúsenejších pracovníkov alebo pracovníkov so špeciálnymi zručnosťami, prípadne využitie expertov,
 - poskytovanie lepšieho dohľadu,
 - začlenenie ďalších prvkov nepredvídateľnosti do výberu ďalších audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať,
 - všeobecné zmeny urobené v charaktere, časovom rozvrhu alebo rozsahu audítorských postupov, napríklad vykonanie substantívnych postupov na konci účtovného obdobia namiesto ich vykonania v priebehu účtovného obdobia, prípadne úprava charakteru audítorských postupov s cieľom získať presvedčivejšie audítorské dôkazy.
- A2. Posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov, a teda celkové reakcie audítora, ovplyvňuje audátorovo poznanie kontrolného

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

prostredia. Účinné kontrolné prostredie môže v audítorovi vyvolať väčšiu dôveru v internú kontrolu a v spoľahlivosť audítorských dôkazov vygenerovaných v účtovnej jednotke, čo mu teda napríklad umožní vykonať niektoré audítorské postupy v priebehu účtovného obdobia namiesto ich vykonania na konci účtovného obdobia. Nedostatky kontrolného prostredia však majú opačný účinok, napríklad audítor môže reagovať na neúčinné kontrolné prostredie takto:

- vykonaním väčšieho počtu audítorských postupov na konci účtovného obdobia než v priebehu účtovného obdobia,
- získaním rozsiahlejších audítorských dôkazov zo substantívnych postupov,
- zvýšením počtu lokalít, ktoré treba zahrnúť do rozsahu auditu.

A3. Takéto úvahy teda závažne ovplyvňujú celkový prístup audítora, napríklad zdôrazňovanie substantívnych postupov (substantívny prístup), prípadne prístup, pri ktorom sa používajú rovnako testy kontrol, ako aj substantívne postupy (kombinovaný prístup).

Audítorské postupy reagujúce na posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení

Charakter, časový rozvrh a rozsah dodatočných audítorských postupov (pozri: odsek 6)

A4. Audítovo posúdenie identifikovaných rizík na úrovni tvrdení poskytuje základ na zváženie vhodného audítorského postupu na vypracovanie a vykonanie ďalších audítorských postupov. Audítor môže napríklad určiť, že:

- a) účinná reakcia na posúdené riziko významnej nesprávnosti sa pre konkrétne tvrdenie dá dosiahnuť iba otestovaním kontrol,
- b) pre konkrétne tvrdenia je vhodné vykonať iba substantívne testy, audítor teda vylúči vplyv kontrol z posudzovania príslušného rizika. Môže to byť preto, lebo postupy audítora na posúdenie rizík neidentifikovali účinnú kontrolu relevantnú z hľadiska tohto tvrdenia, alebo preto, lebo testovanie kontrol by bolo neúčinné, a preto audítor pri stanovovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu substantívnych postupov neplánuje spoliehať sa na účinné fungovanie kontrol,
- c) účinným prístupom je kombinovaný prístup využívajúci testy kontrol aj substantívne postupy.

V súlade s požiadavkou v odseku 18 však audítor bez ohľadu na zvolený prístup vypracuje a vykoná substantívne postupy pre každú významnú skupinu transakcií, zostatkov účtov a informácií vykázaných v prílohe.

A5. Charakter audítorského postupu poukazuje na jeho účel (t. j. testovanie kontrol alebo substantívny postup) a jeho typ (t. j. preverenie, pozorovanie, získavanie informácií, potvrdzovanie, prepočet, opakované vykonanie alebo analytický postup). Pri reakcii na posúdené riziká je najdôležitejší charakter audítorských postupov.

A6. Časový rozvrh audítorského postupu poukazuje na to, kedy sa postup vykoná, prípadne na obdobie či dátum, na ktoré sa vzťahuje audítorský dôkaz.

A7. Rozsah audítorského postupu sa týka množstva, ktoré treba vykonať, napríklad veľkosti vzorky alebo počtu pozorovaní kontrolnej činnosti.

A8. Podoba a vykonanie ďalších audítorských postupov, ktorých charakter, časový rozvrh a rozsah vychádzajú z posúdených rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a reagujú na ne, poskytuje jednoznačné prepojenie medzi ďalšími audítorskými postupmi a posúdením rizík.

Reakcia na posúdené riziká na úrovni tvrdení [pozri: odsek 7 písm. a)]

Charakter

- A9. Audítorovo posúdenie rizík môže mať vplyv na typ audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, ako aj na ich kombináciu. Napríklad, ak je posúdené riziko vysoké, audítor môže okrem preskúmania zmluvy vyžiadať aj potvrdenie zmluvných podmienok od druhej zmluvnej strany. Okrem toho určité audítorské postupy môžu byť vhodnejšie pre niektoré tvrdenia než pre iné. Napríklad v súvislosti s výnosmi najvhodnejšou reakciou na posúdené riziko nesprávnosti v tvrdení týkajúcom sa úplnosti môžu byť testy kontrol, zatiaľ čo substantívne postupy môžu najlepšie reagovať na posúdené riziko nesprávnosti v tvrdení týkajúcom sa výskytu.
- A10. Dôvody na posúdenie priradené určitému riziku sú relevantné na stanovenie charakteru audítorských postupov. Napríklad, ak je posudzované riziko nižšie vďaka konkrétnym charakteristickým vlastnostiam určitej skupiny transakcií bez toho, aby sa zohľadnili súvisiace kontroly, potom môže audítor určiť, že samotné substantívne analytické postupy poskytujú dostatok vhodných audítorských dôkazov. Na druhej strane, ak je posudzované riziko nižšie vďaka interným kontrolám a audítor hodlá založiť substantívne postupy na tomto nízkom hodnotení, potom audítor vykoná testy týchto kontrol, ako to vyžaduje odsek 8 písm. a). Môže ísť napríklad o skupinu transakcií s dostatočne jednotnými, nie zložitými charakteristickými vlastnosťami, ktoré sa rutinne spracúvajú a kontrolujú v informačnom systéme účtovnej jednotky.

Časový rozvrh

- A11. Audítor môže testovať kontroly alebo vykonávať substantívne postupy v priebehu alebo na konci účtovného obdobia. Čím vyššie je riziko významnej nesprávnosti, s tým väčšou pravdepodobnosťou audítor môže určiť, že je účinnejšie vykonať substantívne postupy ku koncu účtovného obdobia alebo na jeho konci, než k skoršiemu termínu, prípadne vykonať audítorské postupy neohlásene alebo v nepredvídateľnom termíne (napríklad vo vybraných lokalitách vykonať audítorské postupy bez predchádzajúceho ohlásenia). Je to relevantné najmä pri zvažovaní reakcie na riziká podvodu. Audítor môže napríklad dospieť k záveru, že v prípade, keď sa zistia riziká úmyselnej nesprávnosti alebo manipulácie, audítorské postupy na rozšírenie audítorských záverov z priebežného obdobia až na koniec účtovného obdobia by neboli účinné.
- A12. Na druhej strane vykonávanie audítorských postupov pred koncom účtovného obdobia môže audítorovi pomôcť identifikovať významné skutočnosti v ranom štádiu auditu a následne ich vyriešiť za pomoci manažmentu, prípadne vyvinúť účinný audítorský prístup na ich riešenie.
- A13. Okrem toho určité audítorské postupy sa dajú vykonať iba na konci účtovného obdobia alebo neskôr, napríklad:
- odsúhlasovanie informácií vo finančných výkazoch s účtovnými záznamami, na základe ktorých boli zostavené, vrátane odsúhlasenia zverejnení bez ohľadu na to, či tieto informácie boli získané z hlavných a pomocných účtovných kníh alebo inak,
 - preskúmanie úprav urobených pri zostavovaní finančných výkazov,
 - postupy vykonané ako reakcia na riziko, že účtovná jednotka na konci účtovného obdobia uzavrela nevhodné predajné zmluvy, prípadne, že transakcie neboli.
- A14. K ďalším relevantným faktorom ovplyvňujúcim úvahy audítora pri vykonávaní audítorských postupov patria:
- kontrolné prostredie,
 - okamih, ku ktorému sú k dispozícii relevantné informácie (napríklad

elektronické súbory sa dajú následne prepísať, alebo postupy, ktoré boli predmetom pozorovania, sa môžu vyskytovať iba k určitým termínom),

- charakter rizika (ak napríklad existuje riziko nadhodnotenia výnosov s cieľom splniť očakávaný zisk a následného vytvorenia falošných predajných zmlúv, audítora možno bude chcieť preskúmať zmluvy, ktoré sú k dispozícii k dátumu predstavujúcemu koniec účtovného obdobia),
- obdobie alebo dátum, na ktorý sa audítorské dôkazy vzťahujú,
- časový rozvrh zostavenia finančných výkazov, najmä tých zverejnení, ktoré poskytujú ďalšie vysvetlenie o sumách vykázaných vo výkaze o finančnej situácii, vo výkaze súhrnných ziskov a strát, vo výkaze zmien vo vlastnom imaní alebo vo výkaze peňažných tokov.

Rozsah

A15. Rozsah audítorského postupu, ktorý sa považuje za potrebný, sa určuje po zvážení významnosti, posúdenia rizika a miery uistenia, ktorú plánuje audítora dosiahnuť. Pri dosahovaní jedného cieľa pomocou kombinácie postupov sa rozsah jednotlivých postupov zvažuje samostatne. Vo všeobecnosti platí, že rozsah audítorských postupov vzrastá úmerne zvyšujúcemu sa riziku významnej nesprávnosti. Napríklad, ako reakcia na posúdené riziko významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom môžu byť vhodné väčšie vzorky, prípadne podrobnejšie vykonávanie substantívnych analytických postupov. Zvyšovanie rozsahu audítorského postupu je však účinné iba vtedy, ak je samotný audítorský postup relevantný z hľadiska daného špecifického rizika.

A16. Použitím techník vykonávania auditu pomocou počítača (CAAT) sa môže umožniť rozsiahlejšie testovanie elektronických transakcií a súborov účtov, čo môže byť užitočné, keď sa audítora rozhodne upraviť rozsah testovania, napríklad reakciou na riziká významných nesprávností spôsobených podvodom. Takéto techniky sa dajú použiť na výber vzorových transakcií z kľúčových elektronických súborov, na triedenie transakcií podľa konkrétnych charakteristík, prípadne na testovanie celého súboru údajov namiesto testovania vzorky.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek vo verejnom sektore

A17. V prípade auditu účtovných jednotiek vo verejnom sektore môže mať na úvahy audítora o charaktere, časovom rozvrhu a rozsahu ďalších audítorských postupov vplyv mandát na audit, ako aj ďalšie špeciálne požiadavky na vykonávanie auditu.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A18. V prípade veľmi malých účtovných jednotiek môže existovať iba malý počet kontrolných činností, ktoré sa audítora podarí identifikovať, prípadne môže byť obmedzený rozsah, v akom účtovná jednotka zdokumentovala ich existenciu alebo fungovanie. V takých prípadoch môže byť pre audítora efektívnejšie vykonať ďalšie audítorské postupy, ktorými budú najmä substantívne postupy. V ojedinelých prípadoch však absencia kontrolných činností alebo iných súčastí kontroly môže znemožniť získanie dostatku vhodných audítorských dôkazov.

Kritické posúdenie rizika [pozri : odsek 7 písm. b)]

A19. Pri získavaní presvedčivejších audítorských dôkazov z dôvodu kritického posúdenia rizika môže audítora zvýšiť množstvo dôkazov, alebo môže získať relevantnejšie či spoľahlivejšie dôkazy, napr. kladením väčšieho dôrazu na získanie dôkazov od tretích osôb, prípadne získaním potvrdzujúcich dôkazov z niekoľkých nezávislých zdrojov.

Testovanie kontrol

Podoba a vykonanie testov kontrol (pozri: odsek 8)

- A20. Testujú sa iba tie kontroly, pri ktorých audítor určil, že sú vhodne vypracované na to, aby sa nimi predchádzalo vzniku významných nesprávností v tvrdeniach, prípadne ich zistili a opravili. Ak sa v rozličných okamihoch počas obdobia, ktoré je predmetom auditu, používali výrazne odlišné kontroly, každá sa zvažuje samostatne.
- A21. Testovanie účinného fungovania kontrol sa líši od oboznamovania sa s podobou a implementáciou kontrol a ich posudzovania. Používajú sa však rovnaké druhy audítorských postupov. Audítor môže preto rozhodnúť, že bude efektívne otestovať účinnosť fungovania kontrol súbežne s posudzovaním ich podoby a zisťovaním a určením, že sa vykonali.
- A22. Niektoré postupy na posúdenie rizík síce nemusia byť vypracované ako testy konkrétne na účely kontrol, audítorovi však môžu poskytnúť dôkazy o účinnosti fungovania kontrol, v dôsledku čoho môžu slúžiť ako testy kontrol. Postup, ktorý na posúdenie rizík používa audítor, môže napríklad zahŕňať:
- získavanie informácií o tom, ako manažment využíva rozpočty,
 - pozorovanie, ako manažment porovnáva mesačné plánované náklady so skutočnými nákladmi,
 - preskúmanie správ týkajúcich sa prešetrenia odchýlok skutočných hodnôt od plánovaných hodnôt.
- Tieto audítorské postupy poskytujú poznatky o podobe pravidiel rozpočtovania účtovnej jednotky a o tom, či sa zaviedli. Môžu však poskytnúť aj dôkazy o účinnosti fungovania pravidiel rozpočtovania pri predchádzaní či odhaľovaní významných nesprávností z hľadiska klasifikácie nákladov.
- A23. Audítor môže okrem toho vypracovať aj test kontrol, ktorý treba vykonať súčasne s testom detailov tej istej transakcie. Účel testu kontrol sa síce líši od účelu testu detailov, oba sa však dajú vykonať súčasne použitím testu kontrol a testu detailov tej istej transakcie, známeho tiež ako dvojúčelový test. Audítor môže napríklad vypracovať a vyhodnotiť výsledok testu na preskúmanie faktúry, aby zistil, či bola schválená a predstavuje substantívny audítorský dôkaz transakcie. Pri vypracovaní a vyhodnocovaní dvojúčelového testu sa každý účel testu zvažuje samostatne.
- A24. Môže sa stať, že v niektorých prípadoch bude podľa audítora nemožné vypracovať účinné substantívne postupy, ktoré by samy osebe poskytovali dostatok vhodných dôkazov na úrovni tvrdení³. Takáto situácia môže nastať, keď účtovná jednotka pri vykonávaní podnikateľskej činnosti využíva informačné technológie a o transakcii nevytvára ani nevedie inú dokumentáciu, než tú, ktorú vytvára a vedie systém IT. V takýchto prípadoch audítor v súlade s odsekom 8 písm. b) vykoná testy relevantných kontrol.

Audítorské dôkazy a zamýšľané spoľahnutie sa (pozri: odsek 9)

- A25. Vyššiu mieru uistenia o účinnom fungovaní kontrol je možné dosiahnuť, keď uplatnený prístup pozostáva prevažne z testov kontrol, najmä keď nie je možné alebo reálne získať dostatok vhodných audítorských dôkazov iba zo substantívnych postupov.

Charakter a rozsah testov kontrol

Iné audítorské postupy v kombinácii so získavaním informácií [odkaz: pozri 10 písm. a)]

- A26. Získavanie informácií samo osebe nestačí na otestovanie účinnosti fungovania kontrol. V kombinácii so získavaním informácií sa preto vykonávajú iné

³ ISA 315 (revidované znenie), odsek 30.

audítorské postupy. V tejto súvislosti môže väčšiu mieru uistenia poskytnúť získavanie informácií v kombinácii s preskúmaním alebo opakovaným vykonaním, než získavanie informácií a pozorovanie, keďže pozorovanie sa vzťahuje iba na okamih, v ktorom sa uskutoční.

- A27. Charakter konkrétnej kontroly má vplyv na typ postupov potrebných na získanie audítorských dôkazov o účinnosti fungovania kontroly. Ak sa napríklad účinnosť fungovania dokazuje dokumentáciou, audítor sa môže rozhodnúť, že ju preskúma, aby získal audítorské dôkazy o účinnosti fungovania kontroly. Pre iné kontroly však dokumentácia nemusí byť k dispozícii, prípadne nemusí byť relevantná. Dokumentácia fungovania nemusí napríklad existovať pre určité faktory kontrolného prostredia, napríklad stanovenie právomocí a zodpovednosti, prípadne pre niektoré typy kontrolných činností, napríklad kontrolné činnosti, ktoré vykonáva počítač. Za takých okolností sa dajú audítorské dôkazy o účinnom fungovaní obstať získavaním informácií v kombinácii s inými audítorskými postupmi, ako sú pozorovanie alebo využitie audítorských techník za pomoci počítača.

Rozsah testov kontrol

- A28. Ak treba obsiahlejšie audítorské dôkazy o účinnosti kontrol, môže byť vhodné zvýšiť rozsah ich testovania. Okrem stupňa spoliehania sa na kontroly môže audítor pri stanovovaní rozsahu testov kontrol zvažovať aj tieto skutočnosti:

- frekvenciu vykonávania kontrol účtovnou jednotkou počas účtovného obdobia,
- časový interval v rámci auditovaného obdobia, v ktorom sa audítor spolieha na účinné fungovanie kontrol,
- predpokladanú mieru odchýlok od kontrol,
- relevantnosť a spoľahlivosť audítorských dôkazov, ktoré treba získať v súvislosti s účinnosťou fungovania kontroly na úrovni tvrdení,
- mieru, do akej sa audítorské dôkazy získajú na základe testov iných kontrol týkajúcich sa tvrdenia.

Ďalší návod týkajúci sa rozsahu testovania je obsiahnutý v ISA 530⁴.

- A29. Vďaka dôslednosti vlastnej spracovaniu údajov prostredníctvom informačných technológií audítor nemusí zvyšovať rozsah testovania automatizovanej kontroly. Ak nedôjde k zmene programu (vrátane tabuliek, súborov, prípadne iných permanentných údajov, ktoré program používa), možno očakávať, že automatizovaná kontrola bude fungovať dôsledne. Keď audítor zistí, že automatizovaná kontrola funguje tak, ako má (čo sa dá spraviť pri prvej implementácii kontroly alebo neskôr), môže zväžiť vykonanie testov zameraných na zistenie, či kontrola aj naďalej funguje účinne. Takéto testy môžu zahŕňať zisťovanie:

- či sa zmeny programu nevykonávajú bez vhodnej kontroly zmien vykonaných v programoch,
- či sa na spracovanie transakcií používa schválená verzia programu,
- či sú ostatné relevantné všeobecné kontroly účinné.

Takéto testy môžu zahŕňať aj zistenie, že v programoch sa nevykonali žiadne zmeny, čo je prípad, keď účtovná jednotka používa balíky softvérových aplikácií bez toho, aby ich upravovala, prípadne starala sa o ich údržbu. Audítor môže napríklad preskúmať záznam o správe bezpečnosti informačných technológií,

⁴ ISA 530 „Výber vzorky v audite“.

aby získal audítorský dôkaz o tom, že počas účtovného obdobia nedošlo k neoprávnenému prístupu.

Testovanie nepriamych kontrol [odkaz: odsek 10 písm. b)]

A30. Za určitých okolností môže byť potrebné získať audítorský dôkaz, ktorý posлuží ako doklad účinnosti fungovania nepriamych kontrol. Napríklad, keď sa audítor rozhodne otestovať účinnosť užívateľskej previerky správ o výnimkách, ktoré obsahujú podrobnosti o predaji nad schválené úverové limity, užívateľská previerka a následné prešetrenie pre audítora predstavujú nepriamo relevantnú kontrolu. Kontroly presnosti informácií v správach (napríklad všeobecné kontroly pomocou informačných technológií) sa označujú ako „nepriame“ kontroly.

A31. Vďaka dôslednosti vlastnej spracovaniu údajov prostredníctvom informačných technológií môže audítorský dôkaz implementácie automatizovanej kontroly, keď sa zohľadňuje v kombinácii s audítorským dôkazom o účinnosti fungovania všeobecných kontrol účtovnej jednotky (najmä kontrol zmien), takisto poskytnúť dôležitý audítorský dôkaz o účinnosti ich fungovania.

Časový rozvrh testov kontrol

Úmysel spoliehať sa na kontrolu počas určitého časového úseku (pozri: odsek 11)

A32. Audítorské dôkazy, ktoré sa vzťahujú iba na určitý okamih, môžu byť pre potreby audítora postačujúce napríklad pri testovaní kontrol inventúry fyzických zásob účtovnej jednotky na konci účtovného obdobia. Na druhej strane, ak sa audítor chce spoliehať na kontrolu počas určitého časového úseku, sú vhodné testy, ktoré dokážu poskytnúť audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontroly v príslušnom čase počas daného časového úseku. Takéto testy môžu zahŕňať testy monitorovania kontrol, ktoré vykonáva účtovná jednotka.

Používanie audítorských dôkazov získaných v priebehu účtovného obdobia [(pozri: odsek 12 písm. b)]

A33. K faktorom relevantným na stanovenie toho, aké ďalšie audítorské dôkazy treba získať pre kontroly, ktoré fungovali v období zostávajúcom po skončení priebežného obdobia, patria:

- závažnosť posúdených rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení,
- špecifické kontroly, ktoré sa testovali počas priebežného účtovného obdobia, a významné zmeny, ktoré nastali po vykonaní ich testov, vrátane zmien informačného systému, procesov a personálnych zmien,
- rozsah, v akom sa získali audítorské dôkazy o účinnosti fungovaní týchto kontrol,
- dĺžka zostávajúceho obdobia,
- rozsah, v akom audítor plánuje zredukovať ďalšie substantívne postupy na základe spoliehania sa na kontroly,
- kontrolné prostredie.

A34. Dodatočné audítorské dôkazy sa dajú získať napríklad rozšírením testov kontrol na zostávajúce obdobie, alebo testovaním monitorovania kontrol používaného účtovnou jednotkou.

Používanie audítorských dôkazov získaných pri predchádzajúcich auditoch (pozri: odsek 13)

A35. Za určitých okolností môžu ako audítorské dôkazy posлužiť audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch, pokiaľ audítor vykoná audítorské postupy na overenie ich pretrvávajúcej platnosti. Audítor napríklad pri vykonávaní predchádzajúceho auditu možno zistil, že automatizovaná kontrola funguje tak,

ako má. Môže získať audítorské dôkazy, ktoré mu umožnia zistiť, či v automatizovanej kontrole boli urobené zmeny ovplyvňujúce jej ďalšie účinné fungovanie, a to napríklad tým, že získa informácie od manažmentu a preskúma záznamy o tom, ktoré kontroly boli zmenené. Zváženie audítorských dôkazov týkajúcich sa týchto zmien môže viesť k potrebe zvýšiť alebo znížiť objem audítorských dôkazov o účinnom fungovaní kontrol, ktoré treba získať v bežnom období.

Kontroly, ktoré sa od predchádzajúcich auditov zmenili [pozri: odsek 14 písm. a)]

A36. Zmeny môžu ovplyvniť vhodnosť audítorských dôkazov získaných počas predchádzajúcich auditov tak, že sa už na ne možno nebude dať ďalej spoliehať. Napríklad zmeny v systéme, ktoré účtovnej jednotke umožnia prijímať nové správy zo systému, pravdepodobne neovplyvnia vhodnosť audítorských dôkazov z predchádzajúceho auditu, zatiaľ čo zmena, ktorá vedie k inému spôsobu zhromažďovania alebo výpočtu údajov, ich vhodnosť ovplyvní.

Kontroly, ktoré sa od predchádzajúcich auditov nezmenili [pozri: odsek 14 písm. b)]

A37. Rozhodnutie audítora, či sa bude spoliehať na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch týkajúce sa kontrol, ktoré:

- a) sa od posledného ich testovania nezmenili,
- b) nie sú kontrolami, ktoré zmenšujú významné riziko,

závisí od odborného úsudku. Okrem toho od odborného posúdenia závisí aj dĺžka obdobia do opakovania testovania týchto kontrol, ale podľa odseku 14 písm. b) treba testy vykonať aspoň raz za tri roky.

A38. Vo všeobecnosti platí, že čím vyššie je riziko významnej nesprávnosti, prípadne, čím viac sa audítor spolieha na kontroly, tým kratšie bude obdobie do ich opakovania testovania. K faktorom, ktoré môžu skrátiť obdobie medzi jednotlivými testovaniami kontrol, alebo spôsobia, že sa audítor vôbec nebude spoliehať na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch, patria:

- nedostatočné kontrolné prostredie,
- nedostatočné monitorovanie kontrol,
- manuálny prvok, ktorý je dôležitý pre príslušné kontroly,
- personálne zmeny, ktoré majú závažný vplyv na aplikáciu kontroly,
- meniace sa okolnosti, ktoré naznačujú potrebu zmeniť kontrolu,
- nedostatočné všeobecné kontroly pomocou informačných technológií.

A39. Ak existuje viacero kontrol, pri ktorých sa audítor hodlá spoliehať na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch, test niekoľkých z týchto kontrol pri každom audite poskytne potvrdzujúce informácie o pretrvávajúcej účinnosti kontrolného prostredia, čo audítorovi umožní rozhodnúť, či je vhodné spoliehať sa na audítorské dôkazy získané pri predchádzajúcich auditoch.

Vyhodnotenie účinnosti fungovania kontrol (pozri: odseky 16 - 17)

A40. Významná nesprávnosť zistená audítorskými postupmi je silným indikátorom existencie závažného nedostatku internej kontroly.

A41. Koncepcia účinnosti fungovania kontrol pripúšťa možnosť odchýlok v spôsobe, akým účtovná jednotka kontroly aplikuje. Odchýlky od predpísaných kontrol môžu byť spôsobené takými faktormi, ako napríklad výmena kľúčových pracovníkov, významné sezónne výkyvy v objeme transakcií a ľudský omyl. Zistené množstvo odchýlok, najmä v porovnaní s predpokladaným množstvom, môže naznačovať, že pri znižovaní rizika na úrovni tvrdení na úrovni zodpovedajúcej posúdeniu audítora sa nemožno na kontrolu spoliehať.

Substantívne postupy (odkaz: odsek 18)

A42. Podľa odseku 18 je audítor povinný vypracovať a vykonať substantívne postupy pre každú významnú skupinu transakcií, zostatky účtov a informáciu zverejnenú v prílohe, a to bez ohľadu na posúdenie rizík významných nesprávností. Táto požiadavka je odrazom toho, že: (a) audítorovo posúdenie rizika je vecou úsudku, takže sa môže stať, že pri posudzovaní sa neidentifikujú všetky riziká významných nesprávností, (b) interná kontrola má prirodzené obmedzenia vrátane jej obchádzania manažmentom.

Charakter a rozsah substantívnych postupov

A43. V závislosti od okolností môže audítor určiť, že:

- stačí, ak sa na zníženie audítorského rizika na prijateľne nízku hodnotu vykonajú iba substantívne analytické postupy, napríklad, keď audítorovo posúdenie rizika je podporené audítorskými dôkazmi získanými testovaním kontrol,
- vhodné sú iba testy detailov,
- najlepšou reakciou na posúdenie rizík je kombinácia substantívnych analytických postupov a testov detailov.

A44. Substantívne analytické postupy je možné zvyčajne uplatniť na veľké objemy transakcií so sklonom stať sa s postupom času predvídateľnými. ISA 520⁵ stanovuje požiadavky a poskytuje návod týkajúci sa aplikácie analytických postupov počas auditu.

A45. Pri podobe testov detailov je dôležitý charakter rizika a tvrdenia. Napríklad testy detailov týkajúce sa tvrdenia o existencii alebo výskyte môžu zahŕňať výber z položiek obsiahnutých v sume uvedenej vo finančných výkazoch a získanie príslušných audítorských dôkazov. Na druhej strane, testy detailov súvisiacich s tvrdením o úplnosti môžu zahŕňať výber z položiek, o ktorých sa predpokladá, že budú zahrnuté do príslušnej sumy vo finančnom výkaze, ako aj preskúmanie, či boli do danej sumy zahrnuté.

A46. Keďže pri posudzovaní rizík významných nesprávností sa zohľadňuje interná kontrola, v prípade neuspokojivých výsledkov testov kontrol bude možno potrebné rozšíriť rozsah substantívnych postupov. Rozšírenie rozsahu audítorských postupov je však vhodné iba v prípade, ak sú audítorské postupy samy osebe relevantné ku konkrétnemu riziku.

A47. Pri vypracovávaní testov detailov sa rozsah testovania zvyčajne zvažuje z hľadiska veľkosti vzorky. Dôležité sú však aj iné záležitosti, vrátane skutočnosti, či by nebolo efektívnejšie používať iné selektívne prostriedky testovania. Podrobnejší návod je uvedený v ISA 500⁶.

Zváženie potreby vykonať postupy externého potvrdzovania (odkaz: odsek 19)

A48. Postupy externého potvrdzovania bývajú často relevantné, keď sa zaoberajú tvrdeniami týkajúcimi sa zostatkov účtov a ich prvkov, nemusia sa však na ne obmedzovať. Audítor môže napríklad požadovať externé potvrdenie podmienok dohôd, zmlúv alebo transakcií medzi účtovnou jednotkou a inými osobami. Postupy externého potvrdzovania sa môžu vykonať aj na získanie audítorských dôkazov o absencii niektorých podmienok. Môže sa napríklad konkrétne požadovať potvrdenie, že neexistujú nijaké *vedľajšie dohody*, ktoré by mohli byť relevantné pre tvrdenie účtovnej jednotky o výnosoch k určitému dátumu. K ďalším situáciám, keď postupy externého potvrdzovania môžu poskytnúť

⁵ ISA 520 „Analytické postupy“.

⁶ ISA 500 „Audítorské dôkazy“, odsek 10.

relevantné audítorské dôkazy pri reakcii na posudzované riziká významných nesprávností, patria aj:

- zostatky na účtoch v bankách a iné informácie relevantné pre vzťahy s bankou,
- zostatky pohľadávok a ich obchodné podmienky,
- zásoby skladované u tretích osôb v colnom sklade na spracovanie alebo v konsignačnom sklade,
- listy vlastníctva, ktoré sú u právnikov alebo vo finančných inštitúciách v úschove alebo ako záruky,
- investície v úschove u tretích osôb alebo investície nakúpené od sprostredkovateľov na burze, ktoré k dátumu súvahy ostali nedodané,
- záväzky voči poskytovateľom pôžičiek vrátane príslušných podmienok splácania a obmedzujúcich podmienok,
- zostatky záväzkov a ich obchodné podmienky.

A49. Externé potvrdenia síce môžu poskytnúť relevantné audítorské dôkazy pre určité tvrdenia, existujú však aj tvrdenia, v prípade, ktorých externé potvrdenia poskytujú menej relevantné audítorské dôkazy. Napríklad externé potvrdenia poskytujú menej relevantné audítorské dôkazy o vymožitelnosti zostatkov pohľadávok, než o ich existencii.

A50. Audítor môže rozhodnúť, že postupy externého potvrdzovania vykonané s istým cieľom, predstavujú možnosť získať audítorské dôkazy aj o iných skutočnostiach. Napríklad súčasťou žiadosti o potvrdenie zostatkov na účtoch v bankách často býva požiadavka o poskytnutie informácií relevantných pre iné tvrdenia vo finančných výkazoch. Takéto úvahy môžu ovplyvniť rozhodnutie audítora o potrebe vykonať postupy externého potvrdzovania.

A51. Faktory, ktoré by mohli audítorovi pomôcť pri rozhodovaní o potrebe vykonať postupy externého potvrdzovania ako substantívne audítorské postupy, zahŕňajú:

- znalosť potvrdzujúcej strany o predmete potvrdzovania – odpovede môžu byť spoľahlivejšie, ak ich za potvrdzujúcu stranu poskytne osoba s požadovanými poznatkami o potvrdzovaných informáciách,
- schopnosť alebo ochota plánovanej potvrdzujúcej strany odpovedať – potvrdzujúca strana napríklad:
 - nemusí akceptovať zodpovednosť za odpoveď na žiadosť o potvrdenie,
 - môže odpoveď považovať za príliš nákladnú alebo časovo náročnú
 - môže mať obavy týkajúce sa prípadnej právnej zodpovednosti vyplývajúcej z odpovede,
 - môže o transakciách účtovať v iných menách, alebo
 - môže pôsobiť v prostredí, kde odpovede na žiadosti o potvrdenie nie sú dôležitou stránkou bežnej prevádzkovej činnosti.

V takýchto situáciách sa môže stať, že potvrdzujúca strana neodpovie, odpovie neformálnym spôsobom, alebo sa môže pokúsiť obmedziť mieru spoliehania sa na odpoveď.

- Objektívnosť plánovanej potvrdzujúcej strany – ak je potvrdzujúcou stranou spriaznená osoba účtovnej jednotky, môžu byť odpovede na žiadosti o potvrdenie menej spoľahlivé

Substantívne postupy súvisiace s procesom zostavenia účtovnej uzávierky (odkaz: odsek 20)

A52. Charakter a rozsah substantívnych postupov týkajúcich sa procesu zostavovania účtovnej závierky závisí od charakteru a zložitosti procesu finančného vykazovania účtovnej jednotky a od súvisiacich rizík významných nesprávností.

Substantívne postupy reagujúce na významné riziká (odkaz: odsek 21)

A53. Podľa odseku 21 tohto ISA je audítor povinný vykonať substantívne postupy reagujúce špecificky na riziká, ktoré audítor označil za významné. Audítorské dôkazy vo forme externých potvrdení od vhodných potvrdzujúcich osôb zaslaných priamo audítorovi, môžu audítorovi pomôcť získať veľmi spoľahlivé audítorské dôkazy potrebné pre jeho reagovanie na závažné riziká významných nesprávností z dôvodu podvodu alebo chyby. Napríklad, ak audítor zistí, že manažment je pod tlakom, aby splnil očakávania týkajúce sa zisku, môže existovať riziko, že nadhodnotí tržby nesprávnym vykázaním výnosov týkajúcich sa predajných zmlúv, ktorých zmluvné podmienky znemožňujú zistiť moment vykázania výnosov, alebo vyfakturovaním predaja pred dodávkou tovaru. Za takýchto okolností môže audítor vypracovať napríklad postupy externého potvrdzovania nielen na potvrdenie zostatkov, ale aj na potvrdenie náležitostí predajných zmlúv vrátane dátumu, práv na vrátenie tovaru a dodacích podmienok. Okrem toho audítor môže považovať za efektívne doplniť tieto postupy externého potvrdzovania o informácie získané od nefinančných pracovníkov účtovnej jednotky o zmenách predajných zmlúv a dodacích podmienok.

Časový rozvrh substantívnych postupov (pozri: odseky 22 – 23)

A54. Audítorské dôkazy získané substantívnymi postupmi počas predchádzajúceho auditu môžu zväčša iba v obmedzenej miere alebo vôbec nemôžu poslúžiť ako audítorské dôkazy pre bežné obdobie. Existujú však aj výnimky, napr. právne stanovisko získané pri predchádzajúcom audite týkajúce sa štruktúry sekuritizácie, v ktorej nedošlo k žiadnym zmenám, môže platiť aj v bežnom období. V takomto prípade môže byť vhodné použiť audítorský dôkaz zo substantívnych postupov vykonaných pri predchádzajúcom audite, pokiaľ sa dôkaz a súvisiaci predmet zásadne nezmenili a v súčasnom období boli vykonané audítorské postupy na zistenie pretrvávajúcej platnosti tohto dôkazu.

Používanie audítorských dôkazov získaných v priebehu účtovného obdobia (pozri: odsek 22)

A55. Za určitých okolností môže audítor stanoviť, že je efektívne vykonať substantívne postupy v priebehu účtovného obdobia a porovnať a odsúhlasiť informácie týkajúce sa zostatkov ku koncu účtovného obdobia s porovnateľnými údajmi za priebežné obdobie, aby:

- a) identifikoval sumy, ktoré sa javia byť neobvyklé,
- b) preskúmal všetky takéto sumy,
- c) vykonal substantívne analytické postupy alebo testy detailov na otestovanie obdobia od začiatku účtovného obdobia.

A56. Vykonanie substantívnych postupov v priebehu účtovného obdobia bez uskutočnenia ďalších postupov k neskoršiemu dátumu zvyšuje riziko, že audítor neodhalí nezrovnalosti, ktoré by mohli existovať na konci účtovného obdobia. Toto riziko je tým väčšie, čím dlhšie je obdobie, ktoré zostáva do konca účtovného obdobia. Vhodnosť vykonania substantívnych postupov v priebehu obdobia ovplyvňujú také faktory, ako napríklad:

- kontrolné prostredie a ďalšie relevantné kontroly,
- dostupnosť informácií potrebných na audítorské postupy k neskoršiemu termínu,
- cieľ substantívneho postupu,

- vyhodnotené riziko významnej nesprávnosti,
- charakter skupiny transakcií alebo zostatkov účtov a súvisiacich tvrdení,
- schopnosť audítora vykonať vhodné substantívne postupy alebo substantívne postupy v kombinácii s testami kontrol, ktorými pokryje obdobie zostávajúce do konca účtovného obdobia, s cieľom znížiť riziko, že by na konci účtovného obdobia ostali neodhalené prípadné existujúce nesprávnosti.

A57. Vhodnosť vykonania substantívnych analytických postupov zameraných na zostávajúce obdobie, čiže obdobie od termínu ich vykonania v priebehu účtovného obdobia do konca účtovného obdobia, môžu ovplyvniť napríklad takéto faktory:

- či sú zostatky konkrétnych skupín transakcií alebo účtov na konci účtovného obdobia dostatočne predvídateľné z hľadiska sumy, relatívnej významnosti a skladby,
- či sú vhodné postupy, ktoré účtovná jednotka používa na analyzovanie a úpravu takýchto skupín transakcií alebo zostatkov účtov k termínu v priebehu priebežného obdobia a na stanovenie správnych účtovných období,
- či informačný systém relevantný pre finančné vykazovanie poskytne dostatok informácií týkajúcich sa zostatkov ku koncu účtovného obdobia a transakcií počas zostávajúceho obdobia, aby sa dali preskúmať nasledujúce skutočnosti:
 - a) významné neobvyklé transakcie alebo zápisy (vrátane zápisov ku koncu a na konci účtovného obdobia),
 - b) iné príčiny významných výkyvov alebo výkyvy, ktoré sa očakávali, ale nenastali,
 - c) zmena skladby skupín transakcií alebo zostatkov účtov.

Nesprávnosť odhalená v priebehu účtovného obdobia. (odkaz: odsek 23.)

A58. Keď audítor dospeje k záveru, že v dôsledku nečakanej nesprávnosti odhalenej v priebehu obdobia treba modifikovať plánovaný charakter, časový rozvrh alebo rozsah substantívnych postupov pokrývajúcich zostávajúce obdobie, takáto modifikácia môže zahŕňať rozšírenie postupov vykonaných v priebehu obdobia, prípadne ich zopakovanie na konci účtovného obdobia.

Primeranosť prezentácie a zverejnení (odkaz: odsek 24)

A59. Vyhodnotenie správnej prezentácie, štruktúry a obsahu finančných výkazov zahŕňa napríklad zváženie použitej terminológie podľa požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, úroveň poskytnutých detailov, zoskupenie a rozdelenie súm a základov umožňujúcich odvodenie uvedených súm.

Posúdenie dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov (pozri: odseky 25 – 27)

A60. Audit finančných výkazov je kumulatívny a iteratívny proces. Pri vykonávaní plánovaných audítorských postupov môže audítor v dôsledku získaných dôkazov modifikovať charakter, časový rozvrh alebo rozsah iných plánovaných audítorských postupov. Audítor sa môže dozvedieť o skutočnostiach, ktoré sa významne líšia od informácií, na základe ktorých sa posudzovali riziká. Napríklad:

- rozsah nesprávností, ktoré audítor odhalí vykonávaním substantívnych postupov, môže zmeniť jeho úsudok týkajúci sa posúdenia rizík a môže naznačovať závažný nedostatok internej kontroly,
- audítor si môže všimnúť rozdiely v účtovných záznamoch, prípadne odporujúce alebo chýbajúce dôkazy,

- analytické postupy, ktoré sa pri audite vykonali v štádiu celkovej previerky, môžu naznačovať predtým nezistené riziko významnej nesprávnosti.

Za daných okolností môže byť pre audítora potrebné na základe revidovaného zváženia posúdených rizík prehodnotiť plánované audítorské postupy pre všetky alebo pre niektoré skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnené informácie, prípadne pre súvisiace tvrdenia. Podrobnejší návod o revízii audítoraovho vyhodnotenie rizika⁷ je uvedený v ISA 315 (revidované znenie).

- A61. Audítor nemôže vychádzať z predpokladu, že výskyt prípadu podvodu alebo chyby je ojedinelý, a preto je pri rozhodovaní o tom, či je vyhodnotenie naďalej vhodné, dôležité zvážiť, ako odhalenie nesprávnosti vplýva na posúdenie rizika významných nesprávností.
- A62. Úsudok audítora o tom, čo predstavuje dostatok vhodných audítorských dôkazov, ovplyvňujú napríklad tieto faktory:
- významnosť potenciálnej nesprávnosti v tvrdení a pravdepodobnosť, že významne ovplyvní finančné výkazy, či už samostatne alebo spolu s inými prípadnými nesprávnosťami.
 - efektívnosť reakcií a kontrol manažmentu na riešenie rizík,
 - skúsenosti získané pri predchádzajúcich auditoch, ktoré sa týkajú podobných potenciálnych nesprávností,
 - výsledky vykonaných audítorských postupov vrátane skutočnosti, či sa takýmito audítorskými postupmi identifikovali konkrétne prípady podvodu alebo chyby,
 - zdroj a spoľahlivosť dostupných informácií,
 - obsiahlosť audítorských dôkazov,
 - poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly účtovnej jednotky.

Dokumentácia (odkaz: odsek 28)

- A63. Forma a rozsah audítorskej dokumentácie závisia od profesionálneho úsudku a ovplyvňuje ich charakter, veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky a jej internej kontroly, dostupnosť informácií od účtovnej jednotky a metodológia a technológia auditu.

⁷ ISA 315 (revidované znenie), odsek 31.