

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD PRE ZÁKAZKY NA PREVERENIE 2400
(REVIDOVANÉ ZNENIE)
ZÁKAZKY NA PREVERENIE HISTORICKÝCH FINANČNÝCH VÝKAZOV
(účinný pre preverenia finančných výkazov zostavených za obdobia končiace sa 31. decembra
2013 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Predmet štandardu	1 - 4
Preverenie historických finančných výkazov	5 - 8
Rozsah pôsobnosti štandardu	9 - 12
Dátum účinnosti	13
Ciele	14 - 15
Definície	16 - 17
Požiadavky	
Vykonávanie preverenia v súlade s týmto štandardom	18 - 20
Etické požiadavky	21
Profesionálny skepticizmus a odborný úsudok	22 - 23
Riadenie kvality na úrovni zákazky	24 - 28
Prijatie zákazky a pokračovanie vo vzťahu s klientom	29 - 41
Komunikácia s vedením a osobami poverenými spravovaním	42
Vykonanie zákazky	43 - 57
Udalosti po dátume finančných výkazov	58 - 60
Písomné vyhlásenia	61 - 65
Posúdenie dôkazných informácií získaných na základe vykonaných postupov	66 - 68
Formulácia záverov audítora o finančných výkazoch	69 - 85
Správa audítora	86 - 92
Dokumentácia	93 - 96
Aplikačná a vysvetľujúca časť	
Predmet štandardu	A1 – A5
Preverenie historických finančných výkazov	A6 – A7
Ciele	A8 – A10
Definície	A11 – A13
Vykonávanie preverenia v súlade s týmto štandardom	A14
Etické požiadavky	A15 – A16

Profesionálny skepticizmus a odborný úsudok	A17 – A25
Riadenie kvality na úrovni zákazky	A26 – A33
Prijatie zákazky a pokračovanie vo vzťahu s klientom	A34 – A62
Komunikácia s vedením a osobami poverenými spravovaním	A63 – A69
Vykonanie zákazky	A70 – A99
Písomné vyhlásenia	A100 – A102
Posúdenie dôkazných informácií získaných na základe vykonaných postupov	A103 – A105
Formulácia záverov audítora o finančných výkazoch	A106 – A117
Správa audítora	A118 – A144
Dokumentácia	A145
Príloha 1: Príklad zákazkového listu na preverenie finančných výkazov	
Príloha 2: Príklad správ audítora o preverení finančných výkazov	

<p>Medzinárodný štandard pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie) <i>„Zákazky na preverenie historických finančných výkazov“</i> treba čítať v kontexte <i>„Predslovu k Medzinárodným usmerneniam na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby“</i>.</p>

Úvod

Predmet štandardu

1. Tento Medzinárodný štandard pre zákazky na preverenie (ISRE) upravuje (pozri odsek A1):
 - (a) povinnosti odborníka poskytujúceho služby (pozn. prekladateľa: v podmienkach Slovenskej republiky ide o audítora poskytujúceho služby, preto v ďalšom texte sa používa len pojem „audítor“), ktorý vykonáva preverenie historických finančných výkazov účtovnej jednotky, ale ktorý nie je jej audítorm,
 - (b) formu a obsah správy, ktorú audítor vydá k finančným výkazom.
2. Predmetom tohto štandardu nie je overenie finančných výkazov ani priebežných finančných informácií vykonaných nezávislým audítorm účtovnej jednotky (pozri odsek A2).
3. Tento štandard platí taktiež pre preverenie iných historických finančných informácií v podobe upravenej podľa potreby. Zákazky poskytujúce limitované uistenie, pri ktorých nejde o preverenie historických finančných informácií, sa vykonávajú v súlade s ISAE 3000.¹

Vzťah k ISQC 1²

4. Audítorská firma zodpovedá za systémy, zásady a postupy v oblasti riadenia kvality. Na audítorské firmy vykonávajúce preverenie finančných výkazov sa vzťahuje ISQC 1.³ Ustanovenia ISRE 2400 týkajúce sa riadenia kvality na úrovni jednotlivých zákaziek vychádzajú z predpokladu, že sa audítorská firma riadi ISQC 1 alebo inými predpismi, ktoré sú minimálne rovnako prísne (pozri odseky A3 až A5).

Preverenie historických finančných výkazov

5. Preverenie historických finančných výkazov je zákazkou poskytujúcou limitované uistenie tak, ako sa uvádza v Medzinárodnom rámci pre zákazky na uisťovacie služby⁴ (pozri odseky A6 až A7).
6. Audítorm na základe preverenia finančných výkazov vyjadrí záver, ktorého zmyslom je posilniť dôveru predpokladaných používateľov správy v to, že účtovná jednotka zostavila finančné výkazy v súlade s platným rámcom pre finančné výkazníctvo. Tento záver sa opiera o limitované uistenie získané vďaka prevereniu. Správa, ktorú vydá audítorm, opisuje charakter preverenia, čím poskytuje používateľom kontext, ktorý im umožní pochopiť závery audítora.
7. Audítorm zhromažďuje dostatočné a vhodné dôkazné informácie pre vyjadrenie záveru o finančných výkazoch ako celku v súlade s požiadavkami tohto štandardu predovšetkým formou získavania informácií a vykonaním analytických postupov.
8. Ak audítorm zistí nejakú skutočnosť, na základe ktorej sa domnieva, že by finančné výkazy mohli obsahovať významné nesprávnosti, navrhne a vykoná dodatočné postupy, ktoré

¹ Medzinárodný štandard pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) 3000 „Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií“

² Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“

³ ISQC 1, odsek 4

⁴ Medzinárodný rámec pre zákazky na uisťovacie služby, odsek 7 a 11

považuje za daných okolností nevyhnutné na vyjadrenie záveru o finančných výkazoch podľa tohto štandardu.

Rozsah pôsobnosti štandardu

9. Štandard definuje ciele, ktoré audítor sleduje pri jeho uplatňovaní. Tieto ciele predstavujú kontext, v rámci ktorého štandard stanovuje príslušné požiadavky. Ciele majú prispieť k lepšiemu pochopeniu toho, čo treba v rámci zákazky na preverenie dosiahnuť.
10. Štandard obsahuje požiadavky, pre ktoré sa používajú pojmy „má“ alebo „musí“ a ktoré majú audítorovi pomôcť pri plnení stanovených cieľov.
11. Ďalej štandard obsahuje úvod, definície, aplikačnú a vysvetľujúcu časť, ktoré poskytujú širší kontext relevantný pre správne pochopenie štandardu.
12. Aplikačná a vysvetľujúca časť vysvetľuje jednotlivé požiadavky a poskytuje návod na ich splnenie. Hoci návod samotný neukladá žiadnu požiadavku, je dôležitý pre riadne uplatňovanie požiadaviek. Aplikačná a vysvetľujúca časť tiež môže popisovať širší kontext záležitostí, ktoré sú predmetom tohto štandardu. Kontext ďalej prispieva k splneniu požiadaviek určených štandardom.

Dátum účinnosti

13. Tento štandard platí pre preverenia finančných výkazov zostavených za obdobie končiace sa 31. decembra 2013 alebo neskôr.

Ciele

14. Audítor sleduje pri vykonávaní preverenia finančných výkazov podľa tohto štandardu tieto ciele:
 - (a) získať limitované uistenie predovšetkým prostredníctvom získavania informácií a vykonania analytických postupov, či finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť, a na základe toho vyjadriť záver, či zistil nejaké skutočnosti svedčiace o tom, že finančné výkazy nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo,
 - (b) vydať správu k finančným výkazom a poskytnúť informácie vyžadované týmto štandardom.
15. Ak audítor nemôže získať limitované uistenie a vydanie správy obsahujúcu záver s podmieneným názorom nie je za daných okolností postačujúce, musí v súlade s týmto štandardom buď odmietnuť vyjadrenie záveru v správe alebo odstúpiť od zákazky, pokiaľ mu to príslušné právne predpisy umožňujú (pozri odseky A8 – A10, A115 – A116).

Definície

16. V záujme jednotného používania a interpretácie sú termíny definované v tomto štandarde a iné termíny, ktoré sa v ňom používajú, vymedzené v Slovníku pojmov ⁵ (Slovník). Napríklad termíny „manažment“ a „osoby poverené spravovaním“ majú v tomto štandarde význam, ktorý je definovaný v Slovníku (pozri odseky A11 až A12).

⁵ Slovník pojmov k medzinárodným štandardom IAASB, ktorý je súčasťou *Príručky medzinárodných štandardov na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby a iných materiálov* (Príručka), vydanou IFAC.

17. Výrazy uvedené nižšie sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:

- (a) *Analytické postupy (Analytical procedures)* – zhodnotenie finančných informácií pomocou analýzy prijateľných vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi. Analytické postupy zahŕňajú aj potrebné preskúmanie zistených odchýlok a vzťahov, ktoré nie sú v súlade s ostatnými relevantnými informáciami alebo ktoré sa závažne odchyľujú od predpokladaných hodnôt.
- (b) *Riziko zákazky (Engagement risk)* – riziko, že audítor vyjadrí neprimeraný záver v prípade, keď sú finančné výkazy významne skreslené.
- (c) *Finančné výkazy na všeobecné účely (General purpose financial statements)* – finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom na všeobecné účely.
- (d) *Rámec na všeobecné účely (General purpose framework)* – rámec pre finančné výkazníctvo navrhnutý tak, aby spĺňal požiadavky na bežné finančné informácie širokého spektra používateľov. Rámcom pre finančné výkazníctvo môže byť rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu alebo rámec zabezpečujúci súlad.
- (e) *Získavanie informácií (Inquiry)* – predstavuje získavanie informácií od dobre informovaných osôb v rámci účtovnej jednotky alebo mimo nej.
- (f) *Limitované uistenie (Limited assurance)* – miera uistenia na účely vyjadrenia záveru v súlade s týmto štandardom, ktoré audítor získa v prípade, že zníži riziko zákazky na úroveň, ktorá je za daných okolností prijateľná, pričom riziko je vyššie ako pri zákazke poskytujúcej primerané uistenie. Kombinácia charakteru, načasovania a rozsahu postupov zhromažďovania dôkazných informácií však musí audítorovi umožniť aspoň získať zmysluplnú mieru uistenia. Miera uistenia, ktorú získa audítor, sa považuje za zmysluplnú vtedy, keď sa v jej dôsledku pravdepodobne zvýši dôvera predpokladaných používateľov vo finančné výkazy (pozri odsek A13).
- (g) *Odborník (Practitioner)* – audítor poskytujúci služby. (Pozn. prekladateľa: namiesto pojmu „odborník“ sa v tomto ISRE používa pojem „audítor poskytujúci služby“, resp. len „audítor“, nakoľko v podmienkach Slovenskej republiky je tento pojem výstižnejší). Výraz zahŕňa partnera zodpovedného za zákazku, iných členov tímu vykonávajúceho zákazku, prípadne audítorskú firmu. Ak je výslovným zámerom tohto štandardu, aby určitú požiadavku alebo povinnosť plnil priamo partner zákazky, nepoužije sa výraz „audítor“, ale „partner zodpovedný za zákazku“. Výrazy „partner zodpovedný za zákazku“ a „audítorská firma“ sa tiež používajú pre ekvivalentné subjekty z verejného sektora.
- (h) *Odborný úsudok (Professional judgment)* – uplatnenie zodpovedajúcich školení, poznatkov a skúseností v súvislostiach daných audítorskými, účtovnými a etickými štandardmi pri prijímaní informovaných rozhodnutí o opatreniach, ktoré sú vhodné za okolností zákazky na preverenie.
- (i) *Relevantné etické požiadavky (Relevant ethical requirements)* – etické požiadavky, ktorými sa tím pracujúci na zákazke riadi pri vykonávaní zákazky na preverenie. Tieto požiadavky zvyčajne zahŕňajú časti A a B Etického kódexu pre účtovných odborníkov (Kódex IESBA) spolu s národnými požiadavkami, ktoré sú prísnejšie.
- (j) *Finančné výkazy na špeciálne účely (Special purpose financial statements)* – finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom na špeciálne účely.
- (k) *Rámec na špeciálne účely (Special purpose framework)* – rámec pre finančné výkazníctvo navrhnutý tak, aby spĺňal potreby konkrétnych používateľov týkajúce sa finančných informácií. Rámec pre finančné výkazníctvo môže byť rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu alebo rámcom zabezpečujúcim súlad.

Požiadavky

Vykonávanie zákazky na preverenie v súlade s týmto štandardom

18. Audítor je povinný oboznámiť sa s úplným znením tohto štandardu vrátane aplikačnej a vysvetľujúcej časti, aby rozumel jeho cieľom a dokázal správne uplatňovať jeho požiadavky (pozri odsek A14).

Dodržiavanie relevantných požiadaviek

19. Audítor je povinný dodržiavať všetky požiadavky tohto štandardu s výnimkou tých, ktoré nie sú pre danú zákazku na preverenie relevantné. Požiadavka je pre zákazku na preverenie relevantná, ak existujú okolnosti, ktorých sa požiadavka týka.
20. Audítor nesmie vo svojej správe uviesť, že zákazka na preverenie bola vykonaná v súlade s týmto štandardom, pokiaľ nedodrжал všetky požiadavky tohto štandardu relevantné pre danú zákazku na preverenie.

Etické požiadavky

21. Audítor je povinný dodržiavať všetky relevantné etické požiadavky vrátane požiadaviek na nezávislosť (pozri odseky A15 – A16).

Profesionálny skepticizmus a odborný úsudok

22. Audítor je povinný naplánovať a vykonať zákazku na preverenie s profesionálnym skepticizmom s vedomím, že môžu existovať okolnosti, v dôsledku ktorých budú finančné výkazy významne skreslené (pozri odseky A17 – A20).
23. Audítor je povinný pri vykonávaní zákazky na preverenie uplatňovať odborný úsudok (pozri odsek A21 – A25).

Kontrola kvality na úrovni zákazky

24. Partner zodpovedný za zákazku musí mať odbornú spôsobilosť v oblasti audítorských zručností a techník a v oblasti finančného výkazníctva, ktorá zodpovedá okolnostiam danej zákazky na preverenie (pozri odsek A26).
25. Partner zodpovedný za zákazku je povinný prevziať zodpovednosť (pozri odseky A27 – A30) za:
- (a) celkovú kvalitu každej zákazky na preverenie, ktorá mu je pridelená,
 - (b) riadenie, dohľad, plánovanie a realizáciu zákazky na preverenie v súlade s odbornými štandardmi a požiadavkami príslušných právnych predpisov (pozri odsek A31),
 - (c) skutočnosť, že správa, ktorú audítor vydá, bude primeraná okolnostiam,
 - (d) vykonanie zákazky v súlade so zásadami audítorskej firmy, ktoré sa týkajú kontroly kvality; okrem toho je povinný:
 - (i) uistiť sa, že sa dodržali príslušné postupy týkajúce sa prijatia a pokračovania vzťahov s klientmi a zákaziek a že prijaté závery sú primerané,

vrátane posúdenia, či neexistujú informácie o tom, že manažmentu chýba dostatočná integrita (pozri odseky A32 – A33),

- (ii) uistiť sa, že tím pracujúci na zákazke má ako celok náležitú odbornú spôsobilosť a schopnosti vrátane odbornej spôsobilosti v oblasti audítorských zručností a techník a v oblasti finančného výkazníctva, aby mohol:
 - a. vykonať zákazku na preverenie v súlade s odbornými štandardmi a požiadavkami príslušných právnych predpisov,
 - b. vydať správu, ktorá bude primeraná daným okolnostiam,
- (iii) prevziať zodpovednosť za vedenie náležitej dokumentácie k zákazke.

Dôležité zistenia po prijatí zákazky

26. Ak partner zodpovedný za zákazku získa informácie, ktoré by viedli k odmietnutiu zákazky, pokiaľ by boli k dispozícii skôr, je povinný tieto informácie okamžite oznámiť audítorskej firme, aby mohla spolu s ním prijať potrebné opatrenia.

Dodržiavanie relevantných etických požiadaviek

27. Partner zodpovedný za zákazku si je povinný pri pozorovaní alebo zisťovaní informácií počas zákazky všimnúť možné dôkazy o tom, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nedodržiavajú príslušné etické požiadavky. Pokiaľ sa prostredníctvom systému kontroly kvality audítorskej firmy alebo inak dozvie o záležitostiach, ktoré naznačujú, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nedodrжали etické požiadavky, je povinný po konzultácii s inými pracovníkmi audítorskej firmy stanoviť príslušné opatrenia.

Monitorovanie

28. Súčasťou účinného systému kontroly kvality je v prípade audítorskej firmy aj monitorovací proces, ktorého cieľom je poskytnúť tejto firme primerané uistenie, že jej zásady a postupy týkajúce sa systému kontroly kvality sú náležité a primerané a že účinne fungujú. Partner zodpovedný za zákazku je povinný posúdiť výsledky tohto monitorovacieho procesu na základe informácií, ktoré sú k dispozícii v audítorskej firme alebo, ak je to relevantné, v iných spoločnostiach v sieti, a zvážiť, či môžu mať zistené nedostatky vplyv na zákazku na preverenie.

Prijatie a pokračovanie vzťahov s klientmi a zákaziek na preverenie

Faktory ovplyvňujúce prijatie a pokračovanie vzťahov s klientmi a zákaziek na preverenie

29. Okrem prípadov vyplývajúcich z právnych predpisov nesmie auditor prijať zákazku na preverenie (pozri odseky A34 – A35):

- (a) ak sa neuistil o tom, že:
 - (i) zákazka má racionálny účel (pozri odsek A36), alebo
 - (ii) zákazka na preverenie je vhodná za daných okolností (pozri odsek A37),
- (b) ak má dôvod domnievať sa, že relevantné etické požiadavky vrátane nezávislosti nebudú splnené,
- (c) ak jeho predbežné poznatky o okolnostiach zákazky naznačujú, že pravdepodobne nebude mať k dispozícii informácie, ktoré potrebuje na vykonanie zákazky na preverenie, resp. že tieto informácie budú pravdepodobne nespoľahlivé (pozri odsek A38),

- (d) ak má dôvod pochybovať o integrite manažmentu v takom rozsahu, ktorý bude mať pravdepodobne vplyv na vykonanie preverenia (pozri odsek A37(b)),
- (e) ak manažment alebo osoby poverené spravovaním obmedzujú rozsah prác, ktoré plánuje v rámci zákazky na preverenie vykonať, a to v takej miere, že to bude podľa jeho názoru viesť k odmietnutiu záveru o finančných výkazoch.

Predpoklady na prijatie zákazky na preverenie

30. Pred prijatím zákazky na preverenie je audítor povinný (pozri odsek A39):

- (a) posúdiť, či je rámec pre finančné výkazníctvo, ktorý sa použil pri zostavení finančných výkazov, prijateľný, a v prípade finančných výkazov na špeciálne účely sa oboznámiť s účelom, na ktorý boli zostavené, a kto sú ich predpokladaní používatelia (pozri odseky A40 – A46),
- (b) získať od manažmentu vyjadrenie, že uznáva a uvedomuje si svoju zodpovednosť (pozri odseky A47 – A50):
 - (i) za zostavenie finančných výkazov v súlade s príslušnými rámcom pre finančné výkazníctvo a prípadne za ich verné zobrazenie,
 - (ii) za interné kontroly, ktoré sú podľa manažmentu nevyhnutné na zostavenie finančných výkazov, a ktoré neobsahujú významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom alebo chybou,
 - (iii) za to, že sa audítorovi poskytne/poskytnú:
 - a. prístup k všetkým informáciám, o ktorých manažment vie, že sú relevantné na zostavenie finančných výkazov, ako napr. k záznamom, dokumentácii a iným podkladom,
 - b. ďalšie informácie, ktoré si audítor môže vyžiadať od manažmentu na účely preverenia,
 - c. neobmedzený prístup k osobám pôsobiacim v účtovnej jednotke, od ktorých je podľa audítora potrebné získať dôkazy.

31. Pokiaľ nie je podľa audítora splnený niektorý z uvedených predpokladov na prijatie zákazky na preverenie, audítor prediskutuje túto záležitosť s manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním. Ak nemožno vykonať zmeny zabezpečujúce splnenie týchto predpokladov podľa jeho požiadaviek, nesmie navrhovanú zákazku prijať, pokiaľ to nevyplýva z právnych predpisov. Takáto zákazka sa však nevykoná v súlade s týmto štandardom, a preto audítor nesmie vo svojej správe uviesť, že preverenie bolo vykonané v súlade s týmto štandardom.

32. Ak sa po prijatí zákazky ukáže, že niektorý z uvedených predpokladov nie je podľa audítora splnený, audítor prediskutuje túto skutočnosť s manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním a rozhodne:

- (a) či možno danú záležitosť vyriešiť,
- (b) či je správne pokračovať v realizácii zákazky,
- (c) či danú skutočnosť uviesť v správe a ak áno, akým spôsobom.

Ďalšie aspekty týkajúce sa prípadov, keď je znenie správy ustanovené právnymi predpismi

33. Audítor môže vo svojej správe vydanéj k zákazke na preverenie deklarovať súlad s týmto štandardom len v prípade, že správa spĺňa požiadavky uvedené v odseku 86.

34. Ak audítor vykonáva preverenie podľa právnych predpisov platných v danej jurisdikcii, v niektorých prípadoch môžu tieto predpisy stanoviť formát alebo znenie jeho správy v podobe, ktorá sa formou alebo používanými výrazmi významne líši od požiadaviek

tohto štandardu. Za takýchto okolností je audítor povinný posúdiť, či by používatelia finančných výkazov mohli uistenie poskytnuté na základe ich preverenia nesprávne interpretovať, a ak áno, či možno znížiť riziko nesprávnej interpretácie doplnením ďalších vysvetľujúcich informácií do jeho správy (pozri odseky A51, A142).

35. Ak audítor dospeje k záveru, že doplnením vysvetľujúcich informácií do jeho správy sa riziko prípadnej nesprávnej interpretácie nezníži, nesmie zákazku prijať, pokiaľ mu právne predpisy neprikazujú zákazku prijať. Preverenie vykonané v súlade s týmito právnymi predpismi nie je v súlade s týmto štandardom. Audítor preto nesmie vo svojej správe uvádzať, že preverenie bolo vykonané v súlade s týmto štandardom (pozri odseky A51, A142).

Dohodnutie podmienok zákazky

36. Audítor je povinný pred vykonaním zákazky dohodnúť s manažmentom, resp. s osobami poverenými spravovaním jej podmienky.
37. Podmienky zákazky sa musia dohodnúť formou zákazkového listu alebo inou vhodou písomnou formou a musia obsahovať (pozri odseky A52 – A54, A56):
- (a) predpokladaný účel použitia a okruh používateľov finančných výkazov a prípadné obmedzenie ich používania alebo okruhu používateľov,
 - (b) vymedzenie príslušného rámca pre finančné výkazníctvo,
 - (c) cieľ a rozsah zákazky na preverenie,
 - (d) povinnosti audítora,
 - (e) povinnosti manažmentu vrátane povinností uvedených v odseku 30(b) (pozri odseky A47 – A50, A55),
 - (f) vyhlásenie o tom, že zákazka nepredstavuje audit a že audítor nevydá k finančným výkazom názor audítora,
 - (g) informáciu o očakávanej forme a obsahu správy, ktorú má audítor vydať, a vyhlásenie, že môžu nastať okolnosti, za ktorých sa správa môže líšiť od očakávanej formy a obsahu.

Opakujúce sa zákazky

38. Pri opakujúcich sa zákazkách na preverenie je audítor povinný posúdiť, či okolnosti zákazky vrátane prípadných zmien faktorov rozhodujúcich o jej prijatí vyžadujú úpravu jej podmienok a či treba manažmentu alebo osobám povereným spravovaním pripomenúť existujúce podmienky zákazky (pozri odsek A57).

Prijatie zmeny podmienok zákazky na preverenie

39. Audítor nesmie súhlasiť so zmenou podmienok zákazky, ak táto zmena nie je dostatočne opodstatnená (pozri odseky A58 – A60).
40. Ak je audítor ešte pred dokončením zákazky na preverenie požiadaný, aby ju zmenil na zákazku neposkytujúcu žiadne uistenie, je povinný posúdiť, či je takáto zmena dostatočne opodstatnená (pozri odseky A61 – A62).
41. Ak dôjde počas vykonávania zákazky k zmene jej podmienok, audítor je povinný dohodnúť s manažmentom, resp. osobami poverenými spravovaním nové podmienky zákazky formou zákazkového listu alebo inou vhodnou písomnou formou.

Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním

42. Audítor je povinný počas vykonávania zákazky na preverenie včas informovať manažment, resp. osoby poverené spravovaním o všetkých záležitostiach týkajúcich sa zákazky na preverenie, ktoré sú podľa jeho odborného úsudku natoľko dôležité, že si zaslúžia ich pozornosť (pozri odseky A63 – A69).

Vykonávanie zákazky

Významnosť pri preverovaní finančných výkazov

43. Audítor je povinný stanoviť významnosť pre finančné výkazy ako celok a zohľadniť ju pri navrhovaní postupov a vyhodnocovaní výsledkov získaných vykonaním týchto postupov (pozri odseky A70 – A73).
44. Ak audítor počas vykonávania zákazky na preverenie zistí nové informácie, v dôsledku ktorých by významnosť určil odlišne, je povinný prehodnotiť významnosť stanovenú pre finančné výkazy ako celok (pozri odsek A74).

Znalosti audítora o účtovnej jednotke

45. Audítor je povinný oboznámiť sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím a s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo, aby mohol identifikovať oblasti finančných výkazov, v ktorých je pravdepodobný výskyt významných nesprávností, a na základe toho navrhnúť postupy na riešenie týchto oblastí (pozri odseky A75 – A77).
46. Audítor je povinný oboznámiť sa s týmito skutočnosťami (pozri odseky A78, A87, A89):
- (a) odvetvím, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, regulačnými a inými externými faktormi vrátane príslušného rámca pre finančné výkazníctvo,
 - (b) charakterom účtovnej jednotky vrátane:
 - (i) jej prevádzkovej činnosti,
 - (ii) vlastníckej a riadiacej štruktúry,
 - (iii) druhu investícií, ktoré účtovná jednotka uskutočňuje alebo plánuje uskutočniť,
 - (iv) spôsobu, akým je účtovná jednotka štruktúrovaná a financovaná,
 - (v) ciele a stratégie účtovnej jednotky
 - (c) účtovným systémom a účtovnými záznamami účtovnej jednotky,
 - (d) výberom a použitím účtovných pravidiel.

Návrh a vykonávanie postupov

47. Pri získavaní dostatočných a vhodných dôkazov, ktoré budú slúžiť ako základ na vyjadrenie záveru o finančných výkazoch ako celku, je audítor povinný navrhnúť a vykonať získavanie informácií a analytické postupy (pozri odseky A79 – A83, A87, A89):
- (a) ktorými pokryje všetky významné položky finančných výkazov vrátane údajov zverejnených v prílohe,
 - (b) a prostredníctvom ktorých sa zameria na tie oblasti finančných výkazov, v ktorých je pravdepodobný výskyt významných nesprávností.

48. Získavanie informácií od manažmentu, resp. iných pracovníkov účtovnej jednotky, musí zahŕňať tieto záležitosti (pozri odseky A84 – A87):

- (a) spôsob, akým manažment vykonáva významné účtovné odhady v zmysle príslušného rámca pre finančné výkazníctvo,
- (b) identifikáciu spriaznených osôb a transakcií s nimi vrátane účelu týchto transakcií,
- (c) existenciu významných, neobvyklých alebo zložitých transakcií, udalostí alebo iných záležitostí, ktoré mali alebo môžu mať vplyv na finančné výkazy účtovnej jednotky vrátane:
 - (i) významnej zmeny podnikateľskej alebo prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky,
 - (ii) významnej zmeny zmluvných podmienok, ktoré majú významný vplyv na finančné výkazy vrátane podmienok finančných a úverových zmlúv,
 - (iii) významných účtovných zápisov alebo iných úprav finančných výkazov,
 - (iv) významných transakcií, ktoré sa uskutočnili alebo zaúčtovali ku koncu účtovného obdobia,
 - (v) aktuálneho stavu neopravených nesprávností zistených pri predchádzajúcich zákazkách,
 - (vi) dopadov a potenciálnych dôsledkov transakcií alebo vzťahov so spriaznenými osobami pre účtovnú jednotku,
- (d) existenciu faktických, potenciálnych alebo údajných:
 - (i) podvodov alebo iných protiprávnych činov s dopadom na účtovnú jednotku,
 - (ii) porušení právnych prepisov, pri ktorých sa má vo všeobecnosti za to, že majú priamy dopad na významné sumy a údaje vykázané vo finančných výkazoch, ako napr. daňových a penzijných právnych predpisov,
- (e) či manažment identifikoval nejaké udalosti medzi dátumom finančných výkazov a dátumom správy audítora, ktoré vyžadujú úpravu finančných výkazov alebo ktoré treba vykázať vo finančných výkazoch,
- (f) východiská, na základe ktorých manažment posudzuje schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti (pozri odsek A88),
- (g) existenciu udalostí alebo okolností, ktoré spochybňujú schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti,
- (h) významné zmluvné záväzky, povinnosti alebo podmienené záväzky, ktoré mali alebo môžu mať vplyv na finančné výkazy účtovnej jednotky, vrátane vykázaných údajov,
- (i) významné nepeňažné alebo bezodplatné transakcie, ktoré sa uskutočnili v danom účtovnom období.

49. Pri navrhovaní analytických postupov je audítor povinný posúdiť, či sú údaje z účtovného systému a účtovných záznamov účtovnej jednotky dostatočné na vykonanie týchto postupov (pozri odseky A89 – A91).

Postupy, ktoré sa zameriavajú na konkrétne aspekty

Spriaznené osoby

50. Audítor je povinný si počas vykonávania preverenia pozorne všímať dohody alebo iné informácie, ktoré by mohli svedčiť o existencii vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment zatiaľ neidentifikoval alebo o ktorých ho neinformoval.

51. Ak audítor počas vykonávania preverenia odhalí významné transakcie, ktoré nespádajú do bežnej obchodnej činnosti účtovnej jednotky, je povinný zistiť u manažmentu tieto skutočnosti:

- (a) povahu týchto transakcií,
- (b) či by sa do týchto transakcií mohli zapojiť spriaznené osoby,
- (c) obchodnú opodstatnenosť týchto transakcií.

Podvody a nedodržiavanie právnych predpisov

52. Ak existujú nejaké skutočnosti svedčiace o spáchaní podvodu alebo o nedodržiavaní právnych predpisov alebo o podozrení na podvod alebo nedodržiavanie právnych predpisov, audítor je povinný:

- (a) informovať o danej záležitosti príslušnú úroveň manažmentu účtovnej jednotky, resp. osoby poverené spravovaním,
- (b) vyžiadať si od manažmentu jeho vyhodnotenie možných dopadov, ktoré by daná záležitosť mohla mať na finančné výkazy,
- (c) posúdiť, ako vyhodnotenie možných dopadov podvodu alebo nedodržiavania právnych predpisov, ktoré získal od manažmentu, ovplyvní jeho záver o finančných výkazoch a jeho správu,
- (d) posúdiť, či má povinnosť informovať o spáchaní podvodu alebo iného protiprávneho konania alebo o podozrení na podvod alebo iné protiprávne konanie externý subjekt (pozri odsek A92).

Nepretržité pokračovanie v činnosti

53. Súčasťou preverenia finančných výkazov je tiež posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti. Pri posudzovaní, ako túto schopnosť účtovnej jednotky vyhodnotil manažment, je audítor povinný vychádzať z rovnakého obdobia, aké pri hodnotení použil manažment v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo alebo v súlade s právnymi predpismi, ak stanovujú dlhšie obdobie.

54. Ak audítor počas vykonávania preverenia zistí nejaké udalosti alebo okolnosti, ktorý by mohli zásadným spôsobom spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti, je povinný (pozri odsek A93):

- (a) získať od manažmentu informácie o tom, aké opatrenia, ktoré ovplyvnia schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti, plánuje v budúcnosti prijať, či sú tieto plány realizovateľné a či manažment verí, že plány zlepšia situáciu účtovnej jednotky, pokiaľ ide o jej schopnosť nepretržite pokračovať v činnosti,
- (b) vyhodnotiť získané informácie a na základe toho posúdiť, či odpovede manažmentu poskytujú dostatočný základ na to, aby:
 - (i) finančné výkazy zostali zostavené za predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, pokiaľ príslušný rámec pre finančné výkazníctvo obsahuje tento predpoklad,
 - (ii) bolo možné vyjadriť záver, či sú finančné výkazy významne skreslené alebo inak zavádzajúce, pokiaľ ide o schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti,
- (c) posúdiť odpovede manažmentu na základe všetkých relevantných informácií, ktoré sú audátorovi známe na základe vykonaného preverenia.

Použitie prác, ktoré vykonali iné osoby

55. Niekedy je potrebné, aby audítor pri vykonávaní preverenia použil prácu, ktorú vykonali iní audítori, osoby alebo organizácie s odbornými znalosťami a skúsenosťami v inej oblasti, ako je účtovníctvo alebo audit. Ak počas vykonávania preverenia využíva prácu, ktorú vykonával iný audítor alebo expert, musí sa uistiť, že táto práca je adekvátne na jeho účely (pozri odsek A80).

Súlad finančných výkazov s podkladovými účtovnými záznamami

56. Audítor je povinný získať dôkazy preukazujúce, že finančné výkazy súhlasia s podkladovými účtovnými záznamami alebo že s nimi boli zosúladené (pozri odsek A94).

Ďalšie postupy vykonávané v prípade, že by finančné výkazy mohli byť významne skreslené

57. Ak audítor zistí nejakú skutočnosť (skutočnosti) svedčiacu o tom, že by finančné výkazy mohli byť významne skreslené, je povinný navrhnúť a vykonať ďalšie postupy v takom rozsahu, aby mohol (pozri odseky A95 – A99):
- (a) konštatovať, že finančné výkazy ako celok pravdepodobne nebudú v dôsledku danej záležitosti (záležitostí) významne skreslené, alebo
 - (b) rozhodnúť, že finančné výkazy ako celok sú v dôsledku danej záležitosti (záležitostí) významne skreslené.

Následné udalosti

58. Ak audítor zistí, že medzi dátumom finančných výkazov a dátumom jeho správy nastali udalosti, ktoré vyžadujú úpravu finančných výkazov alebo vykázanie vo finančných výkazoch, má požiadať manažment, aby výkazy opravil.

59. Audítor nie je povinný po dátume svojej správy vykonávať žiadne postupy v súvislosti s finančnými výkazmi. Ak však po tomto dátume do dátumu vydania finančných výkazov zistí nejakú skutočnosť, kvôli ktorej by správu zmenil, ak by o tejto skutočnosti vedel k dátumu správy, je povinný:

- (a) prediskutovať tieto záležitosti s manažmentom účtovnej jednotky, resp. s osobami poverenými spravovaním,
- (b) určiť, či treba finančné výkazy opraviť,
- (c) a ak áno, vyžiadať si od manažmentu informáciu, ako hodlá túto záležitosť vyriešiť vo finančných výkazoch.

60. Ak manažment finančné výkazy neopraví napriek tomu, že sa audítor domnieva, že by sa mali opraviť, a pokiaľ správa už bola predložená účtovnej jednotke, je audítor povinný vyzvať manažment a osoby poverené spravovaním, aby finančné výkazy neposkytli tretím osobám, kým sa nevykonajú príslušné opravy. Pokiaľ sa finančné výkazy napriek tomu následne zverejnia bez príslušných opráv, je audítor povinný podniknúť príslušné kroky, aby zabránil používaniu správy.

Písomné vyhlásenia

61. Audítor je povinný požiadať manažment o poskytnutie písomného vyhlásenia, že splnil svoje povinnosti uvedené v zmluvných podmienkach zákazky. V písomnom vyhlásení sa musí uviesť, že (pozri odseky A100 – A102):

- (a) manažment splnil svoju zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo, resp. za ich verné zobrazenie, poskytol audítorovi všetky relevantné informácie a zabezpečil prístup k nim v súlade s dohodnutými podmienkami zákazky,
- (b) všetky transakcie boli zaúčtované a zohľadnené vo finančných výkazoch.

Ak je manažment v súlade s právnymi predpismi povinný vydať verejné písomné vyhlásenie o svojich zodpovednostiach a audítor dospeje k záveru, že toto verejné vyhlásenie čiastočne alebo úplne spĺňa požiadavky uvedené vyššie v bodoch (a) – (b), tieto záležitosti už nemusia byť súčasťou písomného vyhlásenia, ktoré manažment poskytne audítorovi.

62. Audítor je ďalej povinný vyžiadať si od manažmentu písomné vyhlásenie o tom, že ho informoval o (pozri odsek A101):

- (a) totožnosti spriaznených osôb a o všetkých vzťahoch a transakciách so spriaznenými osobami, ktoré sú manažmentu známe,
- (b) významných skutočnostiach týkajúcich sa podvodov alebo potenciálnych podvodov, ktoré sú manažmentu známe a ktoré by mohli mať vplyv na účtovnú jednotku,
- (c) prípadoch faktického alebo potenciálneho nedodržania právnych predpisov s vplyvom na finančné výkazy, ktoré sú manažmentu známe,
- (d) všetkých skutočnostiach relevantných pre uplatnenie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti účtovnej jednotky vo finančných výkazoch,
- (e) tom, že všetky udalosti, ktoré nastali po dátume finančných výkazov a ktoré v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo vyžadujú úpravu finančných výkazov alebo vykázanie vo finančných výkazoch, boli vo finančných výkazoch náležite zohľadnené,
- (f) významných zmluvných záväzkoch, povinnostiach alebo podmienených záväzkoch, ktoré mali alebo môžu mať vplyv na finančné výkazy účtovnej jednotky, vrátane vykázaných údajov,
- (g) významných nepeňažných alebo bezodplatných transakciách, ktoré účtovná jednotka realizovala v danom účtovnom období.

63. Ak manažment neposkytne audítorovi niektoré z požadovaných písomných vyhlásení, je audítor povinný (pozri odsek A100):

- (a) prediskutovať túto záležitosť s manažmentom, resp. s osobami poverenými spravovaním,
- (b) znovu posúdiť integritu manažmentu a vyhodnotiť vplyv, ktorý to môže mať na spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a dôkazov vo všeobecnosti,
- (c) podniknúť príslušné kroky vrátane posúdenia možného vplyvu na záver, ktorý audítor v súlade s týmto štandardom vyjadrí vo svojej správe.

64. Audítor je povinný odmietnuť vyjadrenie záveru o finančných výkazoch alebo, ak mu to umožňujú právne predpisy, odstúpiť od zákazky, pokiaľ:

- (a) dospeje k záveru, že pochybnosti o integrite manažmentu sú natoľko veľké, že písomné vyhlásenia manažmentu nie sú spoľahlivé, alebo
- (b) manažment neposkytne písomné vyhlásenia podľa odseku 61.

Dátum a obdobie, ktorého sa písomné vyhlásenie týka

65. Dátum písomného vyhlásenia musí byť čo najbližší k dátumu správy audítora k finančným výkazom, nesmie však nastať neskôr. Písomné vyhlásenia musia platiť pre všetky finančné výkazy a všetky účtovné obdobia uvedené v správe audítora.

Posúdenie dôkazov získaných na základe vykonaných postupov

66. Audítor je povinný posúdiť, či na základe vykonaných postupov zhromaždil dostatočné a vhodné dôkazy, a ak nie, je povinný vykonať ďalšie postupy, ktoré považuje v daných okolnostiach za nevyhnutné na vyjadrenie záveru o finančných výkazoch (pozri odsek A103).

67. Ak audítor nemôže zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré by mu umožnili vyjadriť záver o finančných výkazoch, prediskutuje s manažmentom, resp. s osobami poverenými spravovaním dôsledky, ktoré má toto obmedzenie na rozsah preverenia (pozri odseky A104 – A105).

Posúdenie vplyvu dôkazov na správu audítora

68. Audítor je povinný vyhodnotiť dôkazy, ktoré zhromaždil na základe vykonaných postupov, a určiť, aký majú vplyv na jeho správu (pozri odsek A103).

Formulácia záveru audítora o finančných výkazoch

Aspekty týkajúce sa príslušného rámca pre finančné výkazníctvo vo vzťahu k finančným výkazom

69. Audítor je pri formulovaní záveru o finančných výkazoch povinný:

- (a) posúdiť, či finančné výkazy vhodne odkazujú na príslušný rámec pre finančné výkazníctvo, resp. či ho vhodne opisujú (pozri odseky A106 – A107),
- (b) posúdiť, či s ohľadom na požiadavky príslušného rámca pre finančné výkazníctvo a výsledky vykonaných postupov:
 - (i) je vo finančných výkazoch použitá správna terminológia vrátane názvov jednotlivých výkazov,
 - (ii) sú vo finančných výkazoch zodpovedajúcim spôsobom zverejnené vybrané a použité účtovné pravidlá,
 - (iii) sú vybrané a použité účtovné pravidlá v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo a či sú v danej situácii vhodné,
 - (iv) sú účtovné odhady manažmentu primerané,
 - (v) sú informácie vykázané vo finančných výkazoch relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné,
 - (vi) sú vo finančných výkazoch vykázané dostatočné informácie, ktoré používateľom finančných výkazov umožnia posúdiť dôsledky, ktoré majú významné transakcie a udalosti na údaje uvedené vo finančných výkazoch (pozri odseky A108 – A110).

70. Audítor je povinný posúdiť vplyv:

- (a) neoprávnených nesprávností zistených počas aktuálneho preverenia a počas preverenia vykonaného v predchádzajúcom roku na finančné výkazy ako celok,
- (b) kvalitatívnych aspektov účtovných postupov, ktoré používa účtovná jednotka, vrátane náznakov možnej zaujatosti v úsudkoch manažmentu (pozri odseky A111 – A112).

71. V prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom pre finančné výkazníctvo je audítor povinný posúdiť (pozri odsek A109):

- (a) celkovú prezentáciu, členenie a obsah finančných výkazov s ohľadom na príslušný rámec pre finančné výkazníctvo,
- (b) či finančné výkazy vrátane poznámok k finančným výkazom reflektujú podkladové transakcie a udalosti spôsobom, ktorý verne prezentuje, resp. poskytuje pravdivý a verný obraz v kontexte finančných výkazov ako celku.

Forma záveru

72. Audítor je povinný vhodnou formou vyjadriť svoj modifikovaný alebo nemodifikovaný záver o finančných výkazoch s ohľadom na príslušný rámec pre finančné výkazníctvo použitý pri ich zostavení.

Nemodifikovaný záver

73. Audítor je povinný vyjadriť vo svojej správe nemodifikovaný záver o finančných výkazoch ako celku, ak získal limitované uistenie, ktoré mu umožňuje konštatovať, že nezistil žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že finančné výkazy nie sú vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo.

74. Pokiaľ právne predpisy neustanovujú inak, je audítor povinný pri vyjadrení nemodifikovaného záveru použiť podľa okolností jednu z týchto formulácií (pozri odseky A113 – A114):

- (a) „Na základe nášho preverenia sme nezistili žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali, že finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach verne neprezentujú (resp. neposkytujú pravdivý a verný obraz)... v súlade s príslušným rámcom pre finančné vykazovanie“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu), alebo
- (b) „Na základe nášho preverenia sme nezistili žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali, že finančné výkazy nie sú vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad).

Modifikovaný záver

75. Audítor je povinný vyjadriť vo svojej správe modifikovaný záver o finančných výkazoch ako celku, ak:

- (a) na základe vykonaných postupov a zhromaždených dôkazov rozhodne, že sú finančné výkazy významne skreslené, alebo
- (b) nemôže získať dostatočné a vhodné dôkazy o určitej položke (určitých položkách) finančných výkazov, ktorá je pre finančné výkazy ako celok významná.

76. Ak audítor vyjadruje o finančných výkazoch modifikovaný záver, je povinný:

- (a) označiť odsek svojej správy, v ktorom bude tento záver vyjadrený, príslušným nadpisom, a to podľa okolností buď „Podmienенý záver“, alebo „Záporný záver“ alebo „Odmietnutie záveru“,
- (b) v samostatnom odseku svojej správy (označovanom ako základ pre záver), ktorý bude umiestnený pred odsekom so záverom, popísať skutočnosti, ktoré viedli k modifikácii a označiť tento odsek príslušným nadpisom (napr. „Základ pre podmienený záver“, „Základ pre záporný záver“ alebo „Základ pre odmietnutie záveru“).

Finančné výkazy sú významne skreslené

77. Ak audítor rozhodne, že finančné výkazy sú významne skreslené, je povinný vyjadriť:

- (a) podmienený záver, ak usúdi, že skutočnosti vedúce k modifikácii majú na finančné výkazy významný, nie však zásadný vplyv, alebo
- (b) záporný záver, ak skutočnosti vedúce k modifikácii majú na finančné výkazy významný a zásadný vplyv.

78. Pokiaľ právne predpisy neustanovujú inak, je audítor povinný pri vyjadrení záveru, ktorý je modifikovaný z dôvodu významných nesprávností vo finančných výkazoch, použiť podľa okolností jednu z týchto formulácií:

- (a) „Okrem dopadu skutočností popísaných v odseku Základ pre podmienený záver sme na základe nášho preverenia nezistili žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali, že finančné výkazy nezobrazujú verne vo všetkých významných súvislostiach (resp. nepodávajú verný a objektívny obraz)... v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom verného zobrazenia), alebo
- (b) Okrem dopadu skutočností popísaných v odseku Základ pre podmienený záver sme na základe nášho preverenia nezistili žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali, že finančné výkazy nie sú zostavené verne vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad).

79. Pokiaľ právne predpisy neustanovujú inak, je audítor povinný pri vyjadrení záporného záveru o finančných výkazoch použiť podľa okolností jednu z týchto formulácií:

- (a) Vzhľadom na závažnosť skutočností zistených na základe nášho preverenia a popísaných v odseku Základ pre záporný záver, finančné výkazy nezobrazujú verne vo všetkých významných súvislostiach (resp. neposkytujú pravdivý a verný

ZÁKAZKY NA PREVERENIE HISTORICKÝCH FINANČNÝCH VÝKAZOV

a obraz)... v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom verného zobrazenia), alebo

- (b) Vzhľadom na závažnosť skutočností zistených na základe našej previerky a popísaných v odseku Základ pre záporný záver, finančné výkazy nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad).

80. Ak finančné výkazy obsahujú významné nesprávnosti vedúce k podmienenému záveru alebo k zápornému záveru, je audítor povinný v odseku Základ pre modifikovaný záver:

- (a) Popísať a kvantifikovať dopad nesprávností, a to tých významných nesprávností, ktoré sa týkajú konkrétnych súm uvedených vo finančných výkazoch (vrátane kvantitatívnych údajov zverejnených v prílohe); pokiaľ to nie je uskutočniteľné, je povinný uviesť túto skutočnosť,
- (b) Vysvetliť, v čom spočíva skreslenie informácie v prílohe, a to v prípade tých významných nesprávností, ktoré sa týkajú popísaných informácií zverejnených v prílohe k finančným výkazom.
- (c) Popísať charakter informácií, ktoré vo finančných výkazoch chýbajú, pokiaľ sa významná nesprávnosť týka nezverejnených informácií, ktoré by mali byť zverejnené. Pokiaľ to právne predpisy nezakazujú, a je to prakticky uskutočniteľné, audítor je povinný uviesť informácie, ktoré mali byť zverejnené vo finančných výkazoch.

Nemožnosť zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy

81. Ak audítor nie je schopný vyjadriť záver o finančných výkazoch, nakoľko nie je možné zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy, je povinný:

- (a) vyjadriť podmienený záver, ak usúdi, že prípadné nezistené nesprávnosti majú na finančné výkazy významný, ale nie zásadný dopad; alebo
- (b) odmietnuť vyjadrenie záveru, ak usúdi, že prípadné nezistené nesprávnosti majú na finančné výkazy významný a zásadný dopad.

82. Audítor je povinný od zákazky odstúpiť, ak nastanú tieto okolnosti (pozri odseky A115 – A117):

- (a) manažment po tom, čo audítor prijal zákazku, obmedzí rozsah preverenia, takže audítor nemôže zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy, na základe ktorých by vyjadril svoj názor o finančných výkazoch,
- (b) audítor usúdi, že prípadné nezistené nesprávnosti majú na finančné výkazy významný a zásadný dopad,
- (c) platné právne predpisy audítorovi umožňujú odstúpiť od zákazky.

83. Pokiaľ právne predpisy neustanovujú inak, je audítor povinný pri vyjadrení podmieneného záveru z dôvodu nemožnosti zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy použiť podľa okolností jednu z týchto formulácií:

- (a) „Okrem možných dopadov skutočností popísaných v odseku Základ pre podmienený záver sme na základe nášho preverenia nezistili žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali, že finančné výkazy nezobrazujú verne vo všetkých významných súvislostiach (resp. nepodávajú verný a objektívny

obraz)... v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom verného zobrazenia), alebo

- (b) Okrem možných dopadov skutočností popísaných v odseku Základ pre podmienený záver sme na základe nášho preverenia nezistili žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali, že finančné výkazy nie sú zostavené verne vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva“ (v prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad).

84. Ak audítor odmietne vyjadriť záver o finančných výkazoch, je povinný v záverečnom odseku uviesť, že:

- (a) vzhľadom na závažnosť skutočností uvedených v odseku Základ pre odmietnutie záveru nebol schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy, na základe ktorých by mohol vyjadriť záver o finančných výkazoch,
- (b) a teda nevyjadruje záver o finančných výkazoch

85. Aj keď audítor vyjadruje o finančných výkazoch podmienený záver kvôli nemožnosti získať dostatočné a vhodné dôkazy, alebo odmietne záver vyjadriť, je povinný v odseku Základ pre modifikovaný záver vysvetliť dôvod(y), prečo nemohol zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy.

Správa audítora

86. Správa audítora o previerke musí mať písomnú podobu a musí obsahovať tieto časti (pozri odseky A118 – A121, A142, A144)

- (a) názov, z ktorého jednoznačne vyplýva, že ide o správu nezávislého audítora k previerke,
- (b) názvy/mená príjemcu(ov) správy podľa konkrétnych okolností zákazky,
- (c) úvodný odsek, ktorý:
 - (i) vymedzuje finančné výkazy, ktoré sú predmetom preverenia, vrátane názvu všetkých finančných výkazov, ktoré sú súčasťou finančných výkazov obsiahnutých v súbore finančných výkazov, ku ktorému obdobiu alebo za ktoré obdobie boli jednotlivé finančné výkazy zostavené,
 - (ii) odkazuje na súhrn hlavných účtovných zásad a ďalších vysvetľujúcich informácií,
 - (iii) uvádza, že finančné výkazy boli predmetom previerky,
- (d) vymedzenie zodpovednosti manažmentu za zostavenie finančných výkazov, vrátane toho, že manažment zodpovedá: (pozri odseky A122–A125)
 - (i) za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva a prípadne za ich verné zobrazenie,
 - (ii) vnútorný kontrolný systém, ktorý manažment považuje za nevyhnutný pre zostavenie finančných výkazov, aby neobsahovali významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom alebo chybou,
- (e) ak ide o finančné výkazy na špeciálne účely:

ZÁKAZKY NA PREVERENIE HISTORICKÝCH FINANČNÝCH VÝKAZOV

- (i) vymedzenie účelu, na ktorý sa finančné výkazy zostavujú, a pokiaľ je nevyhnutné, aj používateľov, ktorým sú finančné výkazy určené, prípadne odkaz na bod prílohy, kde sa tieto informácie uvádzajú,
 - (ii) pokiaľ má manažment pri zostavovaní finančných výkazov na špeciálne účely možnosť voľby z viacerých finančných rámcov, je nutné vo vymedzení jeho zodpovednosti za zostavenie finančných výkazov uviesť aj jeho povinnosť posúdiť, či je príslušný rámec finančného výkazníctva za daných okolností prijateľný,
- (f) vymedzenie zodpovednosti audítora za vyjadrenie záveru o finančných výkazoch, vrátane odkazu na tento štandard, prípadne na príslušné právne predpisy; (pozri odseky A126 – 127, A143)
- (g) popis preverenia finančných výkazov a ich obmedzení, vrátane týchto skutočností: (pozri odsek A128)
- (i) preverenie vykonané podľa tohto štandardu je zákazkou s obmedzeným rozsahom,
 - (ii) audítor vykonáva postupy, ktoré zahrňujú predovšetkým získavanie informácií od manažmentu a ďalších pracovníkov účtovnej jednotky a vykonávanie analytických postupov, a vyhodnocuje zhromaždené dôkazy,
 - (iii) postupy vykonávané v rámci preverenia majú podstatne menší rozsah ako postupy pri audite vykonávané v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi (ISA), a teda audítor nevydáva názor audítora na finančné výkazy.
- (h) odsek s názvom Záver, ktorý obsahuje:
- (i) záver audítora o finančných výkazoch ako celku v súlade s odsekmi 72 – 85,
 - (ii) odkaz na príslušný rámec finančného výkazníctva použitý pri zostavovaní finančných výkazov, vrátane jurisdikcie tohto rámca v prípade, že nepredstavujú Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva ani Medzinárodný štandard finančného výkazníctva pre malé a stredné podniky, vydané Radou pre Medzinárodné účtovné štandardy, resp. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, vydané Radou pre Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor; (pozri odseky A129 – A130),
- (i) v prípade, že je záver audítora o finančných výkazoch modifikovaný:
- (i) odsek s náležitým nadpisom, ktorý obsahuje príslušný modifikovaný záver audítora v súlade s odsekmi 72 a 75 – 85,
 - (ii) odsek s náležitým nadpisom popisujúci skutočnosti vedúce k modifikácii, (pozri odsek A131),
- (j) odkaz na povinnosť audítora dodržiavať príslušné etické požiadavky, ktoré stanovuje tento štandard,
- (k) dátum správy audítora (pozri odseky A138 – A141),

(l) podpis audítora (pozri odsek A132),

(m) miesto, kde audítor vykonáva svoju prax.

Odseky obsahujúce zdôraznenie skutočnosti a odseky obsahujúce iné skutočnosti v správe audítora

Odseky obsahujúce zdôraznenie skutočnosti

87. Audítor môže považovať za nevyhnutné upozorniť používateľov finančných výkazov na záležitosť vykázanú vo finančných výkazoch alebo zverejnenú v účtovnej závierke, ktorá je podľa jeho názoru natoľko dôležitá, že má zásadný význam na pochopenie finančných výkazov. V takom prípade použije vo svojej správe odsek s názvom *Zdôraznenie skutočnosti*, avšak len za predpokladu, že získal dostatočné a vhodné dôkazy, že daná záležitosť pravdepodobne nie je vo finančných výkazoch významne (materiálne) skreslená. Tento odsek sa môže týkať výhradne informácií vykázaných vo finančných výkazoch alebo zverejnených v účtovnej závierke.
88. Správa audítora o finančných výkazoch na špeciálne účely musí obsahovať odsek obsahujúci zdôraznenie skutočnosti, ktorý upozorní používateľov správy na to, že finančné výkazy boli zostavené v súlade s finančným rámcom na špeciálne účely, a teda nemusí byť vhodná na iné účely. (pozri odseky A133 – A134).
89. Audítor je povinný umiestniť odsek *Zdôraznenie skutočnosti* bezprostredne za odsek obsahujúci záver o finančných výkazoch a uviesť jeho názov „*Zdôraznenie skutočnosti*“ alebo iný vhodný názov.

Odseky obsahujúce iné skutočnosti

90. Ak audítor považuje za nevyhnutné upozorniť používateľov finančných výkazov na záležitosť, ktorá nie je vykázaná vo finančných výkazoch alebo zverejnená v účtovnej závierke, ale ktorá je podľa jeho názoru dôležitá na pochopenie preverenia, zodpovedností audítora alebo jeho správy, a ak mu to umožňujú príslušné právne predpisy, doplní na tieto účely do svojej správy odsek s názvom „*Iné skutočnosti*“ alebo odsek označí iným vhodným názvom.

Iné oznamovacie povinnosti

91. Audítor môže mať v súvislosti so správou o finančných výkazoch aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sú nad rámec jeho povinností stanovených týmto štandardom na zostavenie správy o finančných výkazoch. Na splnenie týchto oznamovacích povinností musí použiť samostatnú časť v správe s názvom „*Správa o iných právnych a regulačných požiadavkách*“ alebo s iným vhodným názvom zohľadňujúcim jeho obsah a umiestni ju za časť s názvom „*Správa o finančných výkazoch*“. (Pozri odseky A135 – A137).

Dátum správy audítora

92. Audítor uvedie v správe dátum, ktorý predstavuje najskorší deň, keď zhromaždil dostatočné a vhodné dôkazy slúžiace ako základ na vyjadrenie záveru o finančných výkazoch, a uistil sa, že: (pozri odseky A138 – A141)

- (a) všetky finančné výkazy, ktoré tvoria účtovnú závierku, vrátane prípadných súvisiacich poznámok, boli zostavené v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva,
- (b) osoby, ktoré sú zodpovedné za zostavenie finančných výkazov, potvrdili, že túto zodpovednosť prevzali.

Dokumentácia

93. Dokumentácia k prevereniu poskytuje dôkazy o tom, že preverenie bolo vykonané v súlade s týmto štandardom, prípadne v súlade s požiadavkami právnych predpisov, a dostatočným a vhodným spôsobom dokumentuje východiská, na základe ktorých bola správa audítora vypracovaná. Audítor je povinný včas zdokumentovať tieto aspekty zákazky, aby iný skúsený audítor, ktorý v minulosti nemal s preverením žiadnu spojitosť, pochopil: (pozri odsek A145)

- (a) charakter, načasovanie a rozsah postupov vykonaných s cieľom dosiahnuť súlad s týmto štandardom a s požiadavkami platných právnych predpisov,
- (b) výsledky vykonaných postupov a závery, ktoré audítor na ich základe vyjadril,
- (c) významné záležitosti, ktoré z preverenia vyplynulo, závery, ku ktorým audítor na ich základe dospel, a významné odborné úsudky uskutočnené pri vyjadrovaní týchto záverov.

94. Pri dokumentovaní charakteru, načasovania a rozsahu postupu vykonaných podľa tohto štandardu je audítor povinný zaznamenať:

- (a) kto postupy vykonal a dátum, kedy boli práce ukončené,
- (b) kto vykonané práce skontroloval na účely riadenia kvality zákazky, dátum a rozsah tejto kontroly.

95. Audítor je povinný zdokumentovať, že významné záležitosti prerokoval s manažmentom, s osobami poverenými spravovaním a s ďalšími osobami, ako aj povahu prerokovaných významných záležitostí.

96. Ak audítor počas preverenia identifikoval informácie, ktoré nie sú konzistentné s jeho zisteniami týkajúcimi sa významných záležitostí, ktoré majú dopad na finančné výkazy, je povinný zdokumentovať, ako vyriešil tieto rozpory.

Aplikačná a vysvetľujúca časť

Predmet štandardu (pozri odseky 1 – 2)

A1. V niektorých prípadoch môže byť audítor pri vykonávaní preverenia finančných výkazov viazaný právnymi predpismi, ktorých požiadavky sa líšia od požiadaviek stanovených týmto štandardom. Aj keď v týchto prípadoch môžu byť ustanovenia tohto štandardu pre audítora užitočné, audítor zodpovedá za zabezpečenie súladu s akýmkoľvek relevantnými právnymi, regulačnými a odbornými požiadavkami.

Preverenie finančných informácií komponentov v rámci auditu finančných výkazov skupiny

- A2. Preverenie podľa tohto štandardu si v niektorých prípadoch môže vyžadovať audítora finančných výkazov skupiny na účely preverenia finančných výkazov niektorej z jej zložiek⁶. Takéto preverenie vykonané v súlade s týmto štandardom môže byť na základe požiadaviek audítora skupiny doplnená o ďalšie práce alebo postupy, ktoré vyžadujú okolnosti auditu skupiny.

Vzťah k ISQC 1 (pozri odsek 4)

- A3. ISQC 1 upravuje povinnosti audítorskej spoločnosti v súvislosti so zavedením a udržiavaním systému riadenia kvality auditu, vrátane zákaziek na preverenie. Tieto povinnosti sa týkajú zavedenia:

- systému riadenia kvality,
- súvisiacich zásad, ktoré zabezpečujú plnenie cieľov v oblasti riadenia kvality, a postupu, ktoré zaisťujú implementáciu týchto zásad a monitorujú ich dodržiavanie; tieto zásady a postupy musia byť nastavené pre všetky nasledujúce oblasti:
 - zodpovednosť manažmentu audítorskej firmy za kvalitu,
 - relevantné etické požiadavky,
 - prijatie a pokračovanie vzťahu s klientom a konkrétnych zákaziek,
 - ľudské zdroje,
 - realizácia zákazky,
 - monitoring.

- A4. V súlade s ISQC 1 je audítorská firma povinná zaviesť a uchovávať taký systém riadenia kvality, ktorý poskytuje primerané uistenie, že

- (a) audítorská firma a jej pracovníci dodržiavajú odborné štandardy a požiadavky platných právnych a regulačných predpisov,
- (b) správy vydávané audítorskou firmou alebo partnermi zodpovednými za zákazku sú primerané okolnostiam⁷.

- A5. Pokiaľ sa zodpovednosť audítorskej firmy za zavedenie a udržiavanie systému riadenia kvality riadi národnými predpismi, musia byť ich požiadavky minimálne rovnako náročné ako ISQC 1, musia upravovať všetky oblasti uvedené v odseku A3 vyššie a stanoviť povinnosti audítorskej firmy, ktoré zabezpečia dosiahnutie rovnakých cieľov, ako majú požiadavky definované v ISQC 1.

⁶ ISA 600 Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane prác vykonávaných audítormi komponentov), odsek A52

⁷ ISQC 1, odsek 11

Zákazka na preverenie historických finančných výkazov (pozri odseky 5 – 8, 14)

- A6. Preverenia historických finančných výkazov sa vykonávajú pre najrôznejšie účtovné jednotky, ktoré sa líšia typom, veľkosťou aj úrovňou zložitosti finančného výkazníctva. V niektorých jurisdikciách môžu tieto typy preverenia pre určité typy účtovných jednotiek upravovať aj národné právne predpisy a môžu sa na ne vzťahovať súvisiace požiadavky týkajúce sa výkazníctva.
- A7. Tieto preverenia možno vykonávať za veľmi rôznych okolností. V niektorých prípadoch ich musia mať aj tie účtovné jednotky, na ktoré sa nevzťahujú právne predpisy upravujúce povinný audit. Inokedy sa tieto preverenia vykonávajú na základe dobrovoľnej požiadavky účtovnej jednotky, napríklad v súvislosti s finančným výkazníctvom pri uzatváraní súkromných zmlúv alebo pri zabezpečení financovania.

Ciele (pozri odsek 15)

- A8. Audítor je v súlade s týmto štandardom povinný odmietnuť vyjadrenie záveru o finančných výkazoch, ak:
- (a) vydáva alebo je povinný vydať správu o preverení,
 - (b) ale nie je schopný vyjadriť záver o finančných výkazoch, pretože nemôže zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy a dospeje k záveru, že prípadné možné nezistené nesprávnosti majú významný a zásadný dopad na finančné výkazy.
- A9. Situácia, kedy audítor nemôže v rámci preverenia zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy (označovaná ako „obmedzenie rozsahu“), môže vyplývať z:
- (a) okolností, ktoré sú mimo kontroly účtovnej jednotky;
 - (b) okolností vzťahujúcich sa na charakter alebo načasovanie práce audítora;
 - (c) obmedzení zo strany manažmentu alebo osôb poverených spravovaním.
- A10. Tento štandard ustanovuje požiadavky a obsahuje usmernenie týkajúce sa prípadov, keď audítor narazí na obmedzenie rozsahu svojich prác, a to už pred začatím zákazky alebo v jej priebehu.

Definície (pozri odsek 16)

Používanie výrazov „manažment“ a „osoby poverené spravovaním“

- A11. Manažment a osoby poverené spravovaním môžu mať rôzne povinnosti, čo závisí od jurisdikcie a typu účtovnej jednotky. Tieto rozdiely majú vplyv na spôsob, ako audítor vo vzťahu k vedeniu a osobám povereným spravovaním uplatňuje požiadavky tohto štandardu. Výraz „manažment, prípadne osoby poverené spravovaním“ používané v tomto štandarde má audítora totiž upozorniť na fakt, že konkrétne štruktúry a usporiadanie v oblasti spravovania a riadenia budú u rôznych jednotiek rôzne.

A12. Rozdelenie zodpovednosti za zostavenie finančných informácií a za externé finančné výkazníctvo medzi manažment a osoby poverené spravovaním závisí okrem iného od týchto faktorov:

- zdrojov a štruktúry účtovnej jednotky,
- role, ktorú manažment a osoby poverené spravovaním vykonávajú v účtovnej jednotke v súlade s právnymi predpismi; v prípade, že táto rola nie je v danej účtovnej jednotke legislatívne upravená, akékoľvek formálne dohovory týkajúce sa spravovania a riadenia a externej zodpovednosti, ktorú účtovná jednotka prijala (napr. ako sa uvádza v uzatvorených dohodách, spoločenskej zmluve a ďalších zakladateľských dokumentoch účtovnej jednotky).

Napríklad v malých účtovných jednotkách nebýva manažérska rola oddelená od rolí v oblasti spravovania. Vo väčších účtovných jednotkách manažment zvyčajne zodpovedá za podnikateľské a prevádzkové činnosti a súvisiace výkazníctvo, kým osoby poverené spravovaním vykonávajú dohľad nad manažmentom. V niektorých jurisdikciách nesú právnu zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov osoby poverené spravovaním, v iných nesie túto zodpovednosť manažment.

Limitované usúdenie – používanie výrazu „dostatočné a vhodné dôkazy“ (pozri odsek 17(f))

A13. Aby audítor získal limitované uistenie na účely vyjadrenia záveru o finančných výkazoch, musí zhromaždiť dostatočné a vhodné dôkazy. Tieto dôkazy majú kumulatívny charakter a získavajú sa predovšetkým na základe postupov vykonávaných počas preverenia.

Vykonávanie preverenia v súlade s týmto štandardom (pozri odsek 18)

A14. Tento štandard nemá prednosť pred právnymi predpismi upravujúcimi preverenie finančných výkazov. V prípade, že sa tieto právne predpisy líšia od požiadaviek tohto štandardu, preverenie vykonané v súlade s takými právnymi predpismi sa nebude automaticky považovať za preverenie v súlade s týmto štandardom.

Etické požiadavky (pozri odsek 21)

A15. Základné princípy etiky, ktoré musí audítor dodržiavať, sú definované v časti A Kódexu IESBA, kde sa zároveň vymedzuje koncepčný rámec na ich uplatňovanie. Ide o tieto princípy:

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

V časti B Kódexu IESBA sa uvádza, ako sa má koncepčný rámec uplatňovať v konkrétnych situáciách. V súvislosti s dodržiavaním Kódexu IESBA je audítor povinný identifikovať faktory, ktoré ohrozujú jeho schopnosť dodržiavať príslušné etické požiadavky, a tieto ohrozenia riešiť.

A16. V súlade s Kódexom IESBA musí byť audítor vykonávajúci preverenie finančných výkazov nezávislý od účtovnej jednotky, ktorá je predmetom preverenia. Podľa Kódexu IESBA zahrňuje nezávislosť „nezávislosť mysle“ a „nezávislosť správania (vystupovania)“. Nezávislosť od účtovnej jednotky je zárukou, že audítor bude môcť vyjadriť záver, bez toho, aby bol ovplyvnený faktormi, ktoré by jeho záver mohli spochybniť. Nezávislosťou sa posilňuje schopnosť audítora zachovať si integritu, uplatňovať objektivitu a odborný skepticizmus.

Odborný skepticizmus a odborný úsudok

Odborný skepticizmus (pozri odsek 22)

A17. Odborný skepticizmus je nutnou podmienkou kritického posudzovania dôkazov zhromaždených počas preverenia. Súčasťou tohto prístupu je preskúmanie rozporných a protichodných dôkazov a spochybňovanie spoľahlivosti odpovedí na otázky a ďalších informácií, ktoré audítor získal od manažmentu a osôb poverených spravovaním. Tento prístup zahŕňa aj posúdenie dostatočnosti a vhodnosti zhromaždených dôkazov vo svetle nových okolností zistených počas preverenia.

A18. Odborný skepticizmus spočíva v tom, že audítor venuje pozornosť napr.:

- dôkazom, ktoré nie sú konzistentné s ostatnými dôkazmi, ktoré audítor získal,
- informáciám, ktoré spochybňujú spoľahlivosť dokumentu a spoľahlivosť odpovedí na otázky, ktoré budú súčasťou dôkazov,
- faktorom, ktoré by mohli naznačovať potenciálny podvod,
- iným okolnostiam, ktoré naznačujú potrebu vykonať ďalšie postupy.

A19. Uplatňovanie odborného skepticizmu počas preverenia je nevyhnutné na to, aby audítor mohol znížiť napr. riziko, že:

- prehliadne neobvyklé okolnosti,
- pri vyjadrení záveru na základe získaných dôkazov sa dopustí neadekvátneho zovšeobecnenia,
- pri určovaní charakteru, načasovania a rozsahu postupov, ktoré sa budú vykonávať v rámci preverenia, a pri vyhodnocovaní ich výsledkov použije nesprávne predpoklady.

A20. Od audítora nemožno očakávať, že nebude prihliadať na svoje predchádzajúce skúsenosti týkajúce sa čestnosti a integrity manažmentu účtovnej jednotky a osôb poverených spravovaním. Napriek tomu však dôvera v čestnosť a integrita manažmentu a osôb poverených spravovaním nezbavuje audítora potreby zachovávať odborný skepticizmus ani mu neumožňuje uspokojiť sa s dôkazmi, ktoré budú nedostatočné na účely preverenia.

Odborný úsudok (pozri odsek 23)

A21. Odborný úsudok je základným predpokladom pre náležité vykonanie preverenia. Interpretácia etických požiadaviek a požiadaviek tohto štandardu, ako aj nutnosť

prijímať v priebehu preverenia informované rozhodnutia vyžaduje relevantné znalosti a skúsenosti, na základe ktorých audítor posudzuje existujúce fakty a okolnosti. Odborný úsudok je potrebné uplatňovať najmä v týchto oblastiach:

- pri rozhodnutiach týkajúcich sa závažnosti a charakteru, načasovania a rozsahu postupov nevyhnutných na splnenie požiadaviek tohto štandardu, a získavanie dôkazov,
- pri posudzovaní, či dôkazy, ktoré audítor získal vykonaním postupov, znižujú riziko zákazky na úroveň, ktorá je prijateľná vzhľadom na okolnosti zákazky,
- pri vyhodnocovaní úsudku, ktorý manažment použil pri uplatňovaní príslušného rámca finančného výkazníctva,
- pri vyjadrovaní záveru o finančných výkazoch na základe získaných dôkazov vrátane vyhodnotenia primeranosti odhadov, ktoré použil manažment v súvislosti so zostavením finančných výkazov.

A22. Typickým znakom odborného úsudku je v týchto prípadoch to, že audítor uplatňujúci odborný úsudok má vďaka odbornej príprave, znalostiam a skúsenostiam, vrátane odbornej prípravy, znalostí a skúseností v oblasti audítorských zručností a techník, nevyhnutné kompetencie, ktoré mu umožňujú vytvoriť si primeraný úsudok. K vytvoreniu informovaného a primeraného úsudku v zložitých alebo sporných záležitostiach napomáhajú audítorovi konzultácie počas preverenia, a to tak v rámci tímu vykonávajúceho zákazku, ako aj medzi tímom a ďalšími subjektmi na príslušnej úrovni v rámci audítorskej firmy alebo externými subjektmi.

A23. Pri uplatňovaní odborného úsudku v rámci jednotlivých zákaziek vychádza audítor zo skutočností a okolností, ktoré sú mu známe, ako napr.:

- znalosti získané počas prípadných zákaziek týkajúcich sa finančných výkazov danej účtovnej jednotky, ktoré realizoval v predchádzajúcich účtovných obdobiach,
- znalosti o účtovnej jednotke a jej prostredí, okrem iného o jej účtovnom systéme a uplatňovaní príslušného rámca finančného výkazníctva v odvetví, v ktorom účtovná jednotka pôsobí,
- do akej miery musel manažment účtovnej jednotky uplatňovať úsudok pri prezentácii a zostavovaní finančných výkazov.

A24. Odborný úsudok možno hodnotiť na základe toho, či dosiahnutý úsudok zohľadňuje kompetentné uplatňovanie audítorských a účtovných zásad, a podľa toho, či je konzistentný so skutočnosťami a okolnosťami, ktoré boli audítorovi známe do dátumu vydania jeho správy.

A25. Odborný úsudok sa musí uplatňovať počas celej zákazky. Jeho uplatňovanie sa musí náležite zdokumentovať v súlade s požiadavkami tohto štandardu. Odborný úsudok nemožno použiť na zdôvodnenie rozhodnutí, ktoré nie sú podporené faktami a okolnosťami týkajúcimi sa zákazky alebo získanými dôkazmi.

Riadenie kvality na úrovni zákazky (pozri odseky 24 – 25)

A26. Audítorské zručnosti a techniky zahŕňajú:

- uplatňovanie odborného skepticizmu a odborného úsudku pri plánovaní a vykonávaní zákazky na uisťovacie služby vrátane získavania a vyhodnocovania dôkazov,
- poznanie informačných systémov a role interného kontrolného systému a jeho obmedzení,
- prepojenie posudzovania závažnosti a rizika zákazky s charakterom, načasovaním a rozsahom postupov, ktoré sa budú v rámci preverenia vykonávať,
- vhodnú aplikáciu postupu v rámci preverenia; postupy môžu okrem získavania informácií a vykonávania analytických postupov zahŕňať aj iné typy (napr. kontrola, prepočet, opakované vykonanie, pozorovanie alebo potvrdenie),
- systematické vedenie dokumentácie,
- uplatnenie zručností a postupov týkajúcich sa prípravy správ o zákazkách uisťovacích služieb.

A27. Tímy vykonávajúce zákazky majú v kontexte systému riadenia kvality audítorskej firmy povinnosť zaviesť postupy riadenia kvality relevantné pre danú zákazku a poskytnúť spoločnosti náležité informácie, ktoré umožnia fungovanie časti jej systému riadenia kvality, ktorá sa týka nezávislosti.

A28. Keďže partner zodpovedný za zákazku nesie zodpovednosť za celkovú kvalitu každého preverenia, jeho konanie aj verbálna komunikácia s ostatnými členmi tímu musia zdôrazňovať fakt, že kvalita má pri realizovaní preverenia zásadný význam, a že dôležitým predpokladom kvality preverenia je:

- (a) súlad vykonávaných prác s odbornými štandardmi a požiadavkami právnych predpisov,
- (b) dodržiavanie príslušných zásad a postupov audítorskej firmy v oblasti riadenia kvality,
- (c) vydanie správy o preverení, ktorá je vzhľadom na dané okolnosti primeraná,
- (d) možnosť tímu vykonávajúcemu zákazku upozorňovať na problémy bez obáv z postihu.

A29. Tím vykonávajúci zákazku sa môže spoliehať na systém riadenia kvality firmy, pokiaľ nemá od nej alebo iného subjektu informácie svedčiacie o opaku. Tím sa môže spoliehať na systém riadenia kvality firmy, napr. v týchto oblastiach:

- odborná spôsobilosť pracovníkov zaistená náborom a formálnym školením,
- nezávislosť zabezpečená získavaním a odovzdávaním informácií o nezávislosti,
- vzťahy s klientmi zabezpečené systémom pre prijímanie zakaziek a pokračovanie vo vzťahoch s klientmi,
- dodržiavanie príslušných požiadaviek právnych predpisov zabezpečené monitorovacím procesom.

Pri posudzovaní dopadu, ktorý môžu mať nedostatky zistené v systéme riadenia kvality firmy pre zákazku na preverenie, môže partner zodpovedný za zákazku vziať do úvahy nápravné opatrenia, ktoré firma prijala.

- A30. Nedostatky v systéme riadenia kvality spoločnosti nemusia nevyhnutne znamenať, že konkrétne preverenie nebolo vykonané v súlade s odbornými štandardmi, príslušnými právnymi a regulačnými požiadavkami alebo že správa audítora nie je primeraná.
- A31. Pri posudzovaní odborných kompetencií a schopností, ktorými by mal disponovať tím vykonávajúci zákazku ako celok, berie partner zodpovedný za zákazku do úvahy okrem iného tieto záležitosti:
- znalosti o prevereniach podobnej povahy a zložitosti a praktické skúsenosti s takýmito zákazkami získané prostredníctvom školení alebo účasťou na podobných zákazkách,
 - znalosť odborných štandardov a príslušných požiadaviek právnych predpisov,
 - technická odbornosť vrátane znalosti príslušných informačných technológií a špecializovaných oblastí účtovníctva a auditu,
 - znalosť príslušných odvetví, v ktorých klient pôsobí,
 - schopnosť uplatňovať odborný úsudok,
 - znalosť zásad a postupov audítorskej firmy v oblasti riadenia kvality.

Prijatie zákazky a pokračovanie vo vzťahu s klientom (pozri odsek 25(d)(i))

- A32. Audítorská firma musí v súlade s ISQC 1 získať také informácie, ktoré považuje v danej situácii za nevyhnutné pri rozhodovaní, či prijme zákazku pre nového klienta, či bude pokračovať v realizovaní existujúcej zákazky alebo či prijme novú zákazku pre súčasného klienta. Pri posudzovaní vhodnosti prijatia zákazky, resp. pokračovania vzťahu s klientom pomáhajú partnerovi zodpovednému za zákazku okrem iného informácie týkajúce sa:
- integrity hlavných vlastníkov, najvyššieho manažmentu účtovnej jednotky a osôb poverených jej spravovaním,
 - významných záležitostí, ktoré vyplynuli zo súčasného alebo predchádzajúceho preverenia, a ich dopadu na pokračovanie vzťahu.
- A33. V prípade, že má partner zodpovedný za zákazku dôvodné pochybnosti o integrite manažmentu v takej miere, ktorá by pravdepodobne ovplyvnila riadne vykonanie preverenia, nie je v súlade s týmto štandardom vhodné, aby zákazku prijal, pokiaľ mu prijatie nevyplýva z právnych predpisov. Prijatím zákazky by sa totiž audítor mohol dostať do nežiaducej súvislosti s finančnými výkazmi danej účtovnej jednotky.

Prijatie zákazky a pokračovanie vo vzťahu s klientom (pozri odsek 29)

- A34. Audítor posudzuje záležitosti, ktoré sa týkajú pokračovania v zákazke a dodržiavania relevantných etických požiadaviek, vrátane nezávislosti v priebehu celého preverenia, aby zohľadnil prípadné zmeny podmienok a okolností. Cieľom prvotných postupov zameriavajúcich sa na ďalšie pokračovanie v zákazke a dodržiavanie relevantných etických požiadaviek (vrátane nezávislosti), ktoré audítor vykonáva na začiatku aktuálnej zákazky, je ešte pred vykonaním významných prác v rámci preverenia získať relevantné informácie pre rozhodovanie o ďalších krokoch.

Faktory ovplyvňujúce prijatie zákazky a pokračovanie vo vzťahu s klientom (pozri odsek 29)

A35. Audítor môže prijať zákazku na uisťovacie služby len v prípade, že zákazka vykazuje určité charakteristiky⁸, ktoré sú dôležité pre dosiahnutie cieľov, ktoré audítor stanovil pre zákazku.

Racionálny účel (pozri odsek 29(a)(i))

A36. Je nepravdepodobné, aby mala zákazka racionálny účel, ak napr.:

- (a) je rozsah práce audítora výrazne obmedzený,
- (b) audítor má podozrenie, že úmyslom zadávateľa je spájať nevhodným spôsobom meno audítora s finančnými výkazmi,
- (c) preverenie sa má vykonávať v súlade s požiadavkami príslušných právnych predpisov, ktoré ale vyžadujú overenie finančných výkazov audítorm.

Vhodnosť zákazky na preverenie (pozri odsek 29(a)(ii))

A37. V prípade, že predbežné poznatky, ktoré má audítor o okolnostiach zákazky naznačujú, že by nebolo správne ju prijať, môže odporučiť vykonanie zákazky iného typu. V závislosti od konkrétnych okolností môže byť audítor presvedčený, že vhodnejšie ako preverenie bude vykonanie auditu finančných výkazov. V iných prípadoch, keď okolnosti zákazky znemožňujú vykonať zákazku na uistenie, môže audítor odporučiť zákazku na zostavenie finančných informácií alebo zákazku zameranú na iné účtovné služby.

Informácie potrebné na vykonanie zákazky na preverenie (pozri odsek 29(c))

A38. Audítor môže mať v niektorých prípadoch dôvodné pochybnosti o dostupnosti alebo spoľahlivosti informácií potrebných na vykonanie preverenia, napríklad vtedy, ak existuje podozrenie, že účtovné záznamy, ktoré majú slúžiť ako podklad na vykonanie analytických postupov, obsahujú zásadné chyby alebo sú neúplné. Medzi tieto prípady však nepatrí situácia, ktorá občas vzniká počas zákazky na preverenie, a to vtedy, keď manažment potrebuje od audítora odporúčanie týkajúce sa účtovných úprav potrebných na ukončenie zostavenia finančných výkazov zo strany manažmentu.

Predpoklady na prijatie zákazky na preverenie (pozri odsek 30)

A39. V súlade s týmto štandardom je audítor povinný zistiť pred prijatím zákazky určité záležitosti, na ktorých sa musí dohodnúť s manažmentom a ktoré sú pod kontrolou účtovnej jednotky.

Príslušný rámec finančného výkazníctva (pozri odsek 30(a))

A40. Jednou z podmienok na prijatie zákazky na uistenie je, či sú kritéria⁹ uvedené v definícii zákazky na uistenie vhodné pre predpokladaných užívateľov a či ich majú k dispozícii¹⁰. Kritéria, ktoré audítor používa pri preverovaní finančných výkazov vrátane kritérií na prípadné posúdenie ich verného zobrazenia, vymedzuje na účely tohto štandardu

⁸ Medzinárodný rámec pre zákazky na preverenie, odsek 17.

⁹ Medzinárodný rámec pre zákazky na preverenie, odsek 34.

¹⁰ Medzinárodný rámec pre zákazky na preverenie, odsek 17(b)(ii).

príslušný rámec finančného výkazníctva. Niektoré rámce finančného výkazníctva sú rámce zabezpečujúce vernú prezentáciu, iné zase rámce zabezpečujúce súlad. Požiadavky príslušného rámca finančného výkazníctva určujú formu a obsah finančných výkazov ako aj to, z čoho sa skladá úplný súbor finančných výkazov.

Prijatie platného rámca finančného výkazníctva

- A41. Bez prijateľného rámca finančného výkazníctva nemá manažment účtovnej jednotky vhodný základ na zostavenie finančných výkazov a audítor nemá vhodné kritériá na ich preverenie.
- A42. Audítor posudzuje prijateľnosť rámca finančného výkazníctva použitého na zostavenie finančných výkazov aj s ohľadom na jeho poznanie predpokladaných používateľov finančných výkazov. Predpokladanými používateľmi je buď jedna osoba, viac osôb alebo skupina osôb, pre ktorých pripravuje audítor správu. V niektorých prípadoch audítor nebude schopný určiť všetkých používateľov, ktorí budú správu o uistení používať, najmä ak má k nej prístup väčší počet osôb.
- A43. Ak neexistujú žiadne dôkazy svedčiace o opaku, môže audítor vo väčšine prípadov predpokladať, že príslušný rámec finančného výkazníctva je prijateľný (takým je napríklad rámec finančného výkazníctva, ktorý je podľa právnych predpisov danej jurisdikcie určený na zostavenie finančných výkazov na všeobecné účely určitých typov účtovných jednotiek).
- A44. Faktory relevantné pri posudzovaní audítora o prijateľnosti rámca finančného výkazníctva, ktorý sa bude používať pri zostavení finančných výkazov:
- charakter účtovnej jednotky, (napr. či ide o podnikateľský subjekt, subjekt pôsobiaci vo verejnom sektore alebo o neziskovú organizáciu),
 - účel, na aký sú finančné výkazy určené, (napr. či ide o finančné výkazy určené na bežné informačné potreby širokého spektra používateľov alebo pre potreby špecifických používateľov),
 - charakter finančných výkazov (či ide napr. o finančné výkazy vo forme kompletného súboru finančných výkazov alebo len o jeden finančný výkaz),
 - či je príslušný rámec finančného výkazníctva predpísaný príslušnými právnymi predpismi.
- A45. Ak je rámec finančného výkazníctva, ktorý sa používa pri zostavení finančných výkazov z hľadiska ich účelu neprijateľný a manažment nesúhlasí s použitím rámca, ktorý by bol prijateľný podľa názoru audítora, je audítor podľa tohto štandardu povinný zákazku odmietnuť.
- A46. Fakt, že príslušný rámec finančného výkazníctva vykazuje nedostatky svedčiace o tom, že nie je prijateľný, môže vyjsť najavo až po tom, čo audítor prijal zákazku. Ak použitie takého rámca neustanovujú právne predpisy, môže manažment zvoliť na zostavenie finančných výkazov iný rámec, ktorý bude prijateľný. Ak sa tak manažment rozhodne, je audítor v súlade s týmto štandardom povinný dohodnúť nové podmienky zákazky na preverenie, ktoré zohľadnia zmenu príslušného rámca finančného výkazníctva.

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním (pozri odseky 30(b), 37(e))

- A47. Predmetom preverovania sú finančné výkazy účtovnej jednotky, ktoré zostavuje jej manažment pod dohľadom osôb poverených spravovaním. Tento štandard nestanovuje žiadne povinnosti pre manažment ani osoby poverené spravovaním a nemá prednosť pred právnymi predpismi, ktoré upravujú povinnosti týchto orgánov. Preverenie vykonané v súlade s týmto štandardom je však založené na predpoklade, že manažment a prípadne osoby poverené spravovaním uznali, že majú niektoré zodpovednosti, ktoré sú zásadné na vykonanie preverenia. Preverenie finančných výkazov nezbavuje manažment ani osoby poverené spravovaním ich zodpovedností.
- A48. Jednou z povinností manažmentu pri zostavovaní finančných výkazov je uplatňovať úsudok pri stanovovaní účtovných odhadov, ktoré sú primerané daným okolnostiam, a zvoliť a používať vhodné účtovné pravidlá. Úsudok sa uplatňuje v kontexte príslušného rámca finančného výkazníctva.
- A49. Vzhľadom na dôležitosť nevyhnutných predpokladov podmieňujúcich vykonanie preverenia musí audítor pred prijatím zákazky získať od manažmentu súhlas s tým, že si uvedomuje a uznáva svoje zodpovednosti. Tento súhlas môže audítor získať ústnou alebo písomnou formou, následne je však treba tento súhlas zahrnúť do písomných podmienok zákazky.
- A50. Ak manažment, resp. osoby poverené spravovaním neuznávajú a neuznajú svoje zodpovednosti týkajúce sa finančných výkazov, nie je správne, aby audítor takúto zákazku prijal, pokiaľ mu to neukladajú právne predpisy. Ak je audítor povinný zákazku prijať, môže považovať za nevyhnutné vysvetliť manažmentu, resp. osobám povereným spravovaním dôležitosť týchto skutočností a účinky na preverenie.

Dodatočné aspekty týkajúce sa prípadu, keď znenie správy audítora stanovujú právne predpisy (pozri odseky 34–35)

- A51. Audítor nesmie podľa tohto štandardu deklarovať súlad so štandardom, pokiaľ nedodrжал všetky jeho požiadavky, ktoré sú pre dané preverenie relevantné. V niektorých prípadoch právne predpisy stanovujú na vykonanie preverenia také požiadavky, ktoré by za bežných okolností, ak by to zákon audítorovi umožňoval, viedli k odmietnutiu zákazky, napr.:

- rámec finančného výkazníctva stanovený právnymi predpismi nie je podľa názoru audítora prijateľný,
- právne predpisy stanovujú formát alebo znenie správy v podobe, ktorá sa formou alebo používanými výrazmi významne odlišuje od požiadaviek tohto štandardu.

Podľa tohto štandardu nie je takéto preverenie vykonané v súlade so štandardom a audítor nesmie vo svojej správe vydané na základe prijatej zákazky deklarovať súlad so štandardom. Aj v tejto situácii sa však odporúča, aby audítor v maximálnej možnej miere uplatňoval tento štandard, vrátane požiadaviek výkazníctva, bez ohľadu na skutočnosť, že sa v správe nebude môcť uviesť, že preverenie bolo vykonané v súlade s týmto štandardom. Ak je to vhodné, môže audítor v správe upozorniť, že preverenie nebolo vykonané v súlade s týmto štandardom, aby sa zabránilo nedorozumeniam.

Dohodnutie podmienok zákazky

Zákazkový list alebo iná forma písomnej dohody

A52. Zaslanie zákazkového listu ešte pred začatím preverenia je v záujme manažmentu účtovnej jednotky a osôb poverených spravovaním, ako aj v záujme audítora, nakoľko to pomôže predísť nedorozumeniam, ktoré by v súvislosti so zákazkou mohli vzniknúť.

Forma a obsah zákazkového listu

A53. Forma a obsah zákazkového listu môže byť pre rôzne zákazky rôzna. Okrem záležitostí požadovaných týmto štandardom sa môžu v zákazkovom liste uviesť napr. tieto skutočnosti:

- dohody o spolupráci s inými audítormi alebo expertmi na vykonávanie preverenia,
- v prípade prvej zákazky dohovory s predchádzajúcim audítorm,
- upozornenie na skutočnosť, že preverenie nezodpovedá požiadavkám na audit, a to požiadavkám stanovených právnymi predpismi ani tretími stranami,
- očakávania, že audítor získa od manažmentu písomné vyhlásenie,
- súhlas manažmentu s tým, že bude audítora informovať o skutočnostiach, ktoré by mohli mať vplyv na finančné výkazy a o ktorých sa dozvie v období od dátumu správy audítora do dátumu zverejnenia finančných výkazov,
- žiadosť, aby manažment potvrdil prijatie zákazkového listu a odsúhlasil v ňom uvedené podmienky zákazky.

Preverenie komponentov spoločností v skupinách

A54. Audítor spoločností v skupine môže požadovať od audítora, aby vykonal preverenie finančných výkazov komponentu skupiny. V závislosti od pokynov audítora skupiny sa môže preverenie finančných informácií komponentu vykonať v súlade s týmto štandardom. Audítor skupiny môže požadovať dodatočné postupy, ktoré doplnia prácu pri preverení podľa tohto štandardu. Ak je firma vykonávajúca preverenie finančných výkazov komponentu zároveň aj jeho audítorm, preverenie sa nebude vykonávať v súlade s týmto štandardom.

Zodpovednosti manažmentu ustanovené právnymi predpismi (pozri odsek 37(e))

A55. V prípade, že audítor dospeje v súvislosti s okolnosťami zákazky k záveru, že niektoré jej podmienky netreba zaznamenať v zákazkovom liste, je aj napriek tomu povinný uzatvoriť s manažmentom a prípadne s osobami poverenými spravovaním písomnú dohodu podľa tohto štandardu, ktorou manažment a osoby poverené spravovaním potvrdia, že uznávajú a uvedomujú si svoje zodpovednosti definované v tomto štandarde. Pokiaľ sú zodpovednosti manažmentu stanovené právnymi predpismi rovnaké ako zodpovednosti vymedzené v tomto štandarde, je možné v písomnej dohode použiť znenie uvedené v právnych predpisoch.

Príklad zákazkového listu (pozri odsek 37)

A56. Príklad zákazkového listu sa uvádza v prílohe 1 tohto štandardu.

Opakujúce sa preverenia (pozri odsek 38)

A57. Audítora sa môže rozhodnúť, že účtovnej jednotke nebude posielat' nový zákazkový list alebo inú písomnú dohodu za každé účtovné obdobie. Nižšie uvedené faktory však môžu indikovať, že by bolo vhodné existujúce podmienky zákazky revidovať, prípadne upozorniť manažment účtovnej jednotky alebo osoby poverené spravovaním na existujúce podmienky zákazky:

- existujú náznaky, že manažment správne nepochopil ciele a predmet preverenia,
- podmienky zákazky boli upravené alebo zákazka vyžaduje zvláštne podmienky,
- v nedávnom období došlo k zmene v zložení vrcholového v manažmentu,
- došlo k významnej zmene vlastníctva účtovnej jednotky,
- došlo k významnej zmene charakteru alebo rozsahu podnikania účtovnej jednotky,
- zmenili sa požiadavky právnych predpisov, ktoré majú vplyv na účtovnú jednotku,
- došlo k zmene platného rámca finančného výkazníctva.

Prijatie zmeny podmienok zákazky na preverenie

Žiadosť o zmenu podmienok zákazky na preverenie (pozri odsek 39)

A58. Žiadosť účtovnej jednotky, aby audítora zmenil podmienky zákazky, môže vyplývať z týchto faktorov:

- zmena okolností, ktoré majú vplyv na potrebu poskytovania služieb,
- nepochopenie charakteru pôvodne požadovanej zákazky na preverenie,
- obmedzenie rozsahu zákazky na preverenie, a to buď z dôvodu obmedzenia zo strany manažmentu alebo iných okolností.

A59. Ak je požiadavka účtovnej jednotky na zmenu podmienok zákazky motivovaná zmenou okolností, ktoré majú vplyv na požiadavky účtovnej jednotky alebo nepochopením charakteru pôvodne požadovanej služby, možno to považovať za primeraný dôvod na zmenu zákazky na preverenie.

A60. Naopak zmenu podmienok zákazky na preverenie nemožno považovať za primeranú, ak sa ukáže, že sa týka informácií, ktoré sú nesprávne, neúplné alebo inak nevyhovujúce. Príkladom môže byť situácia, keď audítora nie je schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy týkajúce sa významnej položky vo finančných výkazoch a manažment požiadala o zmenu zákazky na tzv. zákazku súvisiacich služieb, aby audítora zabránil vyjadrenie modifikovaného záveru.

Žiadosť o zmenu charakteru zákazky (pozri odsek 40)

- A61. Predtým ako audítor poverený vykonaním zákazky na preverenie v súlade s týmto štandardom vysloví súhlas so zmenou zákazky na preverenie na iný typ zákazky alebo na súvisiace služby, posúdi – spolu s ďalšími záležitosťami uvedenými v tomto štandarde – prípadné právne alebo zmluvné dôsledky, ktoré by táto zmena znamenala.
- A62. Ak audítor dospeje k záveru, že zmena zákazky na preverenie na iný typ zákazky alebo na súvisiace služby je odôvodnená, môžu byť práce, ktoré sa vykonali do dátumu zmeny v rámci zákazky na preverenie relevantné aj na účely upravenej zákazky. Avšak vykonané práce a vydaná správa musia zodpovedať požiadavkám platným pre upravenú zákazku. Aby správa o inom type zákazky, resp. o súvisiacich službách nebola pre jej čitateľa zavádzajúca, nesmie obsahovať zmienku:
- (a) o pôvodnej zákazke na preverenie,
 - (b) o žiadnych postupoch vykonaných v rámci pôvodnej zákazky, s výnimkou prípadu, keď sa zákazka na preverenie zmenila na zákazku o dohodnutých postupoch, a preto sú informácie o vykonaných postupoch bežnou súčasťou správy.

Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním (pozri odsek 42)

- A63. V prípade zákazky na preverenie, ktorej predmetom je vykonanie preverenia, prebieha komunikácia audítora s manažmentom a s osobami poverenými spravovaním:
- (a) formou získavania informácií, ktoré audítor zhromažďuje počas vykonávania postupov preverenia,
 - (b) inými formami komunikácie v rámci efektívnej vzájomnej komunikácie, ktoré pomáhajú pochopiť záležitosti vznikajúce v priebehu zákazky preverenia a rozvíjať konštruktívne pracovné vzťahy.
- A64. Vhodné načasovanie komunikácie závisí od okolností zákazky. Medzi relevantné faktory patrí významnosť a povaha záležitostí, ktorých sa komunikácia týka, a opatrenia, ktoré by mal manažment alebo osoby poverené spravovaním prijať. Napríklad, ak audítor narazí pri vykonávaní preverenia na významné problémy, bude vhodné upovedomiť o nich manažment alebo osoby poverené spravovaním čo najskôr, aby mohli pomôcť audítorovi vyriešiť spomínané problémy.
- A65. Komunikáciu audítora o určitých záležitostiach s osobami povereným spravovaním môžu obmedzovať právne predpisy. Zákon alebo iný predpis môže napr. konkrétne zakazovať komunikáciu alebo iné úkony, ktoré by mohli negatívne ovplyvniť vyšetrovanie, ktoré vykonáva príslušný orgán v súvislosti s protiprávnym konaním alebo podozrením z takého konania. Za určitých okolností môžu byť potenciálne konflikty záujmov medzi povinnosťou audítora zachovávať mlčanlivosť a poskytovať informácie zložité. V takých prípadoch môže audítor zvážiť žiadosť o právne poradenstvo.

Poskytovanie informácií o záležitostiach týkajúcich sa preverenia

A66. V súlade s týmto štandardom patria medzi skutočnosti, o ktorých audítor informuje manažment, prípadne osoby poverené spravovaním, aj tieto skutočnosti:

- povinnosti audítora v súvislosti so zákazkou na preverenie, tak ako sa uvádzajú v zákazkovom liste alebo inej vhodnej písomnej dohode,
- významné zistenia, ktoré vyplynuli z preverenia, ako napr.:
 - stanovisko audítora k významným kvalitatívnym aspektom účtovných postupov používaných účtovnou jednotkou, vrátane účtovných politík, účtovných odhadov a finančných informácií zverejnených vo finančných výkazoch,
 - významné zistenia, ktoré vyplynuli z vykonania postupov, vrátane záležitostí, keď audítor považuje za nevyhnutné vykonať dodatočné postupy v súlade s týmto štandardom; audítor môže niekedy považovať za potrebné potvrdiť, že osoby poverené spravovaním chápu skutočnosti a okolnosti určitých transakcií alebo udalostí rovnako ako audítor,
 - záležitosti, ktoré vyplynuli z preverenia a mohli by viesť k modifikácii záveru audítora,
 - prípadné významné problémy, s ktorými sa audítor stretol počas preverenia, ako napr. nedostupnosť informácií, ktoré audítor očakával; neočakávaná prekážka získať dôkazy, ktoré audítor považuje za nevyhnutné na účely preverenia, alebo obmedzenia, ktoré manažment ukladá audítorovi; v niektorých prípadoch môžu tieto problémy viesť k obmedzeniu rozsahu prác audítora, čo si môže vyžiadať modifikáciu záveru audítora, prípadne jeho odstúpenie od zákazky za určitých okolností, ak ich manažment ani osoby poverené spravovaním nebudú riešiť.

A67. V niektorých účtovných jednotkách sú manažérske kompetencie oddelené od kompetencií v oblasti spravovania, a preto má manažment povinnosť odovzdávať informácie o záležitostiach týkajúcich sa spravovania osobám, ktoré sú za tieto záležitosti zodpovedné. Skutočnosť, že manažment odovzdáva osobám povereným spravovaním informácie o rovnakých záležitostiach ako audítor, nezbavuje audítora zodpovednosti poskytovať tieto informácie osobám povereným spravovaním. Môže to však ovplyvniť formu alebo načasovanie komunikácie medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním.

Komunikácia s tretími stranami

A68. V niektorých jurisdikciách môžu právne predpisy od audítora vyžadovať, aby napríklad:

- oznámil regulačnému orgánu alebo orgánu činnému v trestnom konaní niektoré záležitosti, o ktorých informoval osoby poverené spravovaním; napr. v niektorých jurisdikciách má audítor povinnosť nahlásiť orgánom zistené nesprávnosti, na ktorých riešenie manažment ani osoby poverené spravovaním neprijali nápravné opatrenia,
- predložil príslušným regulačným alebo financujúcim orgánom kópie niektorých správ vypracovaných pre osoby poverené spravovaním, prípadne aby tieto správy zverejnil.

A69. Audítor môže mať povinnosť vyžiadať si predchádzajúci súhlas manažmentu alebo osôb poverených spravovaním účtovnej jednotky o predložení kópie svojej písomnej

komunikácie s osobami poverenými spravovaním tretej strane, okrem prípadov, keď mu to ukladajú právne predpisy.

Vykonanie zákazky

Významnosť preverenia finančných výkazov (pozri odsek 43)

A70. Audítor posudzuje významnosť v kontexte platného rámca finančného výkazníctva. Niektoré rámce finančného výkazníctva popisujú koncept významnosti v kontexte zostavovania a prezentácie finančných výkazov. Hoci rámce finančného výkazníctva môžu vysvetľovať významnosť z rôznych hľadísk, vo všeobecnosti vysvetľujú, že:

- nesprávnosti, vrátane opomenutí, sa považujú za významné, ak možno reálne predpokladať, že by individuálne alebo agregovane, mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov prijatých na základe finančných výkazov,
- posúdenia významnosti sa vykonávajú s ohľadom na súvisiace okolnosti a sú ovplyvnené veľkosťou a charakterom nesprávnosti, prípadne kombináciou obidvoch týchto aspektov,
- posúdenia záležitostí, ktoré sú pre používateľov o finančných výkazov významné, vychádzajú z vyhodnotenia všeobecných potrieb používateľov finančných výkazov ako skupiny; možný vplyv nesprávností na konkrétnych používateľov, ktorých potreby sa môžu celkom zásadne odlišovať, sa neberie do úvahy.

A71. Ak platný rámec finančného výkazníctva popisuje významnosť, predstavuje toto vymedzenie pre audítora referenčný rámec pri určovaní významnosti na účely preverenia. Ak sa platný rámec finančného výkazníctva významnosťou nezaobera, audítor použije ako referenčný rámec vyššie uvedenú charakteristiku.

A72. Určenie významnosti zo strany audítora je záležitosťou odborného úsudku a je ovplyvnené tým, ako audítor vníma potreby predpokladaných používateľov finančných výkazov. V tejto súvislosti je audítor oprávnený reálne predpokladať, že používatelia:

- disponujú primeranými znalosťami o podnikateľských a ekonomických činnostiach a účtovníctve, a sú ochotní preštudovať si informácie uvedené vo finančných výkazoch s primeranou starostlivosťou,
- chápu, že finančné výkazy sú zostavené, prezentované a preverované s ohľadom na úroveň významnosti,
- uvedomujú si neistoty vyplývajúce z toho, že pri oceňovaní hodnôt sa vychádza z použitia odhadov, úsudku a z posúdenia budúcich udalostí,
- prijímajú reálne ekonomické rozhodnutia na základe informácií vo finančných výkazoch.

Možný vplyv nesprávností na konkrétnych používateľov, ktorých potreby sa môžu celkom zásadne odlišovať, sa neberie do úvahy, s výnimkou prípadu, keď sú predmetom preverenia finančné výkazy zostavené pre potreby konkrétnych používateľov.

A73. Úsudok audítora o tom, čo je vo vzťahu k finančným výkazom ako celku významné, je rovnaký bez ohľadu na úroveň uistenia, ktoré audítor získal ako základ pre vyjadrenie záveru k finančným výkazom.

Prehodnotenie významnosti (pozri odsek 44)

A74. V niektorých prípadoch je nutné, aby audítor počas zákazky prehodnotil úroveň významnosti stanovenú pre finančné výkazy ako celok, a to v dôsledku:

- zmeny okolností, ktorá počas preverenia nastala (napr. rozhodnutie predat' veľkú časť podnikania účtovnej jednotky);
- nových informácií alebo zmeny chápania účtovnej jednotky a jej prostredia, ktoré audítor získal vykonaním postupov na účely preverenia v súlade s týmto štandardom (napr. ak sa počas preverenia ukáže, že sa skutočné výsledky hospodárenia za dané účtovné obdobie budú pravdepodobne podstatne líšiť od predpokladaných výsledkov hospodárenia ku koncu účtovného obdobia, ktoré boli pôvodne použité na určenie významnosti finančných výkazov ako celok).

Poznanie audítora (pozri odseky 45 – 46)

A75. Audítor určí rozsah poznania účtovnej jednotky a jej prostredia, ktoré je nevyhnutné na vykonanie preverenia jej finančných výkazov v súlade s týmto štandardom, na základe svojho odborného úsudku. V prvom rade posúdi, či je jeho poznanie dostatočné, aby bolo možné splniť ciele, ktoré si v súvislosti so zákazkou stanovil. Šírka a hĺbka celkových poznatkov, ktoré audítor získa, je menšia ako poznatky, ktoré má manažment účtovnej jednotky.

A76. Získavanie poznatkov o účtovnej jednotke a jej prostredí predstavuje nepretržitý a dynamický proces zhromažďovania, aktualizácie a analýzy informácií počas trvania zákazky na preverenie. Audítor získava a uplatňuje poznatky o účtovnej jednotke priebežne počas vykonávania zákazky a aktualizuje ich s ohľadom na vzniknuté zmeny podmienok a okolností. Počiatočné postupy vykonávané na začiatku preverenia, na základe ktorých audítor rozhoduje o prijatí zákazky, vychádzajú z jeho predbežného poznania účtovnej jednotky a okolností zákazky. V prípade pokračujúceho vzťahu s klientom audítor zohľadňuje aj poznatky získané počas predchádzajúcich zákaziek, ktoré audítor vykonal v súvislosti s finančnými výkazmi účtovnej jednotky, a ďalšie informácie.

A77. Poznanie vytvára referenčný rámec, v rámci ktorého audítor plánuje a vykonáva zákazku na preverenie a priebežne počas nej uplatňuje svoj odborný úsudok. Rozsah tohto poznania musí byť dostatočný, aby umožnil audítorovi identifikovať oblasti finančných výkazov, kde sa pravdepodobne vyskytnú významné nesprávnosti, a poskytol informácie, ktoré mu umožnia navrhnúť a vykonať postupy na vyriešenie týchto oblastí.

A78. Pri získavaní poznatkov o účtovnej jednotke a jej prostredí, ako aj pri získavaní informácií o platnom rámci finančného výkazníctva, musí vziať audítor do úvahy aj tieto skutočnosti:

- či je účtovná jednotka komponentom skupiny, pridruženou spoločnosťou alebo iným subjektom,

- zložitost' rámca finančného výkazníctva,
- povinnosti účtovnej jednotky v oblasti finančného výkazníctva a súvisiace požiadavky, či sú tieto povinnosti a požiadavky dané platnými právnymi predpismi alebo dobrovoľnými dohovormi týkajúcimi sa finančného výkazníctva, ktoré vyplývajú z oficiálnych dohôd v oblasti spravovania a riadenia alebo dohovorov o zodpovednosti, napríklad na základe zmlúv uzavretých s tretími stranami,
- príslušné ustanovenia právnych predpisov, o ktorých je vo všeobecnosti známe, že majú priamy dopad na určenie významnosti súm a finančných údajov vo finančných výkazoch, ako sú napr. daňové zákony a predpisy, a právne predpisy týkajúce sa dôchodkového poistenia,
- úroveň vývoja manažérskej štruktúry a štruktúry v oblasti spravovania a riadenia účtovnej jednotky, ktoré sa týkajú riadenia a dohľadu účtovnej jednotky nad účtovnou evidenciou a systémami finančného výkazníctva, ktoré sú relevantné z hľadiska zostavenia finančných výkazov; menšie účtovné jednotky majú často menej zamestnancov, čo môže ovplyvniť spôsob vykonávania dohľadu zo strany manažmentu; napríklad oddelenie právomoci nemusí byť praktické; na druhej strane v malej účtovnej jednotke môže vlastník - manažér vykonávať účinnejší dohľad ako vo väčšej účtovnej jednotke; tento dohľad môže vykompenzovať všeobecne obmedzenejšie príležitosti na oddelenie právomocí,
- udávanie „tónu zhora“ („tone at the top“) a kontrolného prostredia účtovnej jednotky, prostredníctvom ktorých účtovná jednotka reaguje na riziká v oblasti finančného výkazníctva a zabezpečuje súlad s povinnosťami finančného výkazníctva,
- úroveň vývoja a zložitost' účtovného systému účtovnej jednotky a systému finančného výkazníctva a súvisiacich kontrol, prostredníctvom ktorých účtovná jednotka vedie účtovnú evidenciu a súvisiace informácie,
- postupy, ktoré účtovná jednotka používa na evidenciu, triedenie a sumarizáciu transakcií a zber informácií, ktoré budú zahrnuté do finančných výkazov vrátane súvisiacich údajov,
- typy záležitostí, ktoré vyžadovali účtovné úpravy vo finančných výkazoch účtovnej jednotky v predchádzajúcich obdobiach.

Návrh a vykonávanie postupov (pozri odseky 47, 55)

A79. Plánovaný charakter, načasovanie a rozsah postupov, ktoré bude potrebné podľa názoru audítora vykonať, aby získal dostatočné a vhodné dôkazy, na základe ktorých bude môcť vyjadriť záver o finančných výkazoch, ovplyvňujú tieto faktory:

(a) požiadavky tohto štandardu,

(b) požiadavky stanovené platnými právnymi predpismi, vrátane dodatočných požiadaviek výkazníctva, ktoré sú obsiahnuté v platných právnych predpisoch.

A80. Ak je audítor poverený vykonať preverenie finančných výkazov spoločností v skupine, potom je plánovaný charakter, načasovanie a rozsah postupov preverenia nasmerované tak, aby boli splnené ciele preverenia stanovené v tomto štandarde, ale v kontexte finančných výkazov skupiny.

A81. Zmyslom požiadaviek tohto štandardu, pokiaľ ide o návrh, získavanie informácií a vykonávanie analytických postupov zameraných na konkrétne okolnosti, je umožniť audítovi dosiahnuť ciele stanovené v tomto štandarde. Okolnosti jednotlivých zákaziek na preverenie sa výrazne odlišujú, takže v niektorých prípadoch môže byť podľa posúdenia audítora účinné a efektívne navrhnúť a vykonať iné postupy. Ak sa napr. počas poznávania (získavania informácií) o účtovnej jednotke dozvie o existencii dôležitej zmluvy, môže sa rozhodnúť túto zmluvu prečítať.

A82. Skutočnosť, že audítor môže považovať za potrebné vykonať iné postupy nijako nemenia jeho cieľ - získať limitované uistenie v súvislosti s finančnými výkazmi ako celok.

Významné alebo nezvyčajné transakcie

A83. Audítor sa môže rozhodnúť preskúmať účtovné záznamy s cieľom identifikovať významné alebo nezvyčajné transakcie, ktoré by si mohli vyžadovať osobitnú pozornosť počas preverenia.

Získavanie informácií (pozri odseky 46 – 48)

A84. Získavanie informácií predstavuje v prípade preverenia získavanie informácií od manažmentu a ďalších pracovníkov účtovnej jednotky, podľa potrieb audítora v súvislosti s okolnosťami zákazky. Audítor môže rozšíriť získavanie informácií aj na získavanie nefinančných informácií. Neoddeliteľnou súčasťou procesu získavania informácií je vyhodnocovanie odpovedí, ktoré poskytol manažment.

A85. V závislosti od okolností zákazky sa môže získavanie informácií týkať aj získavania informácií o:

- opatreniach prijatých na rokovaníach vlastníkov, osôb poverených spravovaním účtovnej jednotky alebo jej výborov a záznamy z prípadných ďalších konaní, ktoré majú dopad na informácie a údaje vykázané vo finančných výkazoch,
- komunikáciách, ktoré účtovná jednotka prijala alebo očakáva prijať od regulačných orgánov,

- záležitostiach, ktoré sa vyskytli počas uplatňovania iných postupov; pri získavaní informácií v súvislosti so zistenými nezrovnalosťami, hodnotí audítor primeranosť a konzistentnosť odpovedí manažmentu, a to vzhľadom na výsledky získané z iných postupov a vzhľadom na jeho poznatky a poznanie účtovnej jednotky a odvetvia, v ktorom pôsobí.

A86. Dôkazy získané na základe získavania informácií predstavujú často hlavný zdroj dôkazov o zámeroch manažmentu, niekedy sú však informácie poskytnuté na podporu zámerov manažmentu obmedzené. V takom prípade sú relevantnými informáciami potvrdzujúcimi dôkazy získané z rozhovorov s manažmentom poznatky o tom, ako manažment v minulosti splnil stanovené zámery, aké dôvody ho viedli k výberu určitých krokov a či bol manažment schopný zvolené kroky zrealizovať. Dôležitým predpokladom hodnotenia odpovedí manažmentu zo strany audítora je uplatňovanie profesionálneho skepticizmu, ktorý mu umožňuje posúdiť, či existujú nejaké skutočnosti, ktoré by mohli audítora viesť k presvedčeniu, že finančné výkazy môžu obsahovať významné nesprávnosti.

A87. Vykonávanie postupov v súvislosti so získavaním informácií pomáha audítorovi získať alebo aktualizovať poznatky o účtovnej jednotke a jej prostredí, aby mohol identifikovať prípadné oblasti finančných výkazov, v ktorých môžu pravdepodobne vzniknúť významné nesprávnosti.

Informácie o schopnosti účtovnej jednotky v súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti (pozri odsek 48(f))

A88. V prípade menších účtovných jednotiek manažment zvyčajne nevykonáva posúdenie schopnosti účtovnej jednotky pokračovať v nepretržitej činnosti, ale spolieha sa na svoje poznatky o podnikaní a očakávané perspektívy v budúcnosti. V takejto situácii môže byť vhodné prediskutovať s manažmentom strednodobé a dlhodobé perspektívy účtovnej jednotky a jej financovania, vrátane posúdenia, či nie sú poznatky audítora o účtovnej jednotke v rozpore s poznatkami manažmentu.

Analytické postupy (pozri odseky 46 – 47, 49)

A89. Pri preverovaní finančných výkazov slúžia analytické postupy audítorovi na tieto účely:

- zhromažďovanie alebo aktualizáciu poznatkov audítora o účtovnej jednotke a jej prostredí, vrátane identifikovania oblastí, kde možno očakávať vznik významných nesprávností,
- identifikácia nekonzistentností alebo odchýlok od očakávaných trendov, hodnôt alebo noriem, ktoré sa nachádzajú vo finančných výkazoch, napr. úroveň zhody údajov vo finančných výkazoch a kľúčovými údajmi, vrátane kľúčových ukazovateľov výkonnosti,
- získavanie potvrdzujúcich dôkazov týkajúcich sa už získaných informácií alebo vykonaných analytických postupov,
- ako dodatočné postupy v prípade zistenia nejakých skutočností, ktoré ho vedú k presvedčeniu, že by finančné výkazy mohli byť významne skreslené; príkladom takýchto dodatočných postupov je porovnávací analýza mesačných výnosov a nákladov jednotlivých nákladových stredísk, pobočiek alebo iných komponentov účtovnej jednotky; táto analýza poskytuje audítorovi dôkazy o finančných

informáciách zahrnutých do jednotlivých položiek finančných výkazov alebo zverejnených údajov v účtovnej závierke.

A90. Na vykonanie analytických postupov možno použiť rôzne metódy, od vykonania jednoduchého porovnania až po komplexnú analýzu pomocou štatistických metód. Audítor môže napríklad pomocou analytických postupov vyhodnocovať finančné informácie, na základe ktorých boli finančné výkazy zostavené, a to analýzou hodnoverných vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi a prostredníctvom posúdenia konzistentnosti zistených výsledkov s očakávanými hodnotami, s cieľom identifikovať vzťahy a jednotlivé položky, ktoré sa zdajú nezvyčajné, resp. ktoré sa odlišujú od očakávaných trendov alebo hodnôt. Zaúčtované sumy alebo pomerové ukazovatele z nich vypočítané audítor porovnáva s očakávanými, ktoré si vytvoril na základe informácií z relevantných zdrojov. K zdrojom informácií, na základe ktorých audítor formuje svoje očakávania, v závislosti od okolností zákazky, patria:

- finančné informácie za predchádzajúce porovnateľné obdobie(ia), pričom sa zohľadňujú známe zmeny,
- informácie o predpokladaných prevádzkových a finančných výsledkoch, ako sú napr. rozpočty alebo prognózy, vrátane extrapolácie priebežných alebo ročných údajov,
- vzťahy medzi jednotlivými prvkami finančných informácií v rámci daného obdobia,
- informácie o odvetví, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, ako napr. informácie o hrubej marži alebo porovnanie pomeru tržieb a pohľadávok účtovnej jednotky s odvetvovým priemerom alebo s inými účtovnými jednotkami porovnateľnej veľkosti, v tom istom odvetví,
- vzťahy medzi finančnými a relevantnými nefinančnými informáciami, napr. pomer mzdových nákladov k počtu zamestnancov.

A91. Audítor posudzuje adekvátnosť údajov, ktoré plánuje použiť na účely analytických postupov na základe svojho poznania účtovnej jednotky a jej prostredia, pričom zohľadňuje charakter a zdroj týchto údajov a okolností, za ktorých boli údaje získané. Pri tomto zohľadňovaní môžu byť relevantné nasledujúce faktory:

- zdroj informácií, ktoré sú k dispozícii; napríklad informácie získané z nezávislých zdrojov mimo účtovnú jednotku budú pravdepodobne spoľahlivejšie,
- porovnateľnosť informácií, ktoré sú k dispozícii; napríklad všeobecné údaje za odvetvie možno doplniť alebo upraviť tak, aby boli porovnateľné s údajmi účtovnej jednotky, ktorá vyrába a predáva špecializované výrobky,
- charakter a relevantnosť informácií, ktoré sú k dispozícii; napríklad či nebol rozpočet účtovnej jednotky zostavený na základe predpokladaných výsledkov namiesto cieľov, ktoré sa majú dosiahnuť,
- úroveň poznatkov a odbornosti účtovnej jednotky pri príprave informácií a kvalita súvisiacich kontrol, ktoré sú navrhnuté s cieľom zaistiť úplnosť, správnosť a platnosť týchto informácií; k týmto kontrolám patria napríklad kontroly zamerané na prípravu, preskúmanie a vedenie informácií o rozpočtu.

Postupy zaoberajúce sa špecifickými okolnosťami

Podvody a nedodržiavanie právnych predpisov (pozri odsek 52(d))

A92. V súlade s týmto štandardom musí audítor v prípade, že odhalil podvod alebo iné protiprávne konanie, alebo má podozrenie na podvod alebo iné protiprávne konanie, posúdiť, či má zodpovednosť informovať o svojich zisteniach alebo podozreniach externý subjekt. Hoci profesionálna povinnosť audítora uchovávať v dôvernosti informácie týkajúce sa klienta bráni v ohlasovaní takýchto informácií, v niektorých prípadoch môže nad touto povinnosťou prevážiť právna zodpovednosť audítora.

Udalosti alebo podmienky, ktoré môžu vyvolať pochybnosti o použití predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti vo finančných výkazoch (pozri odsek 54)

A93. Nižšie uvedený zoznam faktorov uvádza príklady udalostí alebo podmienok, ktoré môžu individuálne alebo agregovane, spochybniť predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti účtovnej jednotky. Tento zoznam nie je vyčerpávajúci, pričom existencia jedného alebo niekoľkých takýchto faktorov nemusí vždy naznačovať, že existuje významná neistota týkajúca sa schopnosti účtovnej jednotky pokračovať v nepretržitej činnosti.

Finančné

- stav čistých záväzkov alebo čistých krátkodobých záväzkov,
- pôžičky s pevnou splatnosťou blížiac sa k splatnosti bez reálnych predpokladov na ich obnovenie alebo splatenie, alebo rozsiahle spoliehanie sa na používanie krátkodobých pôžičiek na financovanie dlhodobých aktív,
- náznaky, že veritelia ukončia svoje finančnú podporu,
- záporné prevádzkové peňažné toky, ktoré indikujú historické alebo prospektívne finančné výkazy,
- nepriaznivé kľúčové finančné ukazovatele,
- významné straty z prevádzkovej činnosti alebo významné zhoršenie hodnoty aktív používaných na generovanie peňažných tokov,
- nedoplatky alebo pozastavené výplaty dividend,
- neschopnosť hradiť záväzky veriteľov v lehote splatnosti,
- neschopnosť dodržiavať podmienky úverových zmlúv,
- prechod od dodávateľského úveru k predaju za hotovosť,
- neschopnosť zaistiť financovanie vývoja nových dôležitých produktov alebo iných dôležitých investícií.

Prevádzkové

- zámer manažmentu účtovnej jednotky zlikvidovať alebo ukončiť jej prevádzku,
- strata kľúčových členov manažmentu bez náhrady,
- strata dôležitého trhu, kľúčového odberateľa (odberateľov), franšízových zmlúv, licencií alebo dôležitého dodávateľa (dodávateľov),
- problémy s pracovnou silou,
- nedostatok dôležitých dodávok,
- nástup nového, veľmi úspešného konkurenta.

Iné

- nedodržanie ustanovení týkajúcich sa kapitálových požiadaviek alebo nesplnenie iných dôležitých legislatívnych požiadaviek,
- prebiehajúce právne spory alebo správne konania proti účtovnej jednotke, ktoré môžu v prípade vydania nepriaznivého rozhodnutia voči účtovnej jednotke viesť k nárokom, ktoré účtovná jednotka nebude pravdepodobne schopná uspokojiť,
- zmeny v právnych predpisoch alebo štátnej politike, ktoré môžu mať negatívny vplyv na účtovnú jednotku,
- výskyt živelných pohrôm, proti ktorým nie je účtovná jednotka poistená, resp. nie je dostatočne poistená.

Závažnosť týchto udalostí alebo podmienok môžu často zmierniť iné faktory. Napríklad, neschopnosť účtovnej jednotky uhrádzať v termíne splátky úveru môže byť vykompenzovaná plánmi manažmentu zaistiť adekvátne peňažné toky iným spôsobom, napr. predajom aktív, úpravou splátkového kalendára alebo získaním ďalšieho kapitálu. Podobne aj strata dôležitého dodávateľa môže byť zmiernená vhodným náhradným zdrojom dodávok.

Odsúhlasenie finančných výkazov s podkladovými účtovnými záznamami (pozri odsek 56)

- A94. Dôkazy, že finančné výkazy súhlasia s podkladovými účtovnými záznamami alebo že boli odsúhlasené na podkladové účtovné záznamy, audítor zvyčajne získa porovnaním súm vo finančných výkazoch s príslušnými účtovnými záznamami, ako sú napr. hlavná účtovná kniha, alebo iné účtovné podklady (napr. predvaha), ktoré odrážajú súlad alebo odsúhlasenie súm uvedených vo finančných výkazoch s podkladovými účtovnými záznamami.

Vykonávanie dodatočných postupov (pozri odsek 57)

- A95. V súlade s týmto štandardom musí audítor vykonať dodatočné postupy, ak zistí nejakú skutočnosť, ktorá ho vedie k presvedčeniu, že finančné výkazy môžu obsahovať významné nesprávnosti.
- A96. Spôsob, akým audítor reaguje na položku vo finančných výkazoch, ktorá by podľa jeho názoru mohla byť významne skreslená, t. j. aké dodatočné postupy v tejto súvislosti vykoná, sa líšia v závislosti od okolností, a podliehajú odbornému úsudku audítora.
- A97. Úsudok o charaktere, načasovaní a rozsahu dodatočných postupov, ktoré musí audítor vykonať, aby získal dôkazy, na základe ktorých buď dospeje k záveru, že výskyt významnej nesprávnosti je nepravdepodobný, alebo naopak rozhodne, že taká nesprávnosť existuje, sa riadi:
- informáciami, ktoré audítor získal počas vyhodnocovania výsledkov už vykonaných postupov,
 - aktualizovanými poznatkami o účtovnej jednotke a jej prostredí, ktoré získal audítor počas vykonávania zákazky,
 - názorom audítora na mieru presvedčivosti dôkazov, ktoré sú potrebné na riešenie záležitosti, ktorá vedie audítora k presvedčeniu, že by finančné výkazy mohli byť významne skreslené.

A98. Dodatočné postupy sú zamerané na získanie dostatočných a vhodných dôkazov, ktoré auditorovi umožňujú vyjadriť záver o záležitostiach, ktoré ho vedú k presvedčeniu, že by finančné výkazy mohli byť významne skreslené. Tieto postupy môžu mať formu:

- získavania dodatočných informácií alebo analytických postupov, ktoré sa vykonávali napr. s väčšou mierou detailu alebo s konkrétnym zameraním na dotknuté položky finančných výkazov (t. j. sumy alebo zverejnené finančné údaje súvisiace s príslušnými účtami alebo transakciami, tak ako sa uvádzajú vo finančných výkazoch),
- iných typov postupov, ako napr. substantívne testovanie informácií alebo externých potvrdení.

A99. Nasledujúci príklad znázorňuje, ako audítor vyhodnocuje potrebu vykonať dodatočné postupy a ako reaguje, keď je presvedčený, že je potrebné tieto postupy vykonať.

- Počas získavania informácií a vykonávania analytických postupov na účele preverenia ukáže analýza účtu pohľadávok, ktorú audítor vykonal, významnú sumu pohľadávok po lehote splatnosti, na ktorú nebola vytvorená opravná položka na nedobytné pohľadávky.
- Audítor sa preto domnieva, že zostatok účtu pohľadávok vo finančných výkazoch môže byť významne nesprávny. Opýta sa manažmentu, či na účte pohľadávok existujú nejaké nedobytné pohľadávky, ktoré by sa mali vykázat ako znehodnotené (so zníženou hodnotou).
- V závislosti od odpovede manažmentu umožní audítorovi ním vykonané zhodnotenie odpovede:
 - (a) dospieť k záveru, že zostatok účtu pohľadávok nie je pravdepodobne významne nesprávny; v takom prípade nie je potrebné vykonať žiadne dodatočné postupy,
 - (b) rozhodnúť, že finančné výkazy obsahujú v dôsledku tejto záležitosti významné nesprávnosti; nie je potrebné vykonať žiadne dodatočné postupy, audítor vo svojej správe vyjadrí záver, že finančné výkazy ako celok sú významne skreslené,
 - (c) naďalej sa domnievať, že zostatok účtu pohľadávok bude pravdepodobne významne nesprávny, ale audítor nemá dostatočné a vhodné dôkazy, aby mohol rozhodnúť, či je zostatok účtu pohľadávok naozaj nesprávny.

V tomto prípade musí audítor vykonať dodatočné postupy, napríklad vyžiadať si od manažmentu prehľad súm prijatých v súvislosti s účtom pohľadávok po dátume súvahy, a na jeho základe identifikovať nedobytné pohľadávky. Vyhodnotenie výsledkov týchto dodatočných postupov mu asi umožní postupovať buď podľa bodu (a) alebo (b) vyššie. V prípade že tomu tak nie je, musí audítor:

- (i) pokračovať vo vykonávaní dodatočných postupov, až pokiaľ nebude môcť postupovať bodu (a) alebo (b) vyššie, alebo
- (ii) ak audítor nie je schopný dospieť k záveru, že finančné výkazy ako celok nie sú pravdepodobne v dôsledku danej záležitosti významne nesprávne, ani rozhodnúť, že finančné výkazy ako celok sú v dôsledku danej záležitosti významne nesprávne, vzniká obmedzenie rozsahu a audítor nemôže vyjadriť nemodifikovaný záver o finančných výkazoch.

Písomné vyhlásenia (pozri odseky 61 – 63)

- A100. Písomné vyhlásenia sú dôležitým zdrojom dôkazov na účely zákazky na preverenie. Pokiaľ ich manažment audítorovi neposkytne v požadovanom znení alebo ich neposkytne vôbec, môže to signalizovať existenciu významných problémov. Žiadosť audítora o písomné, nie iba ústne vyhlásenie navyše v mnohých prípadoch manažment prinúti, aby týmto záležitostiam venoval podstatne väčšiu pozornosť, a tým zvýši kvalitu týchto vyhlásení.
- A101. Okrem písomných vyhlásení podľa tohto štandardu si audítor môže od manažmentu vyžiadať ďalšie písomné vyhlásenia k finančným výkazom. Tieto vyhlásenia môžu napríklad slúžiť na doplnenie dôkazov, ktoré audítor zhromaždil o určitých položkách finančných výkazov alebo informáciách v prílohe, a to v tých prípadoch, keď sú tieto vyhlásenia podľa názoru audítora dôležité pre formulovanie záveru o finančných výkazoch, či už modifikovaného, alebo nemodifikovaného.
- A102. Manažment niekedy uvedie v písomnom vyhlásení výhradu v zmysle, že vyhlásenie poskytuje podľa svojho najlepšieho vedomia a svedomia. Audítor môže takú formuláciu akceptovať, ak sa ubezpečil, že vyhlásenie poskytli osoby s príslušnými kompetenciami a znalosťami záležitostí, ktoré sú uvedené vo vyhlásení.

Posúdenie dôkazov získaných z vykonaných postupov (pozri odseky 66 – 68)

- A103. Audítor v niektorých prípadoch nemusí zhromaždiť dôkazy, aké očakával od navrhnutého spôsobu získavania informácií a vykonaných analytických postupov zameriavajúcich sa špecifické okolnosti. V takej situácii audítor konštatuje, že dôkazy získané vykonaním takýchto postupov nie sú dostatočné a vhodné na sformovanie záveru o finančných výkazoch. Vtedy audítor môže:

- rozšíriť rozsah vykonávaných prác, alebo
- vykonať iné postupy, ktoré považuje za daných okolností za nevyhnutné.

Ak ani jedna z týchto alternatív nie je prakticky uskutočniteľná vzhľadom na okolnosti zákazky, audítor nie je schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré by mu umožnili vyjadriť záver o finančných výkazoch. V súlade s týmto štandardom musí audítor určiť, aký dopad to má na jeho správu, prípadne na jeho schopnosť zákazku ukončiť; ak napríklad v čase preverovania nie je k dispozícii člen manažmentu, ktorý by odpovedal na jeho otázky týkajúce sa významných záležitostí. Táto situácia môže nastať aj v prípade, že audítor nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by ho viedli k presvedčeniu, že by finančné výkazy mohli obsahovať významné nesprávnosti, tak ako sa uvádza odseku v 57.

Obmedzenia rozsahu

- A104. Nemožnosť vykonať určitý postup ešte neznamená obmedzenie rozsahu preverenia, ak je audítor schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy vykonaním iných postupov.
- A105. Obmedzenia rozsahu preverenia, ktoré kladie manažment, môžu mať iné účinky na preverenie, ako napríklad na to, ako audítor posúdi oblasti, kde by mohli byť finančné výkazy významne nesprávne, prípadne na jeho pokračovanie v zákazke.

Formovanie záveru audítora o finančných výkazoch

Popis platného rámca finančného výkazníctva (pozri odsek 69(a))

A106. Popis platného rámca finančného výkazníctva vo finančných výkazoch je dôležitý, nakoľko ich používateľov informuje o rámci, na základe ktorého boli finančné výkazy zostavené. Ak ide o finančné výkazy na špeciálne účely, boli pravdepodobne zostavené v súlade s rámcom finančného výkazníctva na špeciálne účely, ktorý má k dispozícii len zadávateľovi a audítorovi. Popis rámca finančného výkazníctva na špeciálne účely je dôležitý, nakoľko finančné výkazy na špeciálne účely nemusia byť vhodné na iné než na stanovené špeciálne účely.

A107. Popis platného rámca finančného výkazníctva, ktorý obsahuje nepresnú podmieňujúcu alebo obmedzujúcu formuláciu (napr. „finančné výkazy sú v podstatnej miere zostavené v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva“) nie je adekvátnym popisom použitého rámca, pretože môže zavádzať používateľov finančných výkazov.

Zverejnenie vplyvov významných transakcií a udalostí na informácie uvedené vo finančných výkazoch (pozri odseky 69(b)(vi), 71)

A108. Audítor je v súlade s týmto štandardom povinný posúdiť, či finančné výkazy poskytujú adekvátne zverejnenia informácií, ktoré umožnia predpokladaným používateľom finančných výkazov pochopiť účinky významných transakcií a udalostí na finančnú pozíciu, finančné výsledky a peňažné toky účtovnej jednotky.

A109. V prípade finančných výkazov zostavených v súlade s požiadavkami rámca zabezpečujúceho vernú prezentáciu môže manažment uviesť dodatočné zverejnenia, ktoré presahujú daný platný rámec finančného výkazníctva, alebo za mimoriadne výnimočných okolností sa odchýliť od tohto rámca s cieľom dosiahnuť vernú prezentáciu finančných výkazov.

Úvahy týkajúce sa použitého rámca zabezpečujúceho súlad

A110. Ak audítor v čase prijatia zákazky usúdil, že rámec akceptovateľný je v súlade s týmto štandardom, bude veľmi nezvyčajné, aby považoval finančné výkazy zostavené podľa rámca zabezpečujúceho súlad za zavádzajúce.

Kvalitatívne aspekty účtovných postupov používaných účtovnou jednotkou (pozri odsek 70(b))

A111. Audítor môže pri posudzovaní kvalitatívnych aspektov účtovných postupov, ktoré účtovná jednotka používa, zistiť možnú zaujatosť v úsudkoch manažmentu a dospieť k záveru, že finančné výkazy ako celok sú kvôli kumulatívne dopadu nedostatočnej neutrality manažmentu a zrejmých neopravených nesprávností významne skreslené. Medzi ukazovatele nedostatočnej neutrality, ktoré môžu ovplyvniť hodnotenie významnej nesprávnosti finančných výkazov zo strany audítora, patria:

- selektívne opravy zrejmých nesprávností, na ktoré bol manažment účtovnej jednotky v priebehu preverenia upozornený (napr. oprava nesprávností, ktorej následkom je zvýšenie vykazovaných ziskov, nie však nesprávností, ktoré vedú k znížovaniu vykazovaných ziskov),

- možná zaujatosť manažmentu účtovnej jednotky pri uskutočňovaní účtovných odhadov.

A112. Signály indikujúce možnú zaujatosť manažmentu pri uskutočňovaní účtovných odhadov nemusia nevyhnutne znamenať, že existujú nesprávnosti, ktoré by mali dopad na záver audítora o primeranosti jednotlivých účtovných odhadov. Môžu však ovplyvniť jeho posudzovanie významných nesprávností finančných výkazov ako celok.

Forma záveru (pozri odsek 74)

A113. V prípade finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu sa v závere audítora uvádza, že nezistil žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sa domnieval, že finančné výkazy nezobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach ... (resp. neposkytujú pravdivý a verný obraz...) v súlade s [platným rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu]. V prípade viacerých rámcov na všeobecné účely musia finančné výkazy zvyčajne verne zobrazovať finančnú pozíciu účtovnej jednotky na konci účtovného obdobia a jej finančné výsledky a peňažné toky za dané obdobie (resp. poskytovať verný a pravdivý obraz týchto skutočností).

„Zobrazuje verne vo všetkých významných súvislostiach“ alebo „poskytuje verný a pravdivý obraz“

A114. O tom, či sa použije slovné spojenie „zobrazuje verne vo všetkých významných súvislostiach“ alebo „poskytuje verný a pravdivý obraz“ rozhodujú právne predpisy, ktoré upravujú preverenia finančných výkazov v danej jurisdikcii alebo všeobecne uznávané postupy v danej jurisdikcii. Pokiaľ právne predpisy požadujú použitie iného znenia, nemá to vplyv na požiadavku tohto štandardu, aby audítor zhodnotil verné zobrazenie finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu.

Nemožnosť vyjadriť záver kvôli obmedzeniu rozsahu preverenia zo strany manažmentu po prijatí zákazky (pozri odseky 15, 82)

A115. Možnosť odstúpiť od zákazky môže závisieť od stupňa jej ukončenia v momente, keď manažment obmedzí rozsah preverenia. Ak je preverenie zo strany audítora v podstatnej časti ukončené, môže sa audítor rozhodnúť ukončiť preverenie v takom rozsahu, ako je to možné, odmietnuť vyjadrenie záveru a vysvetliť obmedzenie rozsahu preverenia v odseku Základ pre odmietnutie záveru.

A116. Za určitých okolností audítor nemôže od zákazky odstúpiť, nakoľko je podľa právnych predpisov povinný v zákazke pokračovať. Taký prípad môže nastať napr. vtedy, keď je audítor poverený vykonať preverenie finančných výkazov účtovnej jednotky z verejného sektora. K podobnému prípadu môže dôjsť aj v jurisdikciách, kde je audítor poverený vykonať preverenie finančných výkazov za konkrétne účtovné obdobie, prípadne je vymenovaný na určité obdobie. Od zákazky nesmie odstúpiť, kým preverenie takýchto finančných výkazov neukončí, resp. pokiaľ neuplynie vymedzené obdobie. Audítor môže považovať za nutné uviesť vo svojej správe aj odsek s názvom Iné skutočnosti, v ktorom vysvetlí, prečo nemohol od zákazky odstúpiť.

Komunikácia s regulačnými orgánmi alebo vlastníkmi účtovnej jednotky

A117. Keď audítor usúdi, že kvôli obmedzeniu rozsahu musí od preverenia odstúpiť, môžu existovať odborné, právne alebo regulačné požiadavky, podľa ktorých je audítor povinný oznámiť záležitosti týkajúce sa odstúpenia od zákazky regulačným orgánom alebo vlastníkom účtovnej jednotky.

Správa audítora (pozri odseky 86 – 92)

A118. Písomná správa obsahuje správy vydané v tlačenej papierovej verzii alebo správy využívajúce elektronické médium.

Časti správy audítora (pozri odsek 86)

A119. Nadpis správy naznačujúci, že ide o správu nezávislého audítora, napríklad „Správa nezávislého audítora o preverení“ potvrdzuje, že audítor splnil všetky relevantné etické požiadavky týkajúce sa nezávislosti, čím sa správa nezávislého audítora odlišuje od správ vydaných inými subjektmi.

A120. V niektorých prípadoch môžu právne predpisy danej jurisdikcie špecifikovať, komu má byť správa audítora určená. Jej príjemcami sú zvyčajne osoby, pre ktoré bola správa vypracovaná, pričom často ide o akcionárov alebo osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky, ktorej finančné výkazy sú predmetom preverenia.

A121. Ak audítor vie, že finančné výkazy, ktoré sú predmetom preverenia, budú súčasťou dokumentu obsahujúceho iné informácie, napr. sú súčasťou finančnej správy, môže zvážiť, či mu forma prezentácie jeho správy neumožňuje uviesť čísla strán dokumentu, na ktorých sa uvádzajú finančné výkazy. Táto informácia pomôže používateľom identifikovať finančné výkazy, ktorých sa správa audítora týka.

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy (pozri odsek 86(d))

A122. Požiadavka tohto štandardu, podľa ktorej audítor musí získať od manažmentu účtovnej jednotky vyhlásenie, že si manažment uvedomuje a uznáva svoju zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov ako aj za zákazku na preverenie, má zásadný význam pre preverenie a vydanie správy o preverení. Zmyslom popisu zodpovedností manažmentu v správe audítora je poskytnúť jej čitateľom kontext, pokiaľ ide o vzťah medzi zodpovednosťou manažmentu a vykonaným preverení.

A123. Správa audítora nemusí používať výraz „manažment“, ale iný výraz, ktorý je vhodný z hľadiska kontextu právneho rámca konkrétnej jurisdikcie. V niektorých jurisdikciách to môže byť odvolávka na osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky.

A124. V niektorých prípadoch je vhodné, aby audítor rozšíril popis zodpovedností manažmentu podľa tohto štandardu o ďalšie zodpovednosti, ktoré sú relevantné pre zostavenie finančných výkazov v kontexte príslušnej jurisdikcie alebo s ohľadom na druh účtovnej jednotky.

A125. V niektorých jurisdikciách sa právne predpisy upravujúce zodpovednosti manažmentu konkrétne zmiňujú o jeho zodpovednosti za primeranosť účtovníctva a účtovných záznamov alebo účtovného systému. Nakoľko účtovníctvo, účtovné záznamy a

systémy tvoria neoddeliteľnú súčasť vnútorného kontrolného systému, tento štandard nepoužíva ich popisy ani sa na ne konkrétne neodvoláva.

Zodpovednosť audítora (pozri odsek 86(f))

A126. V správe audítora sa uvádza, že – na rozdiel od zodpovednosti manažmentu za zostavenie finančných výkazov – je zodpovednosťou audítora na základe vykonaného preverenia vyjadriť záver o finančných výkazoch.

Informácie o štandardoch (pozri odsek 86(f))

A127. Odkaz na použité štandardy informuje používateľov správy audítora o tom, že preverenie bolo vykonané v súlade so stanovenými štandardmi.

Informácie o charaktere preverenia finančných výkazov (pozri odsek 86(g))

A128. V popise charakteru zákazky, ktorej predmetom je vykonanie preverenia finančných výkazov, sa vysvetľuje rozsah a obmedzenia vykonanej zákazky, ktoré slúžia používateľom správy. Aby sa zabránilo prípadným pochybnostiam, vo vysvetlení sa uvádza, že preverenie nepredstavuje audit finančných výkazov, a preto audítor nevyjadruje názor audítora na tieto finančné výkazy.

Popis platného rámca finančného výkazníctva a jeho vplyvu na záver audítora

A129. Účelom identifikácie platného rámca finančného výkazníctva v závere audítora je špecifikovať pre používateľov jeho správy kontext, v rámci ktorého bol záver vyjadrený. Jeho účelom nie je limitovať zhodnotenie vyžadované podľa odseku 30(a). Príslušný rámec finančného výkazníctva sa určuje napríklad týmto slovným spojením:

„... v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, alebo
„... v súlade so všeobecne uznávanými účtovnými zásadami platnými v jurisdikcii X...“

A130. Pokiaľ platný rámec finančného výkazníctva zahŕňa štandardy finančného výkazníctva a požiadavky právnych predpisov, uvádza sa napríklad týmto slovným spojením:
„...v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva a požiadavkami Obchodného zákonníka jurisdikcie X“.

Modifikovaný záver a odsek obsahujúci základ pre modifikovaný záver (pozri odsek 85h)(ii))

A131. Záporný záver alebo odmietnutie záveru z dôvodu určitej skutočnosti popísanej v odseku Základ pre modifikáciu nie je dôvodom neuviesť iné zistené skutočnosti, ktoré by inak boli vyžadovali modifikáciu záveru audítora. Zverejnenie týchto iných skutočností, ktoré sú audítorovi známe, môže byť dôležité pre používateľov finančných výkazov.

Podpis audítora (pozri odsek 86(l))

A132. V závislosti od príslušnej jurisdikcie sa správa audítora podpisuje buď v mene firmy audítora alebo ju audítor podpisuje vlastným menom, resp. oboma spôsobmi. V niektorých jurisdikciách sa môže okrem toho od audítora požadovať, aby vo svojej

správe uviedol odborné označenie alebo osvedčenie udelené príslušným úradom v danej jurisdikcii.

Upozornenie čitateľov na skutočnosť, že finančné výkazy boli zostavené v súlade s rámcom na špeciálne účely (pozri odsek 88)

A133. Finančné výkazy na špeciálne účely možno používať na iné účely než tie, na ktoré boli pôvodne určené. Regulačný orgán môže napríklad pri niektorých účtovných jednotkách požadovať zverejnenie finančných výkazov na špeciálne účely. Aby sa zabránilo nedorozumeniam, audítor vo svojej správe upozorní jej čitateľov, že finančné výkazy boli zostavené v súlade s rámcom na špeciálne účely, a preto nemusia byť vhodné na iný účel.

Obmedzenie distribúcie alebo použitia

A134. Okrem upozornenia, ktoré je audítor v súlade s týmto štandardom povinný vo svojej správe uviesť, keď sú finančné výkazy zostavené podľa rámca na špeciálne účely, môže audítor považovať za vhodné uviesť, že správa je určená výhradne pre špecifických používateľov. V závislosti od právnych predpisov platných v danej jurisdikcii to možno dosiahnuť obmedzením distribúcie alebo použitia správy. V takom prípade možno v odseku správy, ktorý upozorňuje na použitie rámca na špeciálne účely, uviesť aj tieto iné skutočnosti a podľa toho upraviť názov správy.

Iné povinnosti audítora v súvislosti s vydaním správy (pozri odsek 91)

A135. V niektorých jurisdikciách môže mať audítor dodatočné zodpovednosti vyjadriť sa vo svojej správe k iným skutočnostiam, ktoré sú nad rámec jeho zodpovednosti podľa tohto štandardu. Môže byť napríklad vyzvaný, aby sa vyjadril k určitým skutočnostiam, ktoré zistil počas vykonávania preverenia finančných výkazov, eventuálne môže byť požiadaný vykonať dodatočné špecifické postupy a vydať o nich správu alebo vyjadriť záver o špecifických skutočnostiach, ako napríklad primeranosť účtovníctva a účtovných záznamov. Štandardy pre preverenie finančných výkazov v konkrétnej jurisdikcii môžu audítorovi poskytnúť usmernenie týkajúce sa zodpovednosti audítora v súvislosti s jeho prípadnými ďalšími špecifickými povinnosťami vykazovania.

A136. V niektorých prípadoch môže byť audítor v súlade s príslušnými právnymi predpismi povinný alebo oprávnený vyjadriť sa k týmto iným zodpovednostiam v správe audítora o finančných výkazoch, inokedy tak musí alebo môže urobiť v samostatnej správe.

A137. Inými zodpovednosťami týkajúcimi sa vykazovania sa zaoberá samostatná časť správy audítora s cieľom zreteľne odlíšiť tieto zodpovednosti od zodpovednosti audítora vyjadriť záver o finančných výkazoch podľa tohto štandardu. Pokiaľ je to relevantné, môže táto časť obsahovať nadpisy podčastí, ktoré popisujú obsah odsekov vyjadrujúcich sa k dodatočným zodpovednostiam vykazovania audítora. V niektorých jurisdikciách sú dodatočné zodpovednosti audítora predmetom samostatnej správy, ktorá nie je súčasťou správy o preverení finančných výkazov.

Dátum správy audítora (pozri odseky 86(k), 92)

A138. Dátum správy audítora informuje jej používateľov o tom, či audítor posúdil dopad udalostí a transakcií, o ktorých sa dozvedel, a ktoré nastali až po dátume správy.

- A139. Audítor vyjadruje svoj záver o finančných výkazoch, za zostavenie ktorých zodpovedá manažment. Audítor nemôže dospieť k záveru, že zhromaždil dostatočné a vhodné dôkazy, pokiaľ sa neubezpečil, že všetky finančné výkazy, ktoré obsahuje účtovná závierka, vrátane súvisiacich poznámok, zostavil manažment, ktorý prevzal zodpovednosť za ich zostavenie.
- A140. V niektorých jurisdikciách právne predpisy určujú osoby alebo orgány (napr. predstavenstvo), ktoré sú zodpovedné za posúdenie, že všetky výkazy, ktoré obsahuje účtovná závierka, vrátane súvisiacich poznámok, boli vypracované. Tieto predpisy taktiež stanovujú nevyhnutný proces ich schvaľovania. V takých prípadoch treba získať dôkazy potvrdzujúce schválenie finančných výkazov pred dátumom správy audítora o finančných výkazoch. V iných jurisdikciách, kde schvaľovací proces nestanovujú právne predpisy, audítor posúdi postup, ktorý účtovná jednotka s ohľadom na svoju štruktúru spravovania uplatňuje pri zostavovaní finančných výkazov, a na základe toho identifikuje osoby alebo orgány, v ktorých kompetencii je posúdiť, či boli vypracované všetky finančné výkazy, vrátane súvisiacich poznámok, ktoré tvoria účtovnú závierku. V niektorých prípadoch môžu právne predpisy identifikovať okamih v procese finančného výkazníctva, v ktorom sa predpokladá, že preverenie je už ukončené.
- A141. V niektorých jurisdikciách sa pred zverejnením finančných výkazov vyžaduje ich záverečné schválenie zo strany akcionárov. V týchto jurisdikciách sa nevyžaduje konečné schválenie zo strany akcionárov na to, aby audítor mohol vyjadriť svoj záver o finančných výkazoch. Dátum schválenia finančných výkazov na účely tohto štandardu je buď dátum, v ktorý osoby s uznávanou právomocou rozhodnú, že všetky výkazy, ktoré obsahuje účtovná závierka, vrátane súvisiacich poznámok, boli zostavené, alebo dátum, ku ktorému osoby s uznávanou právomocou potvrdia, že za ne prevzali zodpovednosť, podľa toho, ktorý nastane skôr.

Správa audítora, ktorú ustanovujú právne predpisy (pozri odseky 34–35, 86)

142. Konzistentnosť správy audítora, keď bolo preverenie vykonané v súlade s týmto štandardom, zvyšuje dôveryhodnosť na svetovom trhu, pretože uľahčuje identifikovať tie preverenia, ktoré boli vykonané v súlade s celosvetovo uznávanými štandardmi. Audítor môže vo svojej správe deklarovať súlad s týmto štandardom, pokiaľ sa rozdiely medzi požiadavkami právnych predpisov a požiadavkami tohto štandardu týkajú len štruktúry alebo znenia správy audítora a správa obsahuje minimálne všetky požiadavky uvedené v odseku 86 tohto štandardu. V takých prípadoch sa má za to, že audítor splnil požiadavky tohto štandardu aj napriek tomu, že štruktúra a znenie použité v správe sú dané požiadavkami právnych predpisov. Ak konkrétne požiadavky príslušnej jurisdikcie nie sú v rozpore s týmto štandardom, prijatie štruktúry a znenia správy uvedených v tomto štandarde pomáha používateľom správy audítora ľahšie identifikovať správu audítora ako správu o preverení finančných výkazov, ktoré bolo vykonané v súlade s týmto štandardom. Okolnosti, keď právne predpisy stanovujú štruktúru správy audítora alebo jej znenie spôsobom, ktorý sa významne líši od požiadaviek tohto štandardu, upravuje štandard v ustanoveniach týkajúcich sa prijatia zákazky na preverenie alebo pokračovania vo vzťahu s klientom.

Správa audítora o preverení vykonanom v súlade s príslušnými štandardmi špecifickej jurisdikcie ako aj týmto štandardom (pozri odsek 86(f))

A143. Ak okrem požiadaviek tohto štandardu audítor dodržal požiadavky príslušných národných štandardov, môže vo svojej správe uviesť, že preverenie bolo vykonané v súlade s týmto štandardom a zároveň s príslušnými národnými štandardami pre preverenie finančných výkazov. Nie je však vhodná odvolávka na tento štandard a zároveň na príslušné národné štandardy v prípade konfliktu medzi požiadavkami oboch štandardov, v dôsledku čoho by audítor vyjadril odlišný záver podľa príslušných národných štandardov než podľa tohto štandardu ISRE, prípadne by neuviedol odsek s názvom *Zdôraznenie skutočnosti*, ktorý tento štandard vyžaduje. V takom prípade sa bude správa audítora odvolávať len na tie štandardy (t. j. buď na tento štandard alebo na príslušné národné štandardy), v súlade s ktorými bola zostavená.

Príklady správ o preverení (pozri odsek 86)

A144. V prílohe 2 tohto štandardu sa uvádzajú príklady správ audítora o preverení finančných výkazov, ktoré zohľadňujú rôzne požiadavky tohto štandardu.

Dokumentácia

Včasnosť dokumentácie o zákazke (pozri odsek 93)

A145. V súlade s ISQC 1 je firma povinná určiť lehoty, ktoré zohľadňujú požiadavku včas ukončiť kompletizáciu finálnych spisov zákazky.

Príloha 1
(pozri odsek A56)**Názorný príklad zákazkového listu pre zákazku na preverenie historických finančných výkazov**

V nasledujúcej časti sa uvádza príklad zákazkového listu na vykonanie preverenia finančných výkazov na všeobecné účely (zostavených v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva - IFRS), ktorý obsahuje relevantné požiadavky a usmernenie uvedené v tomto štandarde. List nemá oficiálny charakter, predstavuje len usmernenie, ktoré možno použiť v súvislosti s informáciami uvedenými v tomto štandarde. Jeho text je potrebné upraviť podľa individuálnych požiadaviek a okolností. List je vypracovaný na účely preverenia finančných výkazov za jedno účtovné obdobie, takže pre opakujúce preverenia sa bude musieť jeho znenie upraviť. Pri príprave konkrétneho listu je vhodné vyhľadať právne poradenstvo.

Príslušnému zástupcovi manažmentu alebo osôb poverených spravovaním spoločnosti ABC¹¹:

[Cieľ a rozsah previerky]

Požiadali ste¹² nás, aby sme vykonali preverenie finančných výkazov na všeobecné účely spoločnosti ABC, ktoré zahŕňajú výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz súhrnných ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, prehľad významných účtovných zásad a iné doplňujúce informácie. Týmto listom potvrdzujeme, že prijímame zákazku na preverenie a rozumieme jej podmienkam.

Cieľom nášho preverenia bude vyjadriť záver o finančných výkazoch. Náš záver, v prípade, že pôjde o nemodifikovaný záver, bude mať toto znenie: „Na základe nášho preverenia sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že tieto finančné výkazy nevyjadrujú verne vo všetkých významných súvislostiach (alebo neposkytujú verný a pravdivý obraz) finančnú situáciu spoločnosti ABC k [dátum] a výsledky jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k tomuto dátumu v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS).“

[Zodpovednosti audítora]

Preverenie vykonáme v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov*. V súlade s ISRE 2400 (revidované znenie) sme povinní dospieť k záveru, či sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy ako celok nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom

¹¹ Ako príjemcovia zákazkového listu budú uvedené osoby relevantné v súvislosti s podmienkami danej zákazky, vrátane príslušnej jurisdikcie. Je dôležité, aby bol zákazkový list adresovaný vhodným osobám – pozri odsek 36 tohto štandardu.

¹² Výrazy ako „vy“, „my“, „nás“, „manažment“, „osoby poverené spravovaním“ a „audítora“ použité v tomto zákazkovom liste sa vhodne použijú alebo upravujú podľa okolností zákazky.

finančného výkazníctva. Okrem toho sme v súlade s ISRE 2400 povinní dodržiavať príslušné etické požiadavky.

Preverenie finančných výkazov v súlade s ISRE 2400 (revidované znenie) predstavuje zákazku na limitované uistenie. V rámci zákazky budeme vykonávať postupy, ktoré zahŕňajú predovšetkým získavanie informácií od manažmentu a iných relevantných pracovníkov účtovnej jednotky, uplatňovať analytické postupy a vyhodnocovať získané dôkazy. Ak zistíme skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy ako celok môžu obsahovať významné nesprávnosti, vykonáme aj dodatočné postupy. Tieto postupy nám umožnia vyjadriť záver o finančných výkazoch v súlade s ISRE 2400 (revidované znenie). Výber postupov bude závisieť od toho, čo podľa nášho odborného úsudku budeme považovať za nevyhnutné, vychádzajúc z nášho poznania spoločnosti ABC, jej prostredia a našich znalostí IFRS a ich uplatňovania v danom odvetví.

Preverenie nie je auditom finančných výkazov, a preto:

- (a) v porovnaní s auditom existuje väčšie riziko, že prípadné významné nesprávnosti, ktoré obsahujú preverované finančné výkazy, nebudú odhalené aj napriek tomu, že preverenie bude riadne vykonané v súlade s ISRE 2400 (revidované znenie),
- (b) vo svojej správe, ktorú vydáme na základe preverenia finančných výkazov a v ktorej vyjadríme záver o finančných výkazoch, bude výslovne uvedené, že nevydávame názor audítora na finančné výkazy.

[Zodpovednosť manažmentu a vymedzenie platného rámca finančného výkazníctva (na účely tohto vzorového listu sa predpokladá, že zodpovednosť manažmentu nie je podľa názoru audítora vhodným spôsobom upravená právnymi predpismi, a preto sa používa popis uvedený v odseku 30(b) tohto štandardu).]

Naše preverenie bude vychádzať z predpokladu, že [manažment, prípadne osoby poverené spravovaním]¹³ uznáva/uznávajú a uvedomuje/ú si svoju zodpovednosť:

- (a) za zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov v súlade s IFRS,¹⁴
- (b) za také interné kontroly, ktoré manažment považuje za nevyhnutné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby,
- (c) za to, že nám bude poskytnutý(poskytnuté):
 - (i) prístup ku všetkým informáciám, ktoré sú známe manažmentu a ktoré sú relevantné pre zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov, ako napr. záznamy, dokumentácia a ďalšie podklady,
 - (ii) dodatočné informácie, ktoré môžeme požadovať od manažmentu na účely preverenia,
 - (iii) neobmedzený prístup k zamestnancom spoločnosti ABC, od ktorých bude podľa nášho názoru potrebné získať dôkazy.

V rámci nášho preverenia budeme od [manažmentu, prípadne od osôb poverených

¹³ Použite terminológiu primeranú okolnostiam.

¹⁴ Alebo ak je to vhodné, použite znenie: „za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú verný a pravdivý obraz v súlade s IFRS“

ZÁKAZKY NA PREVERENIE HISTORICKÝCH FINANČNÝCH VÝKAZOV

spravovaním] vyžadovať písomné vyhlásenie, ktoré nám bude poskytnuté v súvislosti s preverením.

Tešíme sa na spoluprácu s Vašími zamestnancami počas vykonávania preverenia.

[Ďalšie relevantné informácie]

[Doplňte ďalšie informácie, ako napr. dohovory o odmene audítora, spôsobe fakturácie, prípadne ďalšie zmluvné podmienky.]

[Vypracovanie správy]

[Uvedte informácie o predpokladanej forme a obsahu správy audítora.]

Nemožno vylúčiť, že v dôsledku zistení identifikovaných počas preverenia, bude nutné formu a obsah našej správy upraviť.

Na dôkaz súhlasu s podmienkami preverenia finančných výkazov a s povinnosťami zmluvných strán, prosím, podpíšte priloženú kópiu tohto listu a pošlite ju späť na naše adresu.

XYZ & Co.

v mene spoločnosti ABC schválil a potvrdil

(podpis)

.....
meno a funkcia

dátum

Príklady správ audítora o preverení**Správy o preverení finančných výkazov na všeobecné účely***Príklady správ na preverenie, ktoré obsahujú nemodifikovaný záver*

- Príklad 1: Správa audítora o finančných výkazoch zostavených v súlade s rámcom zabezpečujúcim verné zobrazenie určená na splnenie potrieb širokého spektra používateľov v súvislosti s bežnými finančnými informáciami (napr. Medzinárodný štandard finančného výkazníctva pre malé a stredné podniky).

Príklady správ na preverenie, ktoré obsahujú modifikovaný záver

- Príklad 2: Správa audítora obsahujúca podmienený záver v dôsledku zrejmej významnej nesprávnosti finančných výkazov. Finančné výkazy sú zostavené v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad, ktorý slúži na poskytnutie bežných informácií pre potreby širokého spektra používateľov (finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom zabezpečujúcim súlad).
- Príklad 3: Správa audítora obsahujúca podmienený záver výhradou v dôsledku nemožnosti audítora získať dostatočné a vhodné dôkazy (finančné výkazy zostavené podľa rámca zabezpečujúceho verné zobrazenie – IFRS).
- Príklad 4: Správa audítora obsahujúca záporný záver v dôsledku významnej nesprávnosti finančných výkazov (finančné výkazy zostavené podľa rámca zabezpečujúceho verné zobrazenie – IFRS).
- Príklad 5: Správa audítora obsahujúca odmietnutie záveru v dôsledku nemožnosti audítora získať dostatočné a vhodné dôkazy o viacerých prvkoch finančných výkazov, takže audítor nemohol preverenie ukončiť (finančné výkazy zostavené podľa rámca zabezpečujúceho verné zobrazenie – IFRS).

Správy o preverení finančných výkazov na špeciálne účely

- Príklad 6: Správa audítora o finančných výkazoch zostavených v súlade s požiadavkami finančného výkazníctva ustanovených v zmluve (na účely tohto príkladu ide o rámec zabezpečujúci súlad).
- Príklad 7: Správa audítora o finančnom výkaze zostavenom v súlade so zásadami vedenia účtovníctva na hotovostnej báze (účtovanie peňažných príjmov a výdavkov) (na účely tohto príkladu ide o rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu).

Názorný príklad 1:**Okolnosti zákazky zahŕňajú:**

- **Preverenie kompletného súboru finančných výkazov.**
- **Finančné výkazy sú zostavené na všeobecné účely, ktoré manažment účtovnej jednotky zostavil v súlade s Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva pre malé a stredné podniky.**
- **Podmienky zákazky na preverenie zahŕňajú zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy popísané v odseku 30(b) tohto štandardu.**
- **Audítora má okrem preverenia finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sa vyžadujú podľa miestnych právnych predpisov.**

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA O PREVERENÍ

(príslušný adresát)

Správa o finančných výkazoch¹⁵

Uskutočnili sme preverenie priložených finančných výkazov spoločnosti ABC, ktoré obsahujú výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz súhrnných ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a prehľad významných účtovných zásad a metód, a ďalšie doplňujúce informácie.

Zodpovednosť manažmentu¹⁶ za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov v súlade s Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva pre malé a stredné podniky¹⁷ a za také interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver o priložených finančných výkazoch. Preverenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov* (ďalej len „ISRE 2400 REV“). V súlade s ISRE 2400 REV sme povinní dospieť k záveru, či sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy ako celok nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Okrem toho sme v súlade s ISRE 2400 REV povinní dodržiavať príslušné etické požiadavky.

Preverenie finančných výkazov v súlade s ISRE 2400 REV predstavuje zákazku na limitované uistenie. V rámci zákazky audítora vykonáva postupy, ktoré zahŕňajú predovšetkým zisťovanie informácií od manažmentu a iných relevantných pracovníkov účtovnej jednotky, uplatňuje analytické postupy a vyhodnocuje získané dôkazy.

¹⁵ Podnadpis „Správa o finančných výkazoch“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“.

¹⁶ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

¹⁷ Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva pre malé a stredné podniky, a ...“.

Postupy vykonávané v rámci preverenia majú podstatne menší rozsah než postupy vykonávané počas auditu vykonávaného v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor audítora na tieto finančné výkazy.

Záver

Na základe nášho preverenia sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že priložené finančné výkazy nezobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach finančnú situáciu (alebo *neposkytujú verný a pravdivý obraz o finančnej situácii*) spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1 a výsledky jej hospodárenia a peňažné toky (alebo *o výsledkoch jej hospodárenia a peňažných tokoch*) za rok končiaci sa k uvedenému dátumu v súlade s Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva pre malé a stredné podniky.

Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov

[Forma a obsah tejto časti správy audítora sa bude líšiť v závislosti od charakteru ďalších informácií, o ktorých je audítor povinný informovať.]

[podpis audítora]

[dátum správy audítora]

[adresa audítora]

Názorný príklad 2:

Okolnosti zákazky zahŕňajú:

- **Preverenie kompletného súboru finančných výkazov požadované podľa právnych predpisov.**
- **Finančné výkazy sú zostavené na všeobecné účely, ktoré manažment účtovnej jednotky zostavil v súlade s rámcom finančného výkazníctva (zákon XYZ) jurisdikcie X (ktorý predstavuje rámec finančného výkazníctva obsahujúci právne predpisy a je určený na poskytovanie bežných finančných informácií pre potreby širokého spektra používateľov, ktorý však nie je rámcom zabezpečujúcim vernú prezentáciu).**
- **Podmienky zákazky na preverenie zahŕňajú zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy popísané v odseku 30(b) tohto štandardu.**
- **Na základe preverenia sú zásoby vykázané nesprávne. Nesprávnosť sa považuje z hľadiska finančných výkazov za významnú, nie však zásadnú.**
- **Audítora má okrem preverenia finančných výkazov aj iné oznamovacie povinnosti, ktoré sa vyžadujú podľa miestnych právnych predpisov.**

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA O PREVERENÍ

(príslušný adresát)

Správa o finančných výkazoch¹⁸

Uskutočnili sme preverenie priložených finančných výkazov spoločnosti ABC, ktoré obsahujú výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz súhrnných ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a prehľad významných účtovných zásad a metód, a ďalšie doplňujúce informácie.

Zodpovednosť manažmentu¹⁹ za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov v súlade so zákonom XYZ jurisdikcie X a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver o priložených finančných výkazoch. Preverenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov* (ďalej len „ISRE 2400 REV“). V súlade s ISRE 2400 REV sme povinní dospieť k záveru, či sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy ako celok nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Okrem toho sme v súlade s ISRE 2400 REV povinní dodržiavať príslušné etické požiadavky.

Preverenie finančných výkazov v súlade s ISRE 2400 REV predstavuje zákazku na limitované uistenie. V rámci zákazky audítora vykonáva postupy, ktoré zahŕňajú

¹⁸ Podnadpis „Správa o finančných výkazoch“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“.

¹⁹ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

predovšetkým zisťovanie informácií od manažmentu a iných relevantných pracovníkov účtovnej jednotky, uplatňuje analytické postupy a vyhodnocuje získané dôkazy.

Postupy vykonávané v rámci preverenia majú podstatne menší rozsah než postupy vykonávané počas auditu vykonávaného v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor audítora na tieto finančné výkazy.

Základ pre podmienený záver

Zásoby spoločnosti sú vo výkaze o finančnej situácii vykázané vo výške xxx. Manažment nevykázal zásoby v obstarávacej cene alebo čistej realizovateľnej hodnote, podľa toho, ktorá suma je nižšia, ale ich vykázal iba v obstarávacej cene, čo je odklon od rámca finančného výkazníctva (zákon XYZ) jurisdikcie X. Záznamy spoločnosti naznačujú, že keby manažment zásoby vykázal v obstarávacej cene alebo čistej realizačnej hodnote, podľa toho, ktorá je nižšia, bolo by ich treba znížiť o xxx na čistú realizovateľnú hodnotu. Z tohto dôvodu by sa náklady na predaj zvýšili o xxx a daň z príjmu by sa znížila o xxx, čistý zisk by klesol o xxx a vlastné imanie by sa znížilo o xxx.

Podmienený záver

Na základe nášho preverenia, okrem vplyvov skutočností opísanej v odseku Základ pre podmienený záver, sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy spoločnosti ABC nie sú zostavené verne, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s rámcom finančného výkazníctva (zákon XYZ) jurisdikcie X.

Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov

[Forma a obsah tejto časti správy audítora sa bude líšiť v závislosti od charakteru ďalších informácií, o ktorých je audítor povinný informovať.]

[podpis audítora]

[dátum správy audítora]

[adresa audítora]

Názorný príklad 3:**Okolnosti zákazky zahŕňajú:**

- **Preverenie úplného súboru finančných výkazov na všeobecné účely, ktoré manažment účtovnej jednotky zostavil v súlade s rámcom finančného výkazníctva určeného na dosiahnutie vernej prezentácie, ale nie v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.**
- **Podmienky zákazky na preverenie zahŕňajú zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy popísané v odseku 30(b) tohto štandardu.**
- **Audítora nemohol získať dostatočné a vyhovujúce dôkazy o investícii do zahraničnej pridruženej spoločnosti. Možné účinky neschopnosti získať dostatočné a vyhovujúce dôkazy sa považujú za významné, ale nie za zásadné z hľadiska finančných výkazov.**
- **Okrem preverenia konsolidovaných finančných výkazov audítora nemá iné oznamovacie povinnosti podľa miestnych právnych predpisov.**

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA O PREVERENÍ

(príslušný adresát)

Uskutočnili sme preverenie priložených finančných výkazov spoločnosti ABC, ktoré obsahujú výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz súhrnných ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a prehľad významných účtovných zásad a metód, a ďalšie doplňujúce informácie.

Zodpovednosť manažmentu²⁰ za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov v súlade s [názov platného rámca finančného výkazníctva, vrátane odvolávky na jurisdikciu alebo krajinu pôvodu rámca finančného výkazníctva, keď sa používa rámec finančného výkazníctva, nie Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva]²¹ a za také interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver o priložených finančných výkazoch. Preverenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov* (ďalej len „ISRE 2400 REV“). V súlade s ISRE 2400 REV sme povinní dospieť k záveru, či sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy ako celok nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Okrem toho sme v súlade s ISRE 2400 REV povinní dodržiavať príslušné etické požiadavky.

Preverenie finančných výkazov v súlade s ISRE 2400 REV predstavuje zákazku na limitované uistenie. V rámci zákazky audítora vykonáva postupy, ktoré zahŕňajú predovšetkým zisťovanie informácií od manažmentu a iných relevantných

²⁰ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

²¹ Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s [názov platného rámca finančného výkazníctva, vrátane odvolávky na jurisdikciu alebo krajinu pôvodu rámca finančného výkazníctva, keď sa používa rámec finančného výkazníctva, nie Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva], a ...“.

pracovníkov účtovnej jednotky, uplatňuje analytické postupy a vyhodnocuje získané dôkazy.

Postupy vykonávané v rámci preverenia majú podstatne menší rozsah než postupy vykonávané počas auditu vykonávaného v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor audítora na tieto finančné výkazy.

Základ pre podmienený záver

Investícia spoločnosti ABC do spoločnosti XYZ, zahraničného pridruženého podniku nadobudnutého počas roka a zaúčtovaného metódou vlastného imania, je vykázaná vo výkaze o finančnej situácii k 31. decembru 20X1 vo výške xxx a podiel spoločnosti ABC na čistom zisku spoločnosti XYZ vo výške xxx je zahrnutý do ziskov spoločnosti ABC za rok končiaci sa k uvedenému dátumu. Neboli sme schopní získať prístup k príslušným finančným informáciám spoločnosti XYZ týkajúcich sa účtovnej hodnoty investície spoločnosti ABC v spoločnosti XYZ k 31. decembru 20X1 a podielu spoločnosti ABC na čistom zisku spoločnosti XYZ za daný rok. Následkom uvedeného sme nemohli vykonať postupy, ktoré sme považovali za potrebné.

Podmienený záver

Na základe nášho preverenia, okrem možných vplyvov skutočnosti opísanej v odseku Základ pre podmienený záver, sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že priložené finančné výkazy nezobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu (alebo *neposkytujú verný a pravdivý obraz o finančnej situácii*) spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1 a výsledky jej hospodárenia a peňažné toky (alebo *o výsledkoch jej hospodárenia a peňažných tokoch*) za rok končiaci sa k uvedenému dátumu v súlade s [názov platného rámca finančného výkazníctva, vrátane odvolávky na jurisdikciu alebo krajinu pôvodu rámca finančného výkazníctva, keď sa používa rámec finančného výkazníctva, nie Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva].

[podpis audítora]

[dátum správy audítora]

[adresa audítora]

Názorný príklad 4:**Okolnosti zákazky zahŕňajú:**

- **Preverenie konsolidovaných finančných výkazov na všeobecné účely, ktoré manažment materskej účtovnej jednotky zostavil v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.**
- **Podmienky zákazky na preverenie zahŕňajú zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy popísané v odseku 30(b) tohto štandardu.**
- **Finančné výkazy sú významne nesprávne z dôvodu nezahrnutia dcérskej spoločnosti do konsolidácie. Významná nesprávnosť sa považuje z hľadiska finančných výkazov za zásadnú. Vplyvy nesprávnosti na finančné výkazy sa neurčovali, lebo ich určenie nebolo realizovateľné.**
- **Okrem preverenia konsolidovaných finančných výkazov audítor nemá iné oznamovacie povinnosti podľa miestnych právnych predpisov.**

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA O PREVERENÍ

(príslušný adresát)

Správa o konsolidovaných finančných výkazoch²²

Uskutočnili sme preverenie priložených konsolidovaných finančných výkazov spoločnosti ABC, ktoré obsahujú konsolidovaný výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, konsolidovaný výkaz súhrnných ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a prehľad významných účtovných zásad a metód, a ďalšie doplňujúce informácie.

Zodpovednosť manažmentu²³ za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto konsolidovaných finančných výkazov v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva²⁴ a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie konsolidovaných finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver o priložených konsolidovaných finančných výkazoch. Preverenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov* (ďalej len „ISRE 2400 REV“). V súlade s ISRE 2400 REV sme povinní dospieť k záveru, či sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že konsolidované finančné výkazy ako celok nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Okrem toho sme v súlade s ISRE 2400 REV povinní dodržiavať príslušné etické požiadavky.

Preverenie konsolidovaných finančných výkazov v súlade s ISRE 2400 REV predstavuje zákazku na limitované uistenie. V rámci zákazky audítor vykonáva postupy, ktoré zahŕňajú predovšetkým zisťovanie informácií od manažmentu a iných

²² Podnadpis „Správa o konsolidovaných finančných výkazoch“ nie je potrebný, keď sa nepoužije druhý podnadpis „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“.

²³ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

²⁴ Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie konsolidovaných finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, a ...“

relevantných pracovníkov účtovnej jednotky, uplatňuje analytické postupy a vyhodnocuje získané dôkazy.

Postupy vykonávané v rámci preverenia majú podstatne menší rozsah než postupy vykonávané počas auditu vykonávaného v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor audítora na tieto konsolidované finančné výkazy.

Základ pre záporný záver

Ako sa uvádza v poznámke X ku konsolidovaným finančným výkazom, spoločnosť nezahrnula do konsolidácie dcérsku spoločnosť XYZ, ktorú nadobudla v roku 20X1, keďže doteraz nedokázala určiť reálnu hodnotu niektorých významných položiek majetku a záväzkov dcérskej spoločnosti ku dňu nadobudnutia. Investícia je preto zaúčtovaná na základe obstarávacej ceny. Podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva sa mala dcérska spoločnosť zahrnúť do konsolidácie, lebo ju spoločnosť ovláda. Keby sa spoločnosť XYZ zahrnula do konsolidácie, významne by to ovplyvnilo veľa častí priložených finančných výkazov.

Záporný záver

Na základe nášho preverenia, z dôvodu závažnosti skutočností uvedenej v odseku Základ pre záporný záver, konsolidované finančné výkazy nezobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu (alebo *neposkytujú pravdivý a verný obraz o finančnej situácii*) spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1 a výsledky jej hospodárenia a peňažné toky (alebo *o výsledkoch jej hospodárenia a peňažných tokoch*) za rok končiaci sa k uvedenému dátumu v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.

Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov

[Forma a obsah tejto časti správy audítora sa bude líšiť v závislosti od charakteru ďalších informácií, o ktorých je audítor povinný informovať.]

[podpis audítora]

[dátum správy audítora]

[adresa audítora]

Názorný príklad 5:**Okolnosti zákazky zahŕňajú:**

- **Preverenie úplného súboru finančných výkazov na všeobecné účely, ktoré manažment účtovnej jednotky zostavil v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.**
- **Podmienky zákazky na preverenie zahŕňajú zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy popísané v odseku 30(b) tohto štandardu.**
- **Audítor nemohol vyjadriť záver o finančných výkazoch z dôvodu neschopnosti získať dostatočné a vyhovujúce dôkazy o viacerých častiach finančných výkazov, čo vedie audítora k presvedčeniu, že je tento účinok významný a zásadný z hľadiska finančných výkazov. Konkrétne to znamená, že audítor nemohol získať dôkazy o fyzickom stave zásob a pohľadávkach účtovnej jednotky.**

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA O PREVERENÍ

(príslušný adresát)

Boli sme poverení preverením priložených finančných výkazov spoločnosti ABC, ktoré obsahujú výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, výkaz súhrnných ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a prehľad významných účtovných zásad a metód, a ďalšie doplňujúce informácie.

Zodpovednosť manažmentu²⁵ za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva²⁶ a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver o priložených finančných výkazoch. Vzhľadom na skutočnosť(tí) uvedené v odseku Základ pre odmietnutie názoru sme však nemohli získať dostatočné a vyhovujúce dôkazy, ktoré by nám poskytli základ pre vyjadrenie záveru o finančných výkazoch.

Základ pre odmietnutie záveru

Manažment nevykonával fyzickú inventúru zásob na konci roka. Nemohli sme vykonať postupy, ktoré sme považovali za potrebné v súvislosti s množstvom zásob k 31. decembru 20X1 vykázaných vo výške xxx vo výkaze o finančnej situácii k 31. decembru 20X1.

Navyše zavedenie nového automatizovaného systému na evidenciu pohľadávok v septembri 20X1 spôsobilo veľký počet chýb v pohľadávkach a zásobách. K dátumu našej správy manažment ešte stále odstraňoval nedostatky systému a opravoval chyby. V dôsledku týchto skutočností sme nemohli určiť, či by bolo treba vykonať úpravy týkajúce sa zaúčtovaných alebo nezaúčtovaných zásob a pohľadávok, ako aj častí,

²⁵ Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

²⁶ Keď manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz, môže byť znenie takéto: „Manažment je zodpovedný za zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, a ...“.

z ktorých sa skladá výkaz súhrnných ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov.

Odmietnutie záveru

Vzhľadom na závažnosť skutočností uvedených v odseku Základ pre odmietnutie záveru sme nemohli získať dostatočné a vyhovujúce dôkazy na vyjadrenie nášho záveru o priložených finančných výkazoch. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme záver o týchto finančných výkazoch.

(podpis audítora)

(dátum správy audítora)

(adresa audítora)

Názorný príklad 6:**Okolnosti zákazky zahŕňajú:**

- Finančné výkazy zostavil manažment účtovnej jednotky v súlade s požiadavkami finančného výkazníctva uvedenými v zmluve (ktoré predstavujú rámec na špeciálne účely), aby dodržal ustanovenia zmluvy. Manažment nemá možnosť voľby iných rámcov finančného výkazníctva.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec zabezpečujúci súlad.
- Podmienky zákazky na preverenie zahŕňajú zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy popísané v odseku 30(b) tohto štandardu.
- Distribúcia a použitie správy audítora je obmedzené.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA O PREVERENÍ

(príslušný adresát)

Uskutočnili sme preverenie priložených finančných výkazov spoločnosti ABC, ktoré obsahujú súvahu k 31. decembru 20X1, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, ako aj prehľad významných účtovných zásad a metód, a ďalšie doplňujúce informácie. Manažment spoločnosti ABC zostavil finančné výkazy podľa požiadaviek finančného výkazníctva uvedených v kapitole Z zmluvy uzatvorenej medzi spoločnosťou ABC a spoločnosťou DEF do dňa 1. januára 20X1 („zmluva“).

Zodpovednosť manažmentu²⁷ za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov podľa požiadaviek finančného výkazníctva uvedených v kapitole Z zmluvy a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver o priložených finančných výkazoch. Preverenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov* (ďalej len „ISRE 2400 REV“). V súlade s ISRE 2400 REV sme povinní dospieť k záveru, či sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy ako celok nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Okrem toho sme v súlade s ISRE 2400 REV povinní dodržiavať príslušné etické požiadavky.

Preverenie finančných výkazov v súlade s ISRE 2400 REV predstavuje zákazku na limitované uistenie. V rámci zákazky audítor vykonáva postupy, ktoré zahŕňajú predovšetkým zisťovanie informácií od manažmentu a iných relevantných pracovníkov účtovnej jednotky, uplatňuje analytické postupy a vyhodnocuje získané dôkazy.

Postupy vykonávané v rámci preverenia majú podstatne menší rozsah než postupy vykonávané počas auditu vykonávaného v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor audítora na tieto finančné výkazy.

Záver

Na základe nášho preverenia sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančné výkazy spoločnosti ABC nie sú zostavené verne, vo

²⁷

Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

všetkých významných súvislostiach, v súlade s požiadavkami finančného výkazníctva uvedenými v kapitole Z zmluvy.

Základ účtovníctva a obmedzenie distribúcie a použitia

Bez modifikácie nášho záveru upozorňujeme na bod X prílohy finančných výkazov, v ktorom sa popisuje základ účtovníctva. Finančné výkazy boli zostavené s cieľom pomôcť spoločnosti ABC dodržať požiadavky finančného výkazníctva v kapitole Z vyššie uvedenej zmluvy. Z tohto dôvodu nemusia byť finančné výkazy vhodné na iný účel. Naše správa je určená výhradne spoločnostiam ABC a DEF a nemala by sa distribuovať ani používať inými stranami, okrem spoločností ABC a DEF.

(podpis audítora)

(dátum správy audítora)

(adresa audítora)

Názorný príklad 7:**Okolnosti zákazky zahŕňajú:**

- Preverenie výkazu peňažných príjmov a výdavkov
- Finančný výkaz zostavil manažment účtovnej jednotky v súlade so zásadami vedenia účtovníctva na báze peňažných príjmov a výdavkov na základe žiadosti veriteľa poskytnúť informácie o peňažných tokoch. Základ účtovníctva použitý na zostavenie výkazu dohodla účtovná jednotka s veriteľom.
- Platným rámcom finančného výkazníctva je rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu, ktorý je určený na splnenie potrieb špecifických používateľov v súvislosti s finančnými informáciami.
- Audítor rozhodol, že je vhodné použiť vyjadrenie „zobrazuje verne, vo všetkých významných súvislostiach“ v závere audítora.
- Podmienky zákazky na preverenie zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy popísané v odseku 30(b) tohto štandardu.
- Distribúcia ani použitie správy audítora nie je obmedzené.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA O PREVERENÍ

(príslušný adresát)

Uskutočnili sme preverenie priloženého výkazu peňažných príjmov a výdavkov spoločnosti ABC za rok končiaci sa 31. decembra 20X1, a prehľad významných účtovných zásad a metód, a ďalších doplňujúcich informácií (spolu označovaný ako „finančný výkaz“). Manažment spoločnosti ABC zostavil finančný výkaz na základe účtovníctva peňažných príjmov a výdavkov, ktorý sa uvádza v poznámke X.

Zodpovednosť manažmentu²⁸ za finančný výkaz

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu tohto finančného výkazu v súlade so zásadami vedenia účtovníctva na báze peňažných príjmov a výdavkov, ktorý sa uvádza v poznámke X a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančného výkazu, ktorý neobsahuje významné nesprávosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver o priloženom finančnom výkaze. Preverenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (ISRE) 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov* (ďalej len „ISRE 2400 REV“). V súlade s ISRE 2400 REV sme povinní dospieť k záveru, či sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančný výkaz nebol zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Okrem toho sme v súlade s ISRE 2400 REV povinní dodržiavať príslušné etické požiadavky.

Preverenie finančných výkazov v súlade s ISRE 2400 REV predstavuje zákazku na limitované uistenie. V rámci zákazky audítor vykonáva postupy, ktoré zahŕňajú predovšetkým zisťovanie informácií od manažmentu a iných relevantných pracovníkov účtovnej jednotky, uplatňuje analytické postupy a vyhodnocuje získané dôkazy.

Postupy vykonávané v rámci preverenia majú podstatne menší rozsah než postupy vykonávané počas auditu vykonávaného v súlade s Medzinárodnými auditorskými

²⁸

Alebo iné vhodné označenie v súvislostiach právneho rámca v konkrétnej jurisdikcii.

štandardmi. Z tohto dôvodu nevyjadrujeme názor audítora k tomuto finančnému výkazu.

Záver

Na základe nášho preverenia, sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že finančný výkaz nie je zostavený verne, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade so zásadami vedenia účtovníctva na báze peňažných príjmov a výdavkov spoločnosti ABC za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 v súlade so základom účtovníctva peňažných príjmov a výdavkov, ktorý sa uvádza v poznámke X.

Základ účtovníctva

Bez modifikácie nášho záveru upozorňujeme na bod X prílohy finančných výkazov, v ktorom sa popisuje základ účtovníctva. Finančný výkaz bol zostavený s cieľom poskytnúť informácie veriteľovi XYZ. Z tohto dôvodu nemusí byť finančný výkaz vhodný na iný účel.

(podpis audítora)

(dátum správy audítora)

(adresa audítora)