

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD PRE ZÁKAZKY NA UIŠŤOVACIE SLUŽBY 3000 (REVIDOVANÉ ZNENIE) ZÁKAZKY NA UIŠŤOVACIE SLUŽBY INÉ AKO AUDIT ALEBO PREVERENIE HISTORICKÝCH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ

(Účinný pre správy o uistení s dátumom 15. december 2015 alebo neskorším dátumom)

OBSAH

	Odsek
Úvod	1 – 4
Rozsah	5 – 8
Dátum nadobudnutia účinnosti	9
Ciele	10 – 11
Definície	12 – 13
Požiadavky	
Vykonanie zákazky na uisťovacie služby v súlade s ISAE	14 – 19
Etické požiadavky	20
Prijatie zákazky a pokračovanie	21 – 30
Kontrola kvality	31 – 36
Profesionálny skepticizmus, odborný úsudok, uisťovacie zručnosti a techniky	37 – 39
Plánovanie a vykonávanie zákazky	40 – 47
Získavanie dôkazov	48 – 60
Nasledujúce udalosti	61
Iné informácie	62
Vymedzenie príslušných kritérií	63
Formulácia záveru správy o uistení	64 – 66
Vypracovanie správy o uistení	67 – 71
Nemodifikovaný a modifikovaný záver	72 – 77
Povinnosti informovať o ďalších skutočnostiach	78
Dokumentácia	79 – 83

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Úvod	A1
Ciele	A2
Definície	A3 – A20
Vykonanie zákazky na uisťovacie služby v súlade s ISAE	A21 – A29
Etické požiadavky	A30 – A34
Prijatie zákazky a pokračovanie	A35 – A59
Kontrola kvality	A60 – A75
Profesionálny skepticizmus a odborný úsudok	A76 – A85
Plánovanie a vykonávanie zákazky	A86 – A107
Získavanie dôkazov	A108 – A139
Nasledujúce udalosti	A140 – A141
Iné údaje	A142
Vymedzenie príslušných kritérií	A143 – A145
Formulácia záveru správy o uistení	A146–A157
Vypracovanie správy o uistení	A158–A187
Nemodifikovaný a modifikovaný záver	A188–A191
Povinnosti informovať o ďalších skutočnostiach	A192
Dokumentácia	A193 – A200
Príloha: Úlohy a zodpovednosti	

Medzinárodný štandard pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) 3000 (revidované znenie), *Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií* treba chápať v kontexte *Predslovu k medzinárodným usmerneniam pre kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby*.

Úvod

1. Tento Medzinárodný štandard pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) upravuje zákazky, ktoré nie sú auditom ani preverením historických finančných informácií. Audit a preverenie historických finančných informácií upravujú Medzinárodné auditorské štandardy (ISA) a Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE). (Pozri ods. A21 – A22.)
2. Zákazky na uistenie zahŕňajú atestačné zákazky, pri ktorých predmet zákazky na základe kritérií neposúdi a nezhodnotí audítor, ale iná strana, a priame zákazky, pri ktorých predmet zákazky na základe kritérií posúdi alebo zhodnotí audítor. Tento štandard obsahuje požiadavky and aplikačné a iné vysvetľujúce materiály určené pre atestačné zákazky poskytujúce primerané alebo limitované uistenie. Štandard, upravený a doplnený podľa okolností zákazky, možno použiť aj na priame zákazky poskytujúce primerané a limitované uistenie.
3. Tento štandard vychádza z nasledujúcich predpokladov:
 - (a) na členov tímu pracujúceho na zákazke a osobu, ktorá preverí kontrolu kvality zákazky (ak sa pri zákazke takáto osoba stanoví), sa vzťahujú časti A a B *Etického kódexu pre účtovných odborníkov*, ktorý vydala Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (Etický kódex IESBA), týkajúce sa zákaziek na uistovacie služby, iné odborné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré sú minimálne aspoň rovnako náročné; a (pozri: ods. A30 – A34)
 - (b) odborník (pozn. prekladateľa: v podmienkach Slovenskej republiky je to audítor), ktorý vykonáva zákazku, pôsobí vo firme, v ktorej sa uplatňuje ISQC 1,¹ prípadne iné profesijné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov upravujúcich zodpovednosť firmy za jej systém kontroly kvality, ktoré kladú minimálne také isté nároky ako ISQC 1. (Pozri ods. A61 – A66.)
4. Vo firmách, ktoré vykonávajú zákazky na uistovacie služby, sa kontrola kvality a dodržiavanie etických princípov vrátane požiadaviek na nezávislosť považuje za neoddeliteľnú súčasť kvalitných zákaziek na uistovacie služby vo verejnom záujme. Audítori poskytujúci služby tieto požiadavky dobre poznajú. Ak sa súlad s týmto alebo niektorým iným štandardom pre uistovacie služby rozhodne deklarovať iný kompetentný odborník, ktorý nie je audítorom, je dôležité, aby si uvedomil, že tento

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

štandard obsahuje požiadavky, ktoré vyplývajú z predpokladov špecifikovaných v predchádzajúcom odseku.

Pôsobnosť

5. Tento štandard upravuje zákazky na uistovacie služby, ktoré nie sú auditom ani preverením historických finančných informácií, a to v súlade s tým, ako sú vymedzené v *Medzinárodnom rámci pre zákazky na uistovacie služby* (Rámec). Ak je pre predmet zákazky relevantný niektorý osobitný štandard ISAE, tak sa daný štandard uplatní spolu s týmto štandardom. (Pozri ods. A21 – A22.)
6. Nie všetky zákazky, ktoré vykonávajú audítori, predstavujú zákazky na uistovacie služby. Ďalšími častými zákazkami, ktoré nepredstavujú zákazky na uistovacie služby podľa definície v odseku 12(a) (takže sa na ne nevzťahuje tento štandard), sú napríklad:
 - (a) zákazky upravené Medzinárodnými štandardmi pre súvisiace služby (ISRS), napríklad dohodnuté postupy či zákazky na zostavenie finančných výkazov;²
 - (b) vypracovanie daňového priznania bez záveru vyjadrujúceho uistenie,
 - (c) zákazky na konzultačné (alebo poradenské) služby, napríklad konzultácie týkajúce sa riadenia a daní. (Pozri ods. A1.)
7. Zákazka vykonávaná podľa štandardov ISAE môže byť súčasťou väčšej zákazky. V takom prípade sú tieto štandardy relevantné iba pre tú časť zákazky, ktorá sa týka uistenia.
8. Nasledujúce zákazky síce môžu zodpovedať definícii v odseku 12(a), avšak nepovažujú sa za zákazky na uistenie v zmysle štandardov ISAE:
 - (a) zákazky na poskytnutie svedeckej výpovede pri súdnych konaniach týkajúcich sa účtovníctva, výkonu auditu, zdaňovania alebo iných záležitostí;
 - (b) zákazky zahŕňajúce odborné posudky, názory alebo vyjadrenia, z ktorých si používateľ môže vyvodiť určité uistenie, ak platia všetky nasledujúce skutočnosti:
 - (i) tieto posudky, názory alebo vyjadrenia sa iba nepriamo týkajú celkovej zákazky;
 - (ii) písomné správy sú výslovne určené výhradne na použitie pre predpokladaných používateľov uvedených v správe;

² ISRS 4400, *Zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov týkajúcich sa finančných informácií*, a ISRS 4410, *Zákazky na zostavenie finančných výkazov*

- (iii) v zmysle písomnej dohody so špecifikovanými predpokladanými používateľmi zákazka nepredstavuje zákazku na uistovacie služby, a
- (iv) zákazka nie je v správe audítora prezentovaná ako zákazka na uistovacie služby.

Dátum nadobudnutia účinnosti

9. Tento štandard je účinný pre zákazky na uistovacie služby so správou s dátumom 15. december 2015 alebo neskorším dátumom.

Ciele

10. Audítor má pri vykonávaní zákazky na uistovacie služby nasledujúce ciele:
- (a) získať primerané, resp. limitované uistenie o tom, že informácie o predmete zákazky neobsahujú významné nesprávnosti;
 - (b) vyjadriť záver o výsledku posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky v písomnej správe poskytujúcej záver vyjadrujúci primerané, resp. limitované uistenie a popisuje základ, z ktorého daný záver vyplýva; (pozri: ods. A2),
 - (c) poskytnúť ďalšie informácie, ktorých poskytnutie požaduje tento štandard alebo iné relevantné štandardy ISAE.
11. Keď sa nedá získať primerané, resp. limitované uistenie a vydanie správy o uistení obsahujúcej podmienený záver nie je pre predpokladaných používateľov za daných okolností postačujúce, tento štandard vyžaduje, aby audítor odmietol vyjadriť záver alebo od zákazky odstúpil (prípadne sa jej vzdal), pokiaľ odstúpenie umožňuje platný zákon alebo predpis.

Definície

12. Ak nie je stanovené inak, majú nasledujúce výrazy v tomto štandarde a v ďalších ISAE priradený nasledovný význam: (pozri ods. A27)
- (a) Zákazka na uistovacie služby (*assurance engagement*)– zákazka, pri ktorej sa odborník (teda audítor) snaží získať dostatok vhodných dôkazov, aby mohol vyjadriť záver, ktorého cieľom je zvýšiť mieru dôvery predpokladaných používateľov (nie zodpovednej strany) v informácie o predmete zákazky (teda vo výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky na základe kritérií). Každá zákazka na uistovacie služby sa klasifikuje z dvoch hľadísk, a to ako: (pozri ods. A3)
 - (i) zákazka na primerané uistenie alebo zákazka na limitované uistenie, kde:

- a. *zákazka na primerané uistenie (reasonable assurance engagement)* – je *zákazka* na uistovacie služby, pri ktorej audítor zníži riziko *zákazky* na takú úroveň, ktorá je za okolností *zákazky* prijateľná, aby získal základ na vyjadrenie svojho záveru. Audítor vyjadrí svoj záver v podobe, ktorá prezentuje jeho názor na výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu *zákazky* podľa daných kritérií.
 - b. *zákazka na limitované uistenie (limited assurance engagement)* – je *zákazka* na uistovacie služby pri ktorej audítor zníži riziko spojené so *zákazkou* na takú úroveň, aká je za okolností *zákazky* prijateľná, avšak toto riziko je vyššie ako v prípade *zákazky* na primerané uistenie, ako základ na vyjadrenie záveru vo forme, ktorá vyjadrí, či si na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov všimol záležitosť alebo záležitosť, ktoré by ho viedli k domnienke, že v informáciách o predmete sú významné nesprávnosti. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov vykonávaných pri *zákazke* na limitované uistenie sú v porovnaní s charakterom, časovým rozvrhnutím a rozsahom postupov pri *zákazke* na primerané uistenie obmedzené, ale sú naplánované tak, aby audítor získal takú mieru uistenia, ktorá je podľa jeho odborného úsudku zmysluplná. Úroveň uistenia, ktoré audítor získa, je zmysluplná vtedy, keď dôveru predpokladaných používateľov v informácie o predmete pravdepodobne zvýši natoľko, že ju jednoznačne nebude možné považovať za bezvýznamnú. (Pozri ods. A3 – A7.)
- (ii) *priama zákazka alebo atestačná zákazka*: (pozri: ods. A8)
- a. *atestačná zákazka (attestation engagement)* – je *zákazka* na uistovacie služby, pri ktorej predmet *zákazky* na základe kritérií neposudzuje ani nezhodnocuje audítor, ale iná strana. Takáto iná strana, nie audítor, výsledné informácie o predmete častokrát prezentuje v správe alebo vo vyhlásení. V niektorých prípadoch však môže informácie o predmete prezentovať audítor vo svojej správe o uistení. Audítor sa vo vyjadrenom závere zameriava na skutočnosť, či v informáciách o predmete *zákazky* nie sú významné nesprávnosti. Audítor môže svoj záver formulovať vzhľadom na: (pozri: ods. A178, A180)

- i. predmet zákazky a príslušné kritériá;
 - ii. informácie o predmete zákazky a príslušné kritériá; alebo
 - iii. vyhlásenie príslušnej strany, resp. strán.
- b. priama zákazka (*direct engagement*)– je zákazka na uistovacie služby, pri ktorej audítor na základe kritérií posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky a výsledné informácie o predmete predloží v správe o uistení alebo ako prílohu k správe o uistení. Pri priamej zákazke sa audítor vo svojom závere vyjadruje k výsledku posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky na základe daných kritérií.
- (b) Zručnosti a techniky využívané pri zákazkách na uistovacie služby (*assurance skills and techniques*) – zručnosti a techniky audítora poskytujúceho uistovacie služby uplatňované pri plánovaní, získavaní a vyhodnocovaní dôkazov, komunikácii a vykazovaní, ktoré sa líšia od znalostí o predmete zákazky konkrétnej zákazky na uistovacie služby alebo na posúdenie a zhodnotenie predmetu takejto zákazky. (Pozri: ods. A9.)
- (c) Kritériá (*criteria*) – sú referenčné hodnoty (*benchmarks*), ktoré sa použijú na posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky. „Príslušné kritériá“ (*applicable criteria*) sú kritériá použité pri konkrétnej zákazke. (Pozri: ods. A10.)
- (d) Okolnosti zákazky (*engagement circumstances*) – širší kontext vymedzujúci konkrétnu zákazku, ktorý zahŕňa: podmienky zákazky; skutočnosť, či ide o zákazku na primerané uistenie alebo o zákazku na limitované uistenie, charakteristiku predmetu zákazky; kritériá na posúdenie alebo zhodnotenie; informačné potreby plánovaných používateľov; relevantnú charakteristiku zodpovednej strany, posudzovateľa alebo hodnotiteľa a zadávajúcej strany a ich prostredie; ako aj iné skutočnosti, napríklad udalosti, transakcie, podmienky a postupy, ktoré by mohli zákazku významne ovplyvniť.
- (e) Partner zodpovedný za zákazku (*engagement partner*) – partner alebo iná osoba vo firme, ktorá zodpovedá za zákazku a jej vykonanie, ako aj za uistovaciú správu vydávanú v mene firmy, a ktorá má, keď sa to požaduje, primerané oprávnenie od profesijného, právneho alebo regulačného orgánu. Výraz „partner zodpovedný za zákazku“ treba v relevantných prípadoch chápať ako výraz, ktorý zodpovedá ekvivalentnému výrazu platnému vo verejnom sektore.

- (f) Riziko zákazky (*engagement risk*) – riziko, že audítor vyjadří neprimeraný záver v prípade, keď sú v informáciách o predmete zákazky významné nesprávnosti. (Pozri: ods. A11 – A14.)
- (g) Strana zadávajúca zákazku (*engaging party*) – strana, resp. strany, ktoré si najmú audítora, aby vykonal zákazku na uistovacie služby. (Pozri: ods. A15.)
- (h) Tím pracujúci na zákazke (*engagement team*) – všetci partneri a zamestnanci pracujúci na zákazke, ako aj všetky osoby, ktoré najala firma alebo firma v sieti, a podieľajú sa na danej zákazke. Výraz „tím pracujúci na zákazke“ nezahŕňa externého experta nominovaného audítorm, ktorého si najme firma alebo firma v sieti.
- (i) Dôkaz (*evidence*) – informácie, ktoré audítor použil pri formulácii svojho záveru. Dôkazy zahŕňajú informácie obsiahnuté v relevantných informačných systémoch, ak existujú, ako aj iné informácie. Pre potreby ISAE: (Pozri: ods. A146 – A152.)
 - (i) Dostatočnosť dôkazov je meradlom ich množstva.
 - (ii) Vhodnosť dôkazov je meradlom ich kvality.
- (j) Firma (*firm*) – fyzická alebo právnická osoba alebo iný subjekt, ktorý združuje jednotlivých audítarov. Výraz „firma“ treba v relevantných prípadoch chápať ako výraz, ktorý zodpovedá ekvivalentnému výrazu platnému pre verejný sektor.
- (k) Historické finančné informácie (*historical financial information*) – finančnými výrazmi vyjadrené informácie týkajúce sa konkrétnej účtovnej jednotky o ekonomických udalostiach v priebehu minulých období alebo o ekonomických podmienkach, resp. okolnostiach k určitému dátumu v minulosti, čerpané predovšetkým z účtovného systému účtovnej jednotky.
- (l) Interný audit (*internal audit function*) – funkcia účtovnej jednotky interne zabezpečujúca uistovacie a konzultačné činnosti, ktorej úlohou je posúdiť a zvýšiť účinnosť procesov účtovnej jednotky v oblasti jej spravovania, riadenie rizík a internej kontroly.
- (m) Predpokladaní používateľa (*intended users*) – fyzické alebo právnické osoby, resp. skupiny fyzických alebo právnických osôb, o ktorých audítor predpokladá, že použijú správu o uistení. V niektorých prípadoch môžu byť predpokladanými používateľmi správy iné osoby ako tie, ktorým je správa o uistení určená. (Pozri: ods. A16 – A18, A37.)
- (n) Posudzovateľ alebo hodnotiteľ (*measurer or evaluator*) – strana, resp. strany, ktoré podľa daných kritérií posúdia alebo zhodnotia predmet zákazky. Posudzovateľ alebo hodnotiteľ má odborné

znalosti v oblasti predstavujúcej predmet zákazky. (Pozri: ods. A37, A39.)

- (o) Nesprávnosť (*misstatement*) – rozdiel medzi informáciou o predmete zákazky a jej náležitým posúdením alebo zhodnotením v súlade s danými kritériami. Nesprávnosti môžu byť úmyselné alebo neúmyselné, kvalitatívne alebo kvantitatívne, a zahŕňajú aj opomenutia.
- (p) Faktická nesprávnosť (týkajúca sa iných informácií) (*misstatement of fact (with respect to other information)*) – iná nesprávne vykázaná alebo prezentovaná informácia, ktorá nesúvisí so záležitosťami uvedenými v informáciách o predmete zákazky alebo v správe o uistení. Významná faktická nesprávnosť môže znížiť dôveryhodnosť dokumentu, ktorý obsahuje informácie o predmete zákazky.
- (q) Iné informácie (*other information*) – informácie (nie však informácie o predmete zákazky, ani správa o uistení vzhľadom na tieto informácie), ktoré sú, či už zo zákona, na základe predpisu alebo zvyklosti, zahrnuté do dokumentu obsahujúceho informácie o predmete zákazky a správu o uistení vzhľadom na tieto informácie.
- (r) Odborník (*practitioner*) – osoba, resp. osoby vykonávajúce audit (zvyčajne partner zodpovedný za zákazku alebo iní členovia tímu pracujúceho na zákazke, prípadne firmy). (Pozn. prekladateľa: v podmienkach Slovenskej republiky je týmto odborníkom audítor, preto bude v ďalšom texte používaný výraz „audítor“.) Keď tento štandard výslovne určuje, aby niektorú požiadavku alebo povinnosť splnil partner zodpovedný za zákazku, použije sa výraz „partner zodpovedný za zákazku“ a nie „audítor“. (Pozri: ods. A37.)
- (s) Expert nominovaný audítorm (*practitioner's expert*) – fyzická alebo právnická osoba s odbornými znalosťami z oblasti inej než sú uisťovacie služby, ktorej prácu v danej oblasti audítor využije, aby získal dostatočné a vhodné dôkazy. Takýmto expertom môže byť buď interný expert audítora (ktorý je partnerom alebo zamestnancom, aj dočasným zamestnancom audítorovej firmy alebo firmy v sieti), alebo externý expert.
- (t) Odborný úsudok (*professional judgment*) – v súvislostiach daných štandardmi pre uisťovacie služby a etickými štandardmi, uplatnenie vhodnej odbornej prípravy, poznatkov a skúseností pri prijímaní informovaných rozhodnutí o opatreniach, ktoré sú za daných okolností vhodné.
- (u) Profesionálny skepticizmus (*professional skepticism*) – postoj, ktorý sa vyznačuje pochybovačnosťou a ostražitosťou zameranou na

podmienky, ktoré by mohli naznačovať možnosť nesprávnosti, a kritické posudzovanie dôkazov.

- (v) Zodpovedná strana (*responsible party*) – strana, resp. strany zodpovedné za predmet zákazky. (Pozri: ods. A37.)
 - (w) Riziko významnej nesprávnosti (*risk of material misstatement*) – riziko, že informácie o predmete zákazky ešte pred udelením zákazky obsahujú významné nesprávnosti.
 - (x) Informácie o predmete zákazky (*subject matter information*) – výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky na základe daných kritérií, teda informácie, ktoré sú výsledkom uplatnenia daných kritérií na predmet zákazky. (Pozri: ods. A19.)
 - (y) Predmet zákazky (*underlying subject matter*) – jav posudzovaný alebo hodnotený na základe kritérií.
13. Na účely tohto štandardu a iných ISAE výraz „príslušná strana“, resp. „príslušné strany“ znamená podľa toho, čo je vhodné: „zodpovedná strana“, „posudzovateľ alebo hodnotiteľ“ alebo „zadávací subjekt“. (Pozri ods. A20, A37.)

Požiadavky

Vykonanie zákazky na uisťovacie služby v súlade s ISAE

Súlada so štandardmi relevantnými pre zákazku

- 14. Audítora je povinný dodržiavať tento štandard a všetky ostatné špecifické ISAE, ktoré sú pre danú zákazku relevantné.
- 15. Audítora nesmie vo svojej správe uviesť, že zákazka bola vykonaná v súlade s týmto štandardom alebo inými ISAE, ak nespĺnil požiadavky tohto štandardu a všetkých ostatných ISAE, ktoré sú pre danú zákazku relevantné. (Pozri: ods. A21 – A22, A170.)

Text štandardu pre uisťovacie služby

- 16. Audítora je povinný oboznámiť sa s úplným znením ISAE vrátane aplikačných a iných vysvetľujúcich materiálov, aby chápal ciele štandardu a správne aplikoval jeho požiadavky. (Pozri: ods. A23 – A28.)

Splnenie relevantných požiadaviek

- 17. S výhradou prípadov podľa ustanovení v nasledujúcom odseku je audítora povinný splniť všetky požiadavky tohto štandardu a všetkých ostatných relevantných osobitných ISAE, s výnimkou prípadov, keď je niektorá požiadavka vzhľadom na podmienky danej zákazky irelevantná, pretože sa viaže na podmienku, ktorá v danom prípade neexistuje. Požiadavky, ktoré sa vzťahujú iba na zákazky na limitované uistenie, resp. iba na zákazky na

primerané uistenie, sú v nasledujúcom texte v odsekoch rozdelené do dvoch stĺpcov, pričom každý stĺpec je za číslom daného odseku označený buď písmenom „L“ (limitované uistenie) alebo „P“ (primerané uistenie). (Pozri: ods. A29.)

18. Vo výnimočných prípadoch môže audítor usúdiť, že sa treba odkloniť od relevantnej požiadavky uvedenej v niektorom ISAE. V takom prípade je audítor povinný vykonať alternatívne audítorské postupy, aby prostredníctvom nich dosiahol cieľ danej požiadavky. Potreba odkloniť sa od relevantnej požiadavky môže vzniknúť iba vtedy, keď ide o požiadavku vykonať určitý konkrétny postup, pričom daný postup by bol za konkrétnych okolností zákazky pri dosahovaní cieľa požiadavky neúčinný.

Nedosiahnutie cieľa

19. Ak sa cieľ tohto štandardu alebo iného relevantného osobitného ISAE nedá dosiahnuť, audítor je povinný zhodnotiť, či v dôsledku toho nebude nútený modifikovať svoj záver alebo odstúpiť od zákazky (ak odstúpenie od zákazky umožňuje platný zákon alebo predpis). Nedosiahnutie cieľa relevantného ISAE je závažná záležitosť, ktorú treba zdokumentovať v súlade s odsekom 79 tohto štandardu.

Etické požiadavky

20. Audítor je povinný splniť požiadavky uvedené v časti A a B Etického kódexu IESBA, ktoré sa týkajú zákaziek na uisťovacie služby, iné odborné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne rovnaké nároky. (Pozri: ods. A30 – A34, A60.)

Akceptácia a pokračovanie

21. Partner zodpovedný za zákazku je povinný presvedčiť sa, že firma dodržala príslušné postupy týkajúce sa akceptácie a pokračovania vzťahov s klientmi a zákaziek na uisťovacie služby, a že závery prijaté v tomto ohľade sú primerané.
22. Audítor smie prijať zákazku na uisťovacie služby alebo v takejto zákazke pokračovať, iba ak: (pozri: ods. A30 – A34)
 - (a) nemá dôvod domnievať sa, že nebudú splnené príslušné etické požiadavky vrátane požiadavky na nezávislosť;
 - (b) sa uistil, že osoby, ktoré majú vykonať zákazku, sú spoločne spôsobilé a schopné zákazku zrealizovať (pozri aj odsek 32).
 - (c) boli dohodnuté východiská, na základe ktorých sa má zákazka vykonať, a to tým, že:

- (i) zistil, že sú splnené predpoklady podmieňujúce vykonanie zákazky na uistovacie služby (pozri aj odseky 24 – 26);
 - (ii) sa utvrdil v tom, že audítor a zadávajúca strana rovnako chápu podmienky zákazky vrátane audítorových povinností týkajúcich sa správy.
23. Keď partner zodpovedný za zákazku získa informáciu, pre ktorú by firma zákazku odmietla, keby túto informáciu mala prv, je povinný postúpiť danú informáciu bezodkladne firme, aby mohla firma spolu s partnerom zodpovedným za zákazku prijať potrebné opatrenia.

Nevyhnutné predpoklady na prijatie zákazky na uistovacie služby

24. Aby audítor zistil, či sú splnené predpoklady na prijatie zákazky na uistovacie služby, je povinný na základe predbežných znalostí o okolnostiach zákazky a po rozhovore s príslušnou stranou, resp. stranami rozhodnúť, či: (pozri: ods. A35 – A36)
- (a) príslušné strany majú vzhľadom na dané okolnosti vymedzené vhodné úlohy a zodpovednosti; (pozri ods. A3 7– A39)
 - (b) zákazka vykazuje všetky nasledujúce charakteristické znaky:
 - (i) predmet zákazky je vhodný; (pozri ods. A40 – A44)
 - (ii) kritériá, ktoré sa podľa predpokladu audítora použijú pri vypracovaní informácií o predmete zákazky, sú vzhľadom na okolnosti zákazky vhodné a vykazujú nasledujúce charakteristické znaky: (pozri: ods. A45 – A50)
 - a. relevantnosť,
 - b. úplnosť,
 - c. spoľahlivosť,
 - d. neutralita,
 - e. zrozumiteľnosť.
 - (iii) predpokladaní používatelia majú k dispozícii kritériá, ktoré sa podľa predpokladu audítora použijú pri vypracovaní informácií o predmete zákazky; (pozri: ods. A51 – A52)
 - (iv) audítor predpokladá, že sa mu podarí získať dôkazy potrebné na podporu svojho záveru; (pozri: ods. A53 – A55)
 - (v) záver audítora vo forme vhodnej pre zákazku na primerané uistenie alebo zákazku na limitované uistenie musí byť v písomnej forme;

- (vi) zákazka má racionálny účel a v prípade zákazky na limitované uistenie audítor predpokladá, že bude schopný dosiahnuť zmysluplnú mieru uistenia. (Pozri: ods. A56.)
- 25. Ak nie sú splnené základné predpoklady na vykonanie zákazky na uisťovacie služby, audítor je povinný prediskutovať danú skutočnosť so zadávajúcou stranou. Ak sa nedajú urobiť zmeny, ktoré zabezpečia splnenie týchto požiadaviek, audítor nesmie navrhovanú zákazku prijať, ak to nevyžaduje zákon alebo predpis. Za takýchto okolností však nebude zákazka vykonaná v súlade s ISAE, a preto audítor nesmie v správe o uistení uviesť zmienku o tom, že zákazka bola vykonaná v súlade s týmto štandardom alebo iným ISAE.

Obmedzenie rozsahu pred prijatím zákazky

- 26. Keď zadávajúca strana v podmienkach navrhovanej zákazky na uisťovacie služby obmedzí rozsah audítorových prác tak, že obmedzenie podľa názoru audítora povedie k odmietnutiu vyjadriť záver týkajúci sa informácií o predmete zákazky, audítor nesmie takúto zákazku prijať ako zákazku na uisťovacie služby, pokiaľ to nevyžaduje zákon alebo predpis. (Pozri: ods. A155(c).)

Dohodnutie podmienok zákazky

- 27. Audítor sa so zadávajúcou stranou dohodne na podmienkach zákazky. Dohodnuté podmienky zákazky treba dostatočne podrobne špecifikovať v zmluve, zákazkovom liste alebo v inej vhodnej forme písomnej dohody, v písomnom potvrdení alebo v zákone či predpise. (Pozri: ods. A57 – A58.)
- 28. Pri opakujúcich sa zákazkách je audítor povinný posúdiť, či si situácia nevyžaduje úpravu podmienok zákazky, a či zadávajúcej strane netreba pripomenúť už existujúce podmienky zákazky.

Odsúhlasenie zmeny podmienok zákazky

- 29. Audítor nemá súhlasiť so zmenou podmienok zákazky, ak nie je primerane odôvodnená. Ak dôjde k zmene, audítor musí aj naďalej brať do úvahy dôkazy získané pred danou zmenou. (Pozri: ods. A59.)

Správa o uistení stanovená zákonom alebo predpisom

- 30. Formát alebo znenie správy o uistení niekedy predpisuje zákon alebo predpis platný v príslušnej jurisdikcii. Za takých okolností je audítor povinný zhodnotiť:
 - (a) či nie je možné, aby predpokladaní používateľa nesprávne pochopili záver správy o uistení;
 - (b) a ak áno, či sa možnosť nesprávneho pochopenia nedá znížiť dopĺňujúcim vysvetlením v správe o uistení.

Keď audítor dospeje k záveru, že možnosť nesprávneho pochopenia sa nedá znížiť doplnujúcimi vysvetleniami v správe o uistení, nesmie zákazku prijať, ak mu povinnosť prijať zákazku neukladá zákon alebo predpis. Zákazka vykonaná v súlade s takýmto zákonom alebo predpisom nie je v súlade s požiadavkami ISAE, a preto audítor nesmie v správe o uistení uviesť akúkoľvek zmienku o tom, že zákazka bola vykonaná v súlade s týmto štandardom alebo iným ISAE (pozri aj odsek 71).

Kontrola kvality

Charakteristika partnera zodpovedného za zákazku

31. Partner zodpovedný za zákazku musí:

- (a) pôsobiť vo firme, v ktorej sa uplatňuje ISQC 1, iné odborné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce zo zákonných alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne také isté nároky ako ISQC 1; (pozri ods. A60 – A66)
- (b) byť odborne spôsobilý v oblasti zručností a techník používaných pri poskytovaní uisťovacích služieb vďaka rozsiahlej odbornej príprave a praktickým skúsenostiam; (pozri: ods. A60)
- (c) byť dostatočne odborne spôsobilý v oblasti predstavujúcej predmet zákazky a jeho posúdenie alebo zhodnotenie, aby mohol prevziať zodpovednosť za záver vyjadrený v správe o uistení. (Pozri: ods. A67 – A68.)

Určenie tímu

32. Partner zodpovedný za zákazku je povinný: (Pozri: ods. A69.)

- (a) sa uistiť, že osoby, ktoré majú vykonať zákazku, sú spoločne spôsobilé a schopné: (pozri: ods. A70 – A71)
 - (i) zákazku zrealizovať v súlade s požiadavkami relevantných štandardov a platných zákonov a predpisov;
 - (ii) vydať správu o uistení, ktorá bude za daných okolností primeraná;
- (b) sa uistiť, že audítor sa bude môcť podieľať na práci:
 - (i) experta, ktorého nominoval, v prípadoch, keď bude nutné využiť prácu takéhoto experta; (pozri: ods. A70 – A71)
 - (ii) iného audítora, ktorý nie je členom tímu pracujúceho na zákazke, v prípade, keď bude nutné využiť prácu daného audítora; (pozri: ods. A72 – A73)

a to v takom rozsahu, ktorý je postačujúci, aby mohol prevziať zodpovednosť za záver o informáciách o predmete zákazky.

Povinnosti partnera zodpovedného za zákazku

33. Partner zodpovedný za zákazku je povinný prevziať zodpovednosť za celkovú kvalitu zákazky. Znamená to, že okrem iného zodpovedá za to, že:
- (a) sa vykonajú vhodné postupy, ktoré sa týkajú akceptácie a pokračovania vzťahov s klientmi a pokračovania zákaziek;
 - (b) zákazka sa naplánuje a zrealizuje (vrátane náležitého riadenia zákazky a dohľadu nad ňou) v súlade s odbornými štandardmi a požiadavkami platných právnych a iných predpisov;
 - (c) previerka sa vykoná v súlade s firemnými zásadami a postupmi a dokumentácia k zákazke sa preverí najneskôr ku dňu vydania správy o uistení; (pozri: ods. A74)
 - (d) sa vedie náležitá dokumentácia, ktorá bude schopná poskytnúť dôkazy o splnení cieľov audítora a aj to, že zákazka bola vykonaná v súlade s príslušnými ISAE a príslušnými požiadavkami právnych a iných predpisov;
 - (e) zložité alebo sporné záležitosti sa náležite prekonzultujú v rámci tímu pracujúceho na zákazke.
34. Partner zodpovedný za zákazku musí byť počas celej zákazky ostražitý a pozorovaním alebo získavaním informácií zaregistrovať možné dôkazy, ktoré svedčia o tom, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nespĺňajú relevantné etické požiadavky. Ak sa partner zodpovedný za zákazku prostredníctvom firemného systému kontroly kvality alebo iným spôsobom dozvie o skutočnostiach, ktoré naznačujú, že členovia tímu pracujúceho na zákazke nespĺňajú príslušné etické požiadavky, po konzultácii s inými osobami vo firme rozhodne o vhodnom opatrení.
35. Partner zodpovedný za zákazku zvaží výsledky monitorovacieho procesu firmy podľa posledných údajov a, ak to je vhodné, iných firiem v sieti, ako aj to, či nedostatky zaznamenané v týchto informáciách môžu ovplyvniť zákazku na audit.

Preverenie kontroly kvality zákazky

36. V prípade zákaziek, pre ktoré previerku kontroly kvality vyžaduje zákon alebo predpis, prípadne o previerke kontroly kvality rozhodne firma:
- (a) je partner zodpovedný za zákazku povinný prevziať zodpovednosť za to, že sa závažné skutočnosti, ktoré z kontroly vyplynuli, prediskutujú s osobou zodpovednou za previerku kontroly kvality a správa o uistení nebude vydaná skôr, ako sa daná previerka skončí;
 - (b) osoba vykonávajúca previerku kontroly kvality zákazky objektívne zhodnotí závažné úsudky tímu pracujúceho na zákazke a závery, ku

ktorým sa dospelo pri príprave správy o uistení. Pri tomto zhodnotení je potrebné: (pozri: ods. A75)

- (i) prediskutovať závažné záležitosti s partnerom zodpovedným za zákazku;
- (ii) skontrolovať informácie o predmete zákazky a návrh správy;
- (iii) skontrolovať vybranú dokumentáciu k zákazke, ktorá sa týka závažných úsudkov, ktoré tím pracujúci na zákazke urobil, a záverov, ku ktorým dospel;
- (iv) zhodnotiť závery, ku ktorým sa dospelo pri formulovaní správy o uistení, a zvážiť, či je navrhovaná správa vhodná.

Profesionálny skepticizmus, odborný úsudok, uisťovacie zručnosti a techniky

- 37. Audítor má zákazku naplánovať a vykonať s profesionálne skeptickým postojom, ktorý pripúšťa, že môžu existovať okolnosti, ktoré spôsobia, že informácie o predmete zákazky budú významne nesprávne. (pozri: ods. A76 – A80)
- 38. Pri plánovaní a vykonávaní zákazky vrátane rozhodovania o charaktere, časovom rozvrhnutí a rozsahu postupov je audítor povinný uplatňovať odborný úsudok. (pozri: ods. A81 – A85)
- 39. V rámci iteratívneho a systémového procesu zákazky je audítor povinný uplatňovať uisťovacie zručnosti a techniky.

Plánovanie a vykonávanie zákazky

Plánovanie

- 40. Audítor zákazku naplánuje tak, aby sa vykonala efektívne. Pri plánovaní súčasne stanoví rozsah, časový rozvrh a zameranie zákazky a určí charakter, časové rozvrhnutie a rozsah plánovaných postupov, ktoré treba vykonať, aby dosiahol svoj cieľ. (Pozri: ods. A86 – A89.)
- 41. Audítor rozhodne, či sú zvolené kritériá vzhľadom na okolnosti zákazky vhodné, a či, okrem iného, vykazujú charakteristické znaky uvedené v odseku 24(b)(ii).
- 42. Keď sa po akceptácii zákazky zistí, že nie je splnený jeden alebo viacero predpokladov na vykonanie zákazky na uisťovacie služby, audítor túto skutočnosť prediskutuje s príslušnou stranou alebo stranami a rozhodne:
 - (a) či sa daná záležitosť dá vyriešiť k jeho spokojnosti;
 - (b) či je vhodné pokračovať v prácach na zákazke;
 - (c) či treba danú skutočnosť uviesť v správe o uistení, a ak áno, tak akým spôsobom.

43. Keď sa po akceptácii zákazky zistí, že niektoré alebo všetky príslušné kritériá sú nevhodné, prípadne že časť alebo celý predmet zákazky nie je vhodný na zákazku na uisťovacie služby, audítor zváži, či nie je vhodné, aby odstúpil od zákazky, ak takéto odstúpenie povoľuje platný zákon alebo predpis. Ak audítor pokračuje v prácach na zákazke, tak je podľa okolností povinný vyjadriť podmienený záver alebo záporný záver, prípadne vyjadrenie záveru odmietnuť. (Pozri: ods. A90 – A91.)

Významnosť

44. Audítor zohľadní kritérium významnosti: (Pozri: ods. A92 – A100.)
- (a) pri plánovaní a vykonávaní zákazky na uisťovacie služby aj pri určovaní charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov;
 - (b) pri posudzovaní, či v informáciách o predmete zákazky nie sú významné nesprávnosti.

Poznanie predmetu zákazky a ďalších okolností zákazky

45. Audítor získa od príslušnej strany, resp. strán informácie o tom:
- (a) či nemajú poznatky o existencii alebo podozrenie na existenciu faktických alebo údajných nesprávností či porušenia právnych a iných predpisov, ktoré by ovplyvnili informácie o predmete zákazky; (pozri: ods. A101)
 - (b) či má zodpovedná strana interný audit, a ak áno, tak získa ďalšie informácie, aby sa oboznámil s jeho činnosťou a hlavnými zisteniami, ktoré sa týkajú informácií o predmete zákazky;
 - (c) či zodpovedná strana pri vypracovaní informácií o predmete zákazky použila nejakého experta.

Limitované uistenie	Primerané uistenie
<p>46L. Audítor oboznámi s predmetom zákazky a s ďalšími okolnosťami zákazky do takej miery, ktorá mu umožní:</p> <p>(a) identifikovať oblasti, v ktorých existuje pravdepodobnosť výskytu významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky;</p> <p>(b) na základe toho navrhnúť a vykonať postupy zamerané na oblasti identifikované v odseku 46L(a) a získať limitované uistenie pre svoj záver. (Pozri: ods. A101–A104, A107.)</p> <p>47L. Pri oboznamovaní sa s predmetom zákazky a ďalšími okolnosťami zákazky podľa odseku 46L audítor zváži proces, ktorý sa použil pri vypracovaní informácií o predmete zákazky. (Pozri: ods. A106.)</p>	<p>46R. Audítor sa oboznámi s predmetom zákazky a ďalšími okolnosťami zákazky do takej miery, ktorá mu umožní:</p> <p>(a) identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky;</p> <p>(b) na základe toho navrhnúť a vykonať postupy, ktoré budú reagovať na posúdené riziká, a získať primerané uistenie pre svoj záver. (Pozri: ods. A101–A103, A107.)</p> <p>47R. Pri oboznamovaní sa s predmetom zákazky a ďalšími okolnosťami zákazky podľa odseku 46R sa audítor oboznámi aj s internými kontrolami relevantnými pre zákazku v oblasti zostavovania informácií. Uvedené zahŕňa vykonanie postupov nad rámec informácií získaných od pracovníkov zodpovedných za informácie o predmete zákazky, aby posúdil štruktúru (teda návrh) kontrol relevantných pre zákazku a zistil, či boli predmetné kontroly zavedené. (Pozri: ods. A105.)</p>

Získavanie dôkazov

Zváženie rizík a reakcia na posúdené riziká

Limitované uistenie	Primerané uistenie
48L. Audítor je povinný na základe	48R. Audítor je povinný na základe

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY INÉ AKO AUDIT ALEBO
PREVERENIE HISTORICKÝCH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ

Limitované uistenie	Primerané uistenie
<p>získaných znalostí (pozri odsek 46L): (Pozri: ods. A108 – A112.)</p> <p>(a) identifikovať oblasti, v ktorých pravdepodobne môže dôjsť k výskytu významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky;</p> <p>(b) navrhnúť a vykonať postupy zamerané na oblasti identifikované v odseku 48L(a) a získať limitované uistenie pre svoj záver.</p>	<p>získaných znalostí (pozri odsek 46R): (Pozri: ods. A108 – A110.)</p> <p>(a) identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky;</p> <p>(b) navrhnúť a vykonať postupy, ktorými zareaguje na posúdené riziká a získa primerané uistenie pre svoj záver. Audítor okrem vykonania ďalších postupov zameraných na informácie o predmete, ktoré sú za okolností zákazky vhodné, vykoná aj postupy, ktorými získa dostatočné a vhodné dôkazy o prevádzkovej účinnosti príslušných kontrol zameraných na informácie o predmete zákazky, a to v prípadoch, keď:</p> <p>(i) audítor pri posudzovaní rizík významných nesprávností vychádzal z predpokladu, že kontroly sú účinné, alebo</p> <p>(ii) iné postupy, nie testy kontrol, samy osebe nemôžu poskytnúť postačujúce a vhodné dôkazy.</p>

Limitované uistenie	Primerané uistenie
<p>Posúdenie nevyhnutnosti ďalších postupov v prípade zákazky na limitované uistenie</p> <p>49L. Ak audítor zistí nejakú skutočnosť alebo skutočnosti, ktoré nasvedčujú, že v informáciách o predmete zákazky môžu byť významné nesprávnosti, navrhne a vykoná ďalšie postupy, aby získal ďalšie dôkazy, ktoré mu umožnia: (Pozri: ods. A112 – A117.)</p> <p>(a) skonštatovať, že daná skutočnosť pravdepodobne nebude mať za následok významnú nesprávnosť informácií o predmete zákazky, alebo</p> <p>(b) zistiť, že daná skutočnosť, resp. skutočnosti pravdepodobne bude mať za následok významnú nesprávnosť informácií o predmete zákazky.</p>	<p>Revízia posúdenia rizík pri zákazke na poskytnutie primeraného uistenia</p> <p>49R. Keď audítor pri vykonávaní zákazky získa ďalšie dôkazy, môže zmeniť predchádzajúce posúdenie rizík významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky. Ak audítor získa dôkaz, ktorý je v rozpore s dôkazmi, na základe ktorých audítor pôvodne posúdil riziká významných nesprávností, audítor svoje posúdenie zreviduje a príslušne upraví plánované postupy. (Pozri: ods. A112.)</p>

Pri návrhu a vykonávaní audítorských postupov je audítor povinný zvážiť relevantnosť a spoľahlivosť informácií, ktoré sa majú použiť ako dôkazy. Keď:

- (a) dôkazy získané z jedného zdroja odporujú dôkazom získaným z iného zdroja; alebo
- (b) audítor pochybuje o spoľahlivosti informácií, ktoré sa majú použiť ako dôkazy,

audítor je povinný rozhodnúť o tom, ako treba upraviť alebo doplniť postupy, aby sa tento problém vyriešil, a zváži prípadný vplyv danej záležitosti na ostatné aspekty zákazky.

- 51. Audítor zhromaždí neopravené nesprávnosti zistené pri vykonávaní zákazky, okrem tých, ktoré sú jednoznačne nepodstatné. (Pozri: ods. A118 – A119.)

Práca experta nominovaného audítorom

52. Keď sa má využiť práca experta, ktorého nominoval audítor, audítor je okrem iného povinný: (pozri: ods. A120 – A124)
- (a) posúdiť, či má jeho expert na dané účely nevyhnutnú odbornú spôsobilosť a kapacitu a či je objektívny. V prípade externého experta musí byť súčasťou posúdenia objektívnosti aj získanie informácií o záujmoch a vzťahoch, ktoré by mohli ohroziť expertovu objektívnosť; (pozri: ods. A125 – A128)
 - (b) oboznámiť sa dostatočne s odborom, na ktorý sa expert špecializuje; (pozri: ods. A129 – A130)
 - (c) dohodnúť sa s expertom na charaktere, rozsahu a cieľoch jeho práce; a (pozri: ods. A131 – A132)
 - (d) posúdiť, či je práca experta na dané účely vyhovujúca. (pozri: ods. A133 – A134)

Práca iného odborníka, experta zodpovednej strany, hodnotiteľa alebo posudzovateľa, prípadne interného audítora (pozri: ods. A135)

53. Keď sa má využiť práca iného odborníka, audítor je okrem iného povinný posúdiť, či je daná práca na jeho účely vyhovujúca.
54. Keď sa informácie, ktoré sa majú použiť ako dôkazy, vypracovali na základe práce experta zodpovednej strany, prípadne na základe experta posudzovateľa alebo hodnotiteľa, audítor je povinný v potrebnom rozsahu, po zohľadnení významu práce experta pre daný účel:
- (a) zhodnotiť odbornú spôsobilosť, kapacitu a objektívnosť daného experta;
 - (b) oboznámiť sa s prácou daného experta;
 - (c) zhodnotiť, či je práca daného experta vhodná ako dôkaz.
55. Ak audítor plánuje využiť prácu interného auditu, je povinný posúdiť nasledujúce aspekty:
- (a) do akej miery svedčí postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a relevantné zásady a postupy o objektívnosti interných audítorov;
 - (b) úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu;
 - (c) či interný audit uplatňuje systematický a disciplinovaný prístup, a či tento prístup zahŕňa aj kontrolu kvality;
 - (d) či je práca interného auditu na účely danej zákazky vyhovujúca.

Písomné vyhlásenia

56. Audítor je povinný vyžiadať si od príslušnej strany alebo strán písomné vyhlásenie:
- (a) o tom, že mu príslušná strana poskytla všetky informácie, ktoré sú podľa názoru danej strany pre zákazku relevantné; (pozri: ods. A54 – A55 a A13 6– A138)
 - (b) potvrdzujúce, že predmet zákazky bol posúdený alebo zhodnotený podľa príslušných kritérií, ako aj fakt, že informácie o predmete zákazky obsahujú všetky relevantné skutočnosti.
57. Keď audítor dospeje k záveru, že okrem vyhlásení, ktoré si už vyžiadal, potrebuje získať ešte jedno alebo viacero ďalších písomných vyhlásení, aby podporil dôkazy relevantné pre informácie o predmete zákazky, tak si takéto písomné vyhlásenia vyžiada.
58. Keď sa písomné vyhlásenia týkajú skutočností, ktoré sú z hľadiska informácií o predmete zákazky významné, tak je audítor povinný:
- (a) zhodnotiť ich primeranosť a súlad s inými získanými dôkazmi a inými vyhláseniami (poskytnutými ústne alebo písomne);
 - (b) posúdiť, či osoby, ktoré tieto vyhlásenia poskytli, možno považovať za osoby, ktoré sú o daných skutočnostiach dobre informované.
59. Dátum písomných vyhlásení sa má čo najviac blížiť k dátumu správy o uistení, nesmie však byť neskorší, než je dátum správy o uistení.

Neposkytnutie alebo nespoľahlivosť požadovaných písomných vyhlásení

60. Ak audítor nedostane jedno alebo viacero písomných vyhlásení, o poskytnutie ktorých požiadal, alebo ak audítor dospeje k záveru, že existujú dostatočné pochybnosti o odbornej spôsobilosti, bezúhonnosti, etických hodnotách alebo náležitej starostlivosti osôb, ktoré písomné vyhlásenia poskytujú, prípadne, že písomné vyhlásenia sú nespoľahlivé z iného dôvodu, audítor je povinný: (pozri: ods. A139)
- (a) prediskutovať danú skutočnosť s príslušnou stranou alebo stranami;
 - (b) opätovne posúdiť bezúhonnosť osôb, od ktorých vyhlásenia požadoval alebo dostal, a posúdiť vplyv, ktorý môže mať táto skutočnosť na spoľahlivosť vyhlásení (poskytnutých ústne alebo písomne) a auditorských dôkazov vo všeobecnosti;
 - (c) urobiť vhodné opatrenia a v rámci nich zistiť možný vplyv na záver uvedený v správe o uistení.

Nasledujúce udalosti

61. Keď je to pre zákazku relevantné, audítor je povinný zvážiť vplyv udalostí do dátumu správy o uistení na informácie o predmete zákazky aj na správu o uistení a vhodne zareagovať na skutočnosti, o ktorých sa dozvedel po dátume správy o uistení, ktoré, keby o nich k uvedenému dátumu vedel, by mohli spôsobiť, že urobí zmenu v správe o uistení. Miera, do akej sa zohľadnia nasledujúce udalosti, závisí od toho, do akej miery sú dané udalosti schopné ovplyvniť informácie o predmete zákazky a ovplyvniť správnosť záveru audítora. Audítor však po dátume správy o uistení nie je povinný vykonať žiadne postupy zamerané na informácie o predmete zákazky. (Pozri: ods. A140 – A141.)

Iné informácie

62. Keď sú v dokumentoch, ktoré obsahujú informácie o predmete zákazky a správu o uistení vzhľadom na tieto informácie, uvedené aj iné informácie, audítor je povinný prečítať si takéto iné informácie, aby zistil, či prípadne významne neodporujú informáciám o predmete zákazky alebo správe o uistení a, pokiaľ audítor pri čítaní daných iných informácií: (Pozri: ods. A142.)

- (a) zistí významný rozpor medzi danými inými informáciami a informáciami o predmete zákazky alebo správou o uistení; alebo
- (b) v takýchto iných informáciách zistí významnú faktickú nesprávnosť, ktorá nesúvisí so záležitosťami uvedenými v informáciách o predmete zákazky alebo v správe o uistení,

je povinný prediskutovať danú skutočnosť s príslušnou stranou alebo stranami a urobiť ďalšie vhodné opatrenia.

Vymedzenie príslušných kritérií

63. Audítor je povinný posúdiť, či informácie o predmete zákazky vhodne odkazujú na príslušné kritériá, alebo či ich vhodne opisujú. (Pozri: ods. A143 – A145.)

Formulácia záveru uvedeného v správe o uistení

64. Audítor je povinný zhodnotiť, či sú získané dôkazy za okolností danej zákazky postačujúce a vhodné a, pokiaľ si to okolnosti vyžadujú, pokúsiť sa získať ďalšie dôkazy. Audítor je povinný zvážiť všetky relevantné dôkazy bez ohľadu na to, či posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky podľa príslušných kritérií potvrdzujú, alebo mu odporujú. Ak audítor nie je schopný získať ďalšie potrebné dôkazy, je povinný zvážiť, aké dôsledky bude mať táto skutočnosť na jeho záver podľa nasledujúceho odseku 65. (Pozri: ods. A146 – A152.)

65. Audítor je povinný sformulovať záver o tom, či v informáciách o predmete zákazky nie sú významné nesprávnosti. Pri formulovaní tohto záveru zohľadní záver týkajúci sa dostatočnosti a vhodnosti získaných dôkazov a zhodnotenia toho, či sú neopravené nesprávnosti významné, či už jednotlivito alebo súhrnne, ku ktorému dospel podľa odseku 64. (Pozri: ods. A3 a A153 – A154.)
66. Ak audítor nie je schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy, ide o prípad obmedzenia rozsahu a audítor je povinný vyjadriť podmienený záver, odmietnuť vyjadrenie záveru, alebo odstúpiť od zákazky, pokiaľ mu to príslušný právny alebo iný predpis umožňuje. (Pozri: ods. A155 – A157.)

Vypracovanie správy o uistení

67. Správa o uistení musí byť v písomnej forme a musí obsahovať jasne vyjadrený záver audítora týkajúci sa informácií o predmete zákazky. (Pozri: ods. A2, A158 – A160.)
68. Záver audítora musí byť jasne oddelený od informácií alebo vysvetlení, ktoré nemajú za cieľ ovplyvniť audítora záver, teda aj vrátane zdôraznenia skutočnosti, inej skutočnosti, zistení týkajúcich sa konkrétnych aspektov zákazky, odporúčaní alebo doplňujúcich informácií zahrnutých do správy o uistení. Z použitej formulácie musí byť zrejmé, že zdôraznenie skutočnosti, iná skutočnosť, zistenia, odporúčania alebo doplňujúce informácie nemajú za cieľ záver audítora akokoľvek korigovať. (Pozri: ods. A2, A158 – A160.)

Obsah správy o uistení

69. Správa o uistení musí mať minimálne nasledujúce náležitosti:
- (a) názov, z ktorého jednoznačne vyplýva, že ide o nezávislú správu o uistení; (pozri: ods. A161)
 - (b) príjemcu; (pozri: ods. A162)
 - (c) vymedzenie alebo popis miery uistenia, ktoré audítor dosiahol, informácie o predmete zákazky a, keď to je relevantné, aj predmet zákazky. Keď je záver audítora formulovaný vzhľadom na vyhlásenie príslušnej strany alebo strán, musí byť dané vyhlásenie priložené k správe o uistení, zreprodukované v správe o uistení, alebo musí správa o uistení odkazovať na zdroj, ku ktorému majú predpokladaný používateľ prístup; (pozri: odsek A163)
 - (d) vymedzenie príslušných kritérií; (pozri: ods. A164)
 - (e) keď to je relevantné, popis závažných inherentných obmedzení súvisiacich s posúdením alebo hodnotením predmetu zákazky podľa príslušných kritérií; (pozri: ods. A165)

- (f) v prípade, keď sú príslušné kritériá určené na konkrétny účel, oznámenie upozorňujúce čitateľov na danú skutočnosť, ako aj na to, že v dôsledku toho nemusia byť informácie o predmete vhodné na iné účely; (pozri: ods. A166 – A167)
- (g) vymedzenie zodpovednej strany a posudzovateľa alebo hodnotiteľa, ak nie je totožný so zodpovednou stranou, a popis ich povinností a povinnosti audítora; (pozri: ods. A168)
- (h) vyhlásenie, že zákazka bola vykonaná v súlade s týmto štandardom alebo, keď existuje špecifický ISAE, tak v súlade s daným štandardom; (pozri: ods. A169 – A170)
- (i) vyhlásenie, že audítor pôsobí vo firme, v ktorej sa uplatňuje ISQC 1, iné profesijné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne také isté nároky ako ISQC 1. Ak odborník, ktorý vykonáva zákazku na uisťovacie služby, nie je audítom, treba vo vyhlásení vymedziť profesijné požiadavky alebo uplatnené požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne také isté nároky ako ISQC 1; (pozri: ods. A171)
- (j) vyhlásenie o tom, že audítor spĺňa požiadavky týkajúce sa nezávislosti a iné etické požiadavky Etického kódexu IESBA, prípadne iné profesijné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne rovnaké požiadavky ako požiadavky uvedené v časti A a B Etického kódexu IESBA. Ak odborník, ktorý vykonáva zákazku na uisťovacie služby, nie je audítom, treba vo vyhlásení vymedziť profesijné požiadavky alebo uplatnené požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne také isté nároky ako požiadavky v časti A a B Etického kódexu IESBA týkajúce sa zákaziek na uisťovacie služby. (pozri: ods. A172)
- (k) informatívny prehľad vykonaných prác, ktoré slúžia ako základ na vyjadrenie záveru audítora. V prípade zákazky na limitované uistenie je pre správne pochopenie tohto záveru nevyhnutné chápať charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vykonaných postupov. V prípade zákazky na limitované uistenie teda treba v prehľade vykonaných prác uviesť, že:
 - (i) postupy vykonávané v prípade zákazky na limitované uistenie sa svojím charakterom a časovým rozvrhnutím líšia od postupov vykonávaných pri zákazkách na primerané uistenie a majú menší rozsah;
 - (ii) miera uistenia, ktoré sa získa na základe zákazky na uisťovacie služby, je teda v prípade zákazky na limitované

uistenie podstatne nižšia než je miera uistenia, aká by sa získala prípadným vykonaním zákazky na primerané uistenie; (pozri: ods. A6, A173 – A177)

- (l) záver audítora: (pozri: ods. A2, A178 – A180)
 - (i) Keď to je relevantné, záver musí predpokladaných používateľov informovať o tom, v akom kontexte ho treba čítať. (Pozri: ods. A179)
 - (ii) V prípade zákazky na primerané uistenie musí byť záver vyjadrený v pozitívnej forme. (Pozri: ods. A178)
 - (iii) Pri zákazke na limitované uistenie musí byť záver vyjadrený vo forme, ktorá vyjadrí, či si audítor na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov všimol záležitosť alebo záležitosti, ktoré by ho viedli k domnienke, že informácie o predmete zákazky sú významne nesprávne. (Pozri: ods. A180)
 - (iv) Pre záver podľa bodu (ii) alebo (iii) treba pre predmet zákazky a príslušné kritériá zvoliť vhodné slová vzhľadom na okolnosti zákazky a záver formulovať vzhľadom na: (pozri: ods. A181)
 - a. predmet zákazky a príslušné kritériá;
 - b. informácie o predmete zákazky a príslušné kritériá; alebo
 - c. vyhlásenie príslušnej strany, resp. strán.
 - (v) Keď audítor vyjadrí modifikovaný záver, správa o uistení musí obsahovať:
 - a. časť, v ktorej bude popísaná skutočnosť, resp. skutočnosti, ktoré viedli k modifikácii;
 - b. časť, v ktorej bude uvedený modifikovaný záver audítora. (pozri: ods. A182)
- (m) podpis audítora; (pozri: ods. A183)
- (n) dátum správy o uistení. Správa o uistení nesmie byť datovaná dátumom skorším ako deň, keď audítor získal dôkazy, na základe ktorých vyjadril svoj záver, vrátane dôkazov o tom, že osoby, ktoré sú zodpovedné za informácie o predmete zákazky túto zodpovednosť uznali; (pozri: ods. A184)
- (o) miesto v jurisdikcii, kde audítor vykonáva svoju činnosť.

Odkaz na experta nominovaného audítorom v správe o uistení

70. Ak audítor v správe o uistení odkazuje na prácu ním nominovaného experta, nesmie formulácia správy implikovať, že zodpovednosť audítora za záver vyjadrený v danej správe je z dôvodu zapojenia experta obmedzená. (pozri: ods. A185 – A187.)

Správa o uistení predpísaná zákonom alebo predpisom

71. Keď zákon alebo predpis konkrétnej jurisdikcie vyžaduje, aby audítor použil konkrétnu formálnu úpravu alebo znenie správy o uistení, môže sa správa o uistení odvolávať na tento štandard alebo iné ISAE iba vtedy, keď obsahuje minimálne všetky náležitosti uvedené v odseku 69.

Nemodifikovaný a modifikovaný záver

72. Audítor je povinný vyjadriť nemodifikovaný záver, keď:
- (a) v prípade zákazky na primerané uistenie dospel k záveru, že informácie o predmete zákazky sú vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s príslušnými kritériami; alebo
 - (b) v prípade zákazky na limitované uistenie dospel k záveru, že na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov si nevšimol žiadnu skutočnosť alebo skutočnosti, ktoré by ho viedli k presvedčeniu, že informácie o predmete zákazky nie sú vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s príslušnými kritériami.
73. Ak audítor považuje za potrebné:
- (a) upozorniť predpokladaných používateľov na nejakú skutočnosť prezentovanú alebo zverejnenú v informáciách o predmete zákazky, ktorá je podľa úsudku audítora taká dôležitá, že má zásadný význam pre to, aby predpokladaní používatelia dané informácie správne pochopili (odsek so zdôraznením skutočnosti); alebo
 - (b) informovať predpokladaných používateľov o skutočnosti, ktorá nie je vykázaná ani zverejnená v informáciách o predmete zákazky, ale ktorá je podľa úsudku audítora dôležitá pre to, aby predpokladaní používatelia správne pochopili zákazku, povinnosti audítora, prípadne správu o uistení (odsek obsahujúci iné skutočnosti),

a pokiaľ mu to umožňujú právne alebo iné predpisy, audítor je povinný to urobiť v samostatnom odseku správy o uistení, ku ktorému pridá vhodný nadpis a jasne v ňom uvedie, že pre danú skutočnosť nie je záver audítora modifikovaný. V prípade použitia odseku so zdôraznením skutočnosti môže takýto odsek odkazovať iba na informácie prezentované alebo zverejnené v informáciách o predmete zákazky.

74. Audítor je povinný vyjadriť modifikovaný záver za týchto okolností:
- (a) Keď podľa jeho odborného úsudku došlo k obmedzeniu rozsahu a táto skutočnosť môže mať významný vplyv (pozri ods. 66). V takom prípade je audítor povinný vyjadriť podmienený záver alebo záver odmietne.
 - (b) Keď sú informácie o predmete zákazky podľa odborného úsudku audítora významne nesprávne. V takom prípade je audítor povinný vyjadriť podmienený alebo záporný záver. (pozri: ods. A190)
75. Audítor je povinný vyjadriť podmienený záver vtedy, keď vplyvy alebo možné vplyvy skutočnosti podľa jeho odborného úsudku nie sú také významné a zásadné, aby si vyžadovali záporný záver alebo odmietnutie záveru. Na vyjadrenie podmieneného záveru sa používa formulácia „okrem“ vplyvov alebo možných vplyvov záležitosti, na ktorú sa podmienka vzťahuje. (Pozri: ods. A188 – A189)
76. Ak audítor vyjadrí modifikovaný záver z dôvodu obmedzenia rozsahu, ale súčasne vie o skutočnosti alebo skutočnostiach, pre ktoré sú informácie o predmete zákazky významne nesprávne, je povinný v správe o uistení jasne popísať obmedzenie rozsahu aj skutočnosť, resp. skutočnosti, pre ktoré sú informácie o predmete zákazky významne nesprávne.
77. Ak sa vo vyhlásení príslušnej strany, resp. vo vyhláseniach strán uvádza a je v nich náležite popísané, že informácie o predmete zákazky sú významne nesprávne, audítor:
- (a) vyjadrí podmienený záver alebo záporný záver sformulovaný vzhľadom na predmet zákazky a príslušné kritériá; alebo
 - (b) ak podmienky zákazky špecificky určujú, aby bol záver sformulovaný vzhľadom na vyhlásenie príslušnej strany, resp. strán, vyjadrí nepodmienený záver, ale do správy o uistení vloží odsek so zdôraznením skutočnosti obsahujúci odkaz na vyhlásenie príslušnej strany, resp. strán, v ktorom je uvedené a náležite popísané, že informácie o predmete zákazky sú významne nesprávne. (pozri: ods. A191)

Povinnosť komunikovať o iných skutočnostiach

78. Audítor je povinný zvážiť, či podľa podmienok a ďalších okolností zákazky nezistil nejakú skutočnosť, o ktorej treba komunikovať so zodpovednou stranou, posudzovateľom alebo hodnotiteľom, zadávajúcou stranou, osobami poverenými spravovaním alebo inými osobami. (Pozri: ods. A192.)

Dokumentácia

79. Audítor je povinný včas vypracovať dokumentáciu o zákazke, ktorá dostatočne a vhodne zdokumentuje východiská, na základe ktorých bola vypracovaná správa o uistení, a to tak, že skúsenému audítorovi, ktorý sa na zákazke nepodieľal, umožní pochopiť: (Pozri: ods. A193– A197.)
- (a) charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vykonaných postupov, aby boli splnené požiadavky relevantných štandardov pre uistovacie služby a platných právnych a iných predpisov;
 - (b) výsledky zrealizovaných postupov a získané dôkazy;
 - (c) významné záležitosti, ktoré sa vyskytli v priebehu zákazky, závery vyvozené vzhľadom na tieto skutočnosti a významné odborné úsudky, ktoré k daným záverom viedli.
80. Ak audítor zistil informácie, ktoré sú v rozpore s jeho konečným záverom týkajúcim sa významnej záležitosti, je povinný zdokumentovať, ako daný rozpor riešil.
81. Po dátume správy o uistení audítor včas skompletizuje spisovú dokumentáciu o zákazke a dokončí administratívny proces kompletizácie záverečného spisu. (Pozri: ods. A198 – A199.)
82. Po ukončení kompletizácie záverečného spisu o zákazke audítor nesmie pred uplynutím doby, počas ktorej sa spis musí archivovať, zmazať ani skartovať nijakú dokumentáciu o zákazke. (Pozri: ods. A200.)
83. Ak audítor po skompletizovaní záverečného spisu o zákazke považuje za potrebné zmeniť existujúcu dokumentáciu alebo doplniť novú dokumentáciu, tak je bez ohľadu na povahu zmeny alebo doplnených informácií povinný zdokumentovať nasledujúce skutočnosti:
- (a) konkrétne dôvody zmeny alebo doplnenia dokumentácie;
 - (b) kto a kedy úpravy spravil a skontroloval.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Úvod (pozri: ods. 6)

- A1. Pri zákazke na konzultačné služby audítor uplatňuje odborné zručnosti, svoje vzdelanie, pozorovania, skúsenosti a znalosti. Zákazky na konzultačné služby predstavujú analytický proces, pri ktorom sa zvyčajne kombinujú činnosti súvisiace so stanovením cieľov, zisťovaním faktov, vymedzením problémov alebo príležitostí, zhodnotením alternatív, vypracovaním odporúčaní zahŕňajúcich opatrenia, oznámením výsledkov

a niekedy aj implementáciou a následnou kontrolou. Prípadné správy sú zvyčajne napísané opisne (alebo v „dlhej forme“). Vykonaná práca je väčšinou určená iba pre klienta a jeho potreby. Charakter a rozsah prác sa určí na základe dohody medzi audítorom a klientom. Služba, ktorá vyhovuje definícii zákazky na uistenie, nepredstavuje zákazku na konzultačné služby, ale zákazku na uistovacie služby.

Ciele

Informácie o predmete zákazky zahŕňajúce viacero aspektov (pozri: ods. 10, 65, 69(1))

- A2. Keď informácie o predmete zákazky zahŕňajú viacero aspektov, môže audítor vyjadriť záver ku každému aspektu. Jednotlivé závery nemusia poskytovať rovnakú mieru uistenia. Každý záver bude vyjadrený v zodpovedajúcej forme vhodnej buď pre zákazku na primerané uistenie alebo zákazku na limitované uistenie. V prípade, že správa o uistení obsahuje viacero samostatných záverov, odkaz v tomto štandarde na záver v správe o uistení zahŕňa každý z týchto samostatných záverov.

Definície

Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov pri zákazke na limitované uistenie a pri zákazke na primerané uistenie (pozri: ods. 12(a)(i))

- A3. Vzhľadom na to, že miera uistenia, ktoré sa dosiahne pri zákazke na limitované uistenie, je nižšia než miera uistenia dosiahnutého pri zákazke na primerané uistenie, postupy, ktoré audítor vykonáva v prípade zákazky na limitované uistenie sa svojím charakterom a časovým rozvrhnutím líšia od postupov vykonávaných pri zákazkách na primerané uistenie a majú menší rozsah. Hlavné rozdiely medzi postupmi vykonávanými pri zákazke na primerané uistenie a pri zákazke na limitované uistenie spočívajú v nasledujúcich skutočnostiach:
- (a) Okolnosti zákazky určujú, aký dôraz sa bude klásť na charakter postupov, ktoré sa majú použiť na získanie dôkazov. Napríklad v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie sa audítor môže vzhľadom na konkrétne okolnosti rozhodnúť, že na rozdiel od zákazky na primerané uistenie bude klásť väčší dôraz na získavanie informácií od zamestnancov účtovnej jednotky a na analytické postupy, a relatívne menší význam bude pripisovať kontrolám a získavaniu dôkazov z externých zdrojov.
 - (b) Pri zákazke na poskytnutie limitovaného uistenia môže audítor:
 - vybrať na testovanie menší počet položiek; alebo
 - vykonať menej postupov (napríklad za určitých okolností vykonať iba analytické postupy, zatiaľ čo pri zákazke na

primerané uistenie by za tých istých okolností vykonal analytické postupy aj iné postupy)

- (c) Pri zákazke na primerané uistenie zahŕňajú analytické postupy vykonané ako reakcia na riziko zákazky stanovenie dostatočne presných očakávaní resp. predpokladov, aby umožnili identifikovať významné nesprávnosti. V prípade zákazky na limitované uistenie sa analytické postupy navrhnu skôr na potvrdenie očakávaní týkajúcich sa smerovania trendov, vzťahov a ukazovateľov, ako na identifikáciu nesprávností s mierou presnosti, ktorá sa očakáva v prípade zákaziek na primerané uistenie.
- (d) Navyše, ak audítor zistí významné výkyvy, vzťahy alebo rozdiely, môže v prípade zákazky na limitované uistenie vhodné dôkazy získať na základe rozhovorov a tým, že odpovede, ktoré dostane, zváži na základe známych okolností danej zákazky.
- (e) Pri vykonávaní analytických postupov pri zákazke na limitované uistenie môže audítor okrem toho použiť napríklad údaje, ktoré sú v oveľa agregovanejšej forme, napríklad štvrťročné, nie mesačné, prípadne môže použiť údaje, pri ktorých sa osobitne netestovala ich spoľahlivosť v takom istom rozsahu, v akom by to bolo v prípade zákazky na primerané uistenie.

Zmysluplná miera uistenia (pozri: ods. 12(a)(i)(b), 47L)

- A4. Miera uistenia, ktorú audítor plánuje získať, sa zvyčajne nedá ľahko kvantifikovať a o jej zmysluplnosti rozhodne audítor na základe svojho odborného úsudku. Pri zákazke na limitované uistenie vykonáva audítor postupy, ktoré sú v porovnaní s charakterom, časovým rozvrhnutím a rozsahom postupov pri zákazke na primerané uistenie obmedzené, ale sú naplánované tak, aby audítor získal takú mieru uistenia, ktorá je zmysluplná. Úroveň uistenia, ktoré audítor získa, je zmysluplná vtedy, keď dôveru predpokladaných používateľov v informácie o predmete zákazky pravdepodobne zvýši natoľko, že ju jednoznačne nebude možné považovať za bezvýznamnú (pozri aj odseky A16 – A18).
- A5. V rámci všetkých zákaziek na limitované uistenie môže zmysluplné uistenie predstavovať rôzne úrovne od uistenia iba o čosi lepšieho ako je uistenie, ktoré pravdepodobne zvýši dôveru predpokladaných používateľov v informácie o predmete zákazky na úroveň, ktorá je jednoznačne viac ako bezvýznamná, až po úroveň o niečo nižšiu ako je primerané uistenie. Čo je v prípade konkrétnej zákazky zmysluplné, určuje úsudok v danom intervale, ktorý závisí od okolností zákazky, ako aj potreby predpokladaných používateľov ako skupiny získať informácie, od kritérií a tiež od predmetu zákazky.

- A6. Keďže pri zákazkách na limitované uistenie audítora môže dosiahnuť rôznu mieru uistenia a aj preto, lebo na správne pochopenie jeho záveru vyjadreného v správe o uistení je dôležité, aby predpokladaní používatelia správne pochopili charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vykonaných postupov, obsahuje správa informatívny prehľad vykonaných postupov (pozri odseky 69(k) a A173 – A177).
- A7. K faktorom, ktoré môžu byť relevantné na posúdenie toho, aká miera uistenia je zmysluplná pri konkrétnej zákazke, patria napríklad:
- charakteristické znaky predmetu zákazky a kritériá, ako aj skutočnosť, či neexistujú osobitné ISAE;
 - pokyny alebo iné indície naznačujúce, akú mieru uistenia bude zadávajúca strana od audítora požadovať. Napríklad, podmienky zákazky môžu určovať konkrétne postupy, ktoré zadávajúca strana považuje za nevyhnutné, prípadne môžu existovať konkrétne aspekty informácií o predmete zákazky, na ktoré by mal audítora podľa želania zadávajúcej strany zamerať svoje postupy. Audítora však môže považovať iné postupy potrebné na to, aby získal dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré poskytnú zmysluplnú mieru uistenia;
 - prípadná všeobecne prijímaná prax, ak existuje pre zákazky na uisťovacie služby, ktorých predmetom sú také isté, podobné alebo súvisiace informácie;
 - informačné potreby predpokladaných používateľov ako skupiny. Vo všeobecnosti platí, že čím závažnejšie následky bude mať nesprávny záver pre predpokladaných používateľov v prípade, keď sú informácie o predmete zákazky významne nesprávne, tým väčšiu mieru istoty budú potrebovať, aby bolo uistenie pre nich zmysluplné. Napríklad, v niektorých prípadoch môžu byť dôsledky nesprávneho záveru pre predpokladaných používateľov také závažné, že audítora bude musieť vykonať zákazku na primerané uistenie, aby získal uistenie, ktoré je za daných okolností zmysluplné;
 - očakávania predpokladaných používateľov, že záver poskytujúci limitované uistenie o informáciách, ktoré sú predmetom zákazky, audítora vyjadri za krátky čas a za nízku cenu.

Príklady atestačných zákaziek (pozri: ods. 12(a)(ii)(a))

- A8. Podľa tohto štandardu sa môžu vykonávať napríklad nasledujúce typy zákaziek:
- (a) Udržateľnosť – Predmetom zákazky na overenie udržateľnosti je získanie uistenia vzhľadom na správu o udržateľnom fungovaní účtovnej jednotky, ktorú vypracoval manažment alebo expert

(posudzovateľ alebo hodnotiteľ), ktorého jej vypracovaním manažment poveril.

- (b) Súlad s právnymi alebo inými predpismi – Zákazka na overenie súladu s právnymi alebo inými predpismi znamená získanie uistenia vzhľadom na vyhlásenie inej strany (hodnotiteľa alebo posudzovateľa) o dodržiavaní príslušných zákonov alebo predpisov.
- (c) Audit výkonnosti (value for money) – Zákazka zameraná na overenie protihodnoty získanej za vynaložené prostriedky predstavuje získanie uistenia vzhľadom na hodnotenie, ktoré vykonala iná strana (hodnotiteľ).

Uistovacie zručnosti a techniky (pozri: ods. 12(b))

A9. Uistovacie zručnosti a techniky zahŕňajú:

- uplatňovanie profesionálneho skepticizmu a odborného úsudku;
- plánovanie a vykonávanie zákazky na uistovacie služby vrátane získania a posúdenia dôkazov;
- znalosť informačných systémov, ako aj úlohy a obmedzení internej kontroly;
- uplatnenie aspektov týkajúcich sa významnosti a rizík zákazky na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov;
- vhodnú aplikáciu postupov (ako: získavanie informácií, kontrola, prepočítanie, opätovné vykonanie, pozorovanie, potvrdenie, a analytické postupy) v rámci zákazky;
- systematické vedenie dokumentácie a zručnosť v oblasti vypracovania správ o uistení.

Kritériá (pozri: ods. 12(c) a príloha)

A10. Na primerane konzistentné posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky v kontexte odborného posudzovania sú potrebné vhodné kritériá. Bez referenčného rámca v podobe vhodných kritérií môže viesť každý záver k inej interpretácii a nedorozumeniu. Vhodnosť kritérií závisí od súvislostí, čo znamená, že sa posudzuje v kontexte okolností konkrétnej zákazky. Dokonca aj pre ten istý predmet môžu existovať rôzne kritériá, ktoré povedú k odlišným posúdeniam alebo zhodnoteniam. Ak je napríklad predmetom zákazky posúdenie spokojnosti zákazníkov, môže si posudzovateľ alebo hodnotiteľ ako jedno z kritérií zvoliť počet sťažností vybavených k preukázateľnej spokojnosti zákazníkov, zatiaľ čo iný posudzovateľ alebo hodnotiteľ si môže zvoliť počet opakovaných nákupov zrealizovaných počas troch mesiacov od prvého nákupu. Miera uistenia nemá vplyv na vhodnosť kritéria, čo znamená, že ak je kritérium nevhodné

pre zákazku na poskytnutie primeraného uistenia, je nevhodné aj pre zákazku na poskytnutie limitovaného uistenia a naopak. V relevantných prípadoch sú vhodnými kritériami aj kritériá pre prezentáciu a zverejňovanie informácií.

Riziko zákazky (pozri: ods. 12(f))

- A11. Riziko zákazky neoznačuje a nezahrňa podnikateľské riziká audítora, napríklad straty spôsobené súdnym sporom, negatívnou publicitou alebo inými udalosťami, ktoré vzniknú v súvislosti s konkrétnou informáciou o predmete zákazky.
- A12. Riziko zákazky predstavujú vo všeobecnosti nasledujúce komponenty, aj keď nemusia byť všetky nevyhnutne prítomné alebo dôležité pri každej zákazke na uisťovacie služby:
- (a) riziká, ktoré audítor nemôže priamo ovplyvniť, ale ku ktorým patrí:
 - (i) riziko, že informácie o predmete zákazky sú náchylné na významnú nesprávnosť pred zohľadnením súvisiacich kontrol, ktoré uplatňuje príslušná strana (resp. strany) (prirodzené riziko);
 - (ii) riziko, že interná kontrola príslušnej strany, resp. strán včas nepredíde vzniku významnej nesprávnosti v informácii o predmete, alebo že zostane neodhalená a neopravená (kontrolné riziko);
 - (b) riziko, ktoré audítor môže priamo ovplyvniť, a síce riziko, že postupy, ktoré vykoná, neodhalia významnú nesprávnosť (detekčné riziko).
- A13. Do akej miery je každý z týchto komponentov dôležitý pre zákazku, to závisí od okolností zákazky, najmä od:
- povahy predmetu zákazky a informácií o predmete. Napríklad, koncepcia kontrolného rizika bude užitočnejšia vtedy, keď predmet zákazky súvisí s vypracovaním informácií o výkonnosti účtovnej jednotky, než keď súvisí s informáciami o účinnosti kontroly alebo o existencii fyzického stavu.
 - toho, či ide o zákazku na poskytnutie primeraného uistenia alebo o zákazku na poskytnutie limitovaného uistenia. Napríklad, pri zákazke na poskytnutie limitovaného uistenia sa audítor často rozhodne získať dôkazy inak než testovaním kontrol a v takom prípade môže byť zohľadnenie kontrolného rizika menej relevantné než pri zákazke na poskytnutie primeraného uistenia vzhľadom na tie isté informácie o predmete.

Zohľadnenie rizík je otázkou odborného úsudku, nie vecou, ktorá sa dá presne zmerať.

A14. Riziko sa iba veľmi zriedka dá znížiť na nulu, prípadne sa nedá celkom eliminovať z dôvodu nákladov, takže „primerané uistenie“ je menšie ako absolútne uistenie v dôsledku takých faktorov ako:

- používanie selektívnych testov;
- prirodzené obmedzenia internej kontroly;
- skutočnosť, že dôkazy, ktoré má audítor k dispozícii, sú väčšinou presvedčivé, nie preukazné;
- používanie odborného úsudku pri zhromažďovaní a vyhodnocovaní dôkazov a pri vyvodzovaní záverov z takýchto dôkazov;
- v niektorých prípadoch aj charakteristické znaky predmetu zákazky, keď sa posudzuje alebo hodnotí podľa kritérií.

Zadávajúca strana (pozri: ods. 12(g) a príloha)

A15. V závislosti od okolností môže byť zadávajúcou stranou manažment alebo osoby poverené spravovaním zodpovednej strany, zákonodarca, predpokladaní používatelia, posudzovateľ alebo hodnotiteľ, prípadne iná tretia strana, resp. strany.

Predpokladaní používatelia (pozri: ods. 12(m) a príloha)

A16. V niektorých prípadoch môžu byť predpokladanými používateľmi správy iné osoby ako tie, ktorým je správa o uistení určená. Audítor nemusí byť schopný identifikovať všetky osoby, ktoré si správu o uistení prečítajú, najmä ak je dostupná pre veľký počet ľudí. V takých prípadoch, najmä keď je pravdepodobné, že používatelia budú mať v súvislosti s predmetom zákazky široké spektrum záujmov, je možné obmedziť predpokladaných používateľov na hlavné zainteresované osoby s významnými a spoločnými záujmami. Predpokladaných používateľov možno identifikovať rôznymi spôsobmi, napríklad dohodou medzi audítorom a zodpovednou stranou, prípadne stranou zadávajúcou zákazku, alebo právnym či iným predpisom.

A17. Predpokladaní používatelia alebo ich zástupcovia sa môžu spolu s audítorom a so zodpovednou stranou (a aj so stranou zadávajúcou zákazku, pokiaľ nie je totožná so zodpovednou stranou) priamo podieľať na stanovení požiadaviek zákazky. Avšak bez ohľadu na účasť iných osôb a na rozdiel od zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov (pri ktorej sa v správe namiesto záveru uvádzajú skutočnosti zistené na základe postupov odsúhlasených so stranou zadávajúcou zákazku a vhodnými tretími stranami):

- (a) za určenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov zodpovedá audítor;

- (b) audítor môže potrebovať ďalšie postupy, ak si všimne informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, na základe ktorých sa určili plánované postupy (pozri odseky A115–A117).

A18. V niektorých prípadoch predpokladaní používateľa (napríklad banky alebo regulačné orgány) od príslušnej strany, resp. strán požadujú, aby zabezpečili vykonanie zákazky na uistovacu službu na osobitný účel. Ak sa zákazka vykonáva na základe kritérií, ktoré sú navrhnuté na osobitný účel, je audítor v súlade s odsekom 69(f) povinný upozorniť na túto skutočnosť vo svojej správe. Audítor môže okrem toho považovať za vhodné uviesť aj skutočnosť, že správa o uistení je určená iba pre špecifických používateľov. Podľa okolností zákazky sa to dá dosiahnuť buď obmedzením distribúcie správy o uistení alebo jej používania (pozri odseky A166–A167).

Informácia o predmete zákazky (pozri: ods. 12(x) a príloha)

A19. Informácie o predmete zákazky môžu byť niekedy v podobe stanoviska, ktoré hodnotí určitý aspekt procesu, výkonnosť alebo súlad vzhľadom na konkrétne kritériá. Napríklad: „Podľa kritérií XYZ fungovala interná kontrola spoločnosti ABC v období... účinne“ alebo „Štruktúra spravovania spoločnosti ABC bola v období... v súlade s kritériami XYZ“.

Príslušná strana, resp. strany (pozri: ods. 13 a príloha)

A20. Úlohy zodpovednej strany, posudzovateľa alebo hodnotiteľa a zadávajúcej strany môžu byť rôzne (pozri odsek A37). Rôzne sú aj manažérske štruktúry a štruktúry riadenia spoločnosti v jednotlivých jurisdikciách a účtovných jednotkách, lebo odrážajú také vplyvy ako rozdielne kultúrne a právne prostredie, veľkosť a vlastnícke pomery. Vzhľadom na túto rôznorodosť nemôžu ISAE špecifikovať pre všetky zákazky a všetky okolnosti osobu, resp. osoby, od ktorých je audítor povinný získať informácie, vyžiadať si vyhlásenia alebo s nimi komunikovať. V niektorých prípadoch, napríklad keď je príslušná strana, resp. strany iba súčasťou väčšej právnickej osoby, bude na identifikáciu príslušných členov manažmentu alebo osôb poverených spravovaním spoločnosti, s ktorými má audítor komunikovať, potrebný odborný úsudok, aby sa dalo určiť, ktoré osoby sú za dané záležitosti zodpovedné a majú o nich poznatky.

Vykonanie zákazky na uistovacie služby v súlade s ISAE

Dodržiavanie štandardov relevantných pre zákazku (pozri: ods. 1, 5, 15)

- A21. Tento štandard obsahuje požiadavky, ktoré platia pre zákazky na uistovacie služby³ (iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií) vrátane zákaziek vykonaných v súlade so špecifickými ISAE. V niektorých prípadoch môže byť pre zákazku relevantný aj špecifický štandard (ISAE). Takýto osobitný štandard je pre zákazku relevantný vtedy, keď je účinný, predmet daného štandardu je pre zákazku relevantný a v prípade danej zákazky existujú okolnosti, ktoré daný ISAE upravuje.
- A22. Medzinárodné auditorské štandardy (ISA) a Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE) upravujú audity a preverenie historických finančných informácií a pre iné zákazky na uistovacie služby neplatia. Audítormi, ktorí vykonávajú zákazku na uistenie v súlade s týmto ISAE, však môžu poslužiť ako všeobecné usmernenie z hľadiska procesu realizácie zákazky.

Text štandardu pre uistovacie služby (pozri: ods. 12, 16)

- A23. Medzinárodné štandardy pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) obsahujú ciele, ktoré si audítor kladie pri uplatňovaní týchto štandardov, a požiadavky, ktoré mu majú pomôcť dané ciele dosiahnuť. Obsahujú aj súvisiaci návod vo forme aplikačných a iných vysvetľujúcich materiálov, ako aj úvodný materiál, ktorý poskytne súvislosti potrebné na správne pochopenie ISAE a definícií.
- A24. Ciele ISAE vymedzujú súvislosti pre požiadavky daného ISAE a ich zámerom je pomôcť:
- (a) pochopiť, čo treba dosiahnuť;
 - (b) rozhodnúť, či na dosiahnutie cieľov netreba spraviť viac.

Predpokladá sa preto, že správna aplikácia požiadaviek ISAE audítormi poskytne dostatočný základ na dosiahnutie cieľov. Okolnosti, za ktorých sa vykonávajú zákazky na uistovacie služby, sú však veľmi rozdielne a v ISAE ich nemožno všetky predvídať, preto audítor zodpovedá za určenie postupov, ktoré sú nevyhnutné na splnenie požiadaviek ISAE a dosiahnutie cieľov, ktoré sú v týchto štandardoch stanovené. Z okolností zákazky môžu vyplývať konkrétne záležitosti, ktoré si kvôli splneniu cieľov stanovených v ISAE vyžadujú aj vykonanie ďalších postupov nad rámec postupov, ktoré vyžadujú ISAE.

³ Tento štandard obsahuje požiadavky a aplikačné a iné vysvetľujúce materiály určené pre atestačné zákazky poskytujúce primerané alebo limitované uistenie. Štandard, upravený a doplnený podľa okolností zákazky, možno použiť aj na priame zákazky poskytujúce primerané a limitované uistenie.

- A25. Požiadavky ISAE sú vyjadrené použitím výrazu „je povinný“, resp. „musí“.
- A26. Keď treba, aplikačný a iný vysvetľujúci materiál bližšie vysvetlí požiadavky a poskytne ďalšie usmernenie na ich splnenie. Môže najmä:
- (a) podrobnejšie vysvetliť význam alebo zámer určitej požiadavky;
 - (b) poskytnúť príklady postupov, ktoré sú za daných okolností vhodné.

Návod síce sám osebe neukladá nijakú požiadavku, ale je dôležitý na správnu aplikáciu požiadaviek. Aplikačný a iný vysvetľujúci materiál môže poskytnúť aj informácie o pozadí záležitostí, ktorými sa zaoberá jednotlivý štandard. Keď to je vhodné, sú do aplikačného a iného vysvetľujúceho materiálu zaradené ďalšie úvahy, ktoré sa týkajú konkrétne auditov organizácií z verejného sektora alebo menších firiem. Tieto úvahy pomáhajú aplikovať požiadavky uvedené v ISAE. Nijako však neobmedzujú ani neznižujú zodpovednosť audítora za uplatnenie a zabezpečenie súladu s požiadavkami uvedenými v ISAE.

- A27. Definície v ISAE slúžia ako pomôcka na dôslednú aplikáciu a interpretáciu štandardov, a nemajú prednosť pred definíciami, ktoré sú na iné účely vymedzené v právnom predpise, nariadení alebo inde.
- A28. Súčasťou aplikačného a iného vysvetľujúceho materiálu sú aj prílohy. Účel a plánované použitie prílohy sú vysvetlené v texte súvisiaceho ISAE alebo v názve a úvode samotnej prílohy.

Splnenie relevantných požiadaviek (pozri: ods. 17)

- A29. Vykonanie niektorých postupov sa síce vyžaduje iba u zákaziek na primerané uistenie, ale môžu byť vhodné aj pre niektoré zákazky na limitované uistenie.

Etické požiadavky (pozri: ods. 3(a), 20, 22(a))

- A30. V časti A Etického kódexu IESBA sú stanovené nasledujúce základné princípy, ktoré je audítor povinný splniť:
- (a) bezúhonnosť;
 - (b) objektivnosť;
 - (c) odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť;
 - (d) dôvernosť informácií;
 - (e) profesionálne správanie.
- A31. V časti A Etického kódexu IESBA je vymedzený aj koncepčný rámec pre audítorov, podľa ktorého majú postupovať pri:

- (a) identifikácii faktorov, ktoré ohrozujú dodržiavanie základných princípov. Tieto ohrozenia možno rozdeliť do nasledujúcich kategórií:
- (i) vlastný záujem;
 - (ii) previerka vlastnej práce;
 - (iii) protekčný vzťah;
 - (iv) spriaznenosť;
 - (v) zastrašovanie;
- (b) posudzovaní významnosti identifikovaných ohrození;
- (c) uplatnení opatrení potrebných na elimináciu ohrozenia alebo na jeho zníženie na prijateľnú mieru. Tieto opatrenia sú potrebné v takom prípade, keď podľa posúdenia audítora ohrozenia nedosahujú úroveň, pri ktorej by logicky uvažujúca a poučená tretia strana po zvážení všetkých informácií a okolností, ktoré má audítor k dispozícii, pravdepodobne dospela k záveru, že dodržiavanie základných princípov nie je ohrozené.

A32. V časti B Etického kódexu IESBA sa píše, ako sa koncepčný rámec vymedzený v časti A za určitých okolností uplatňuje na audítorov poskytujúcich služby, ktoré okrem iného zahŕňajú:

- získavanie zákaziek;
- konflikt záujmov;
- alternatívne stanoviská;
- honoráre a iné druhy odmien;
- propagácia odborných služieb;
- dary a pohostenie;
- správa klientských aktív;
- objektívnosť;
- nezávislosť.

A33. Etický kódex IESBA definuje nezávislosť ako nezávislosť názorov a súčasne aj ako nezávislosť vystupovania. Nezávislosť je zárukou schopnosti sformulovať na základe zákazky na uistenie záver bez pôsobenia vplyvov, ktoré by mohli tento záver ohroziť. Nezávislosť zvyšuje schopnosť konať bezúhonne, byť objektívny a zachovávať profesionálne skeptický postoj. Etický kódex IESBA sa v súvislosti s nezávislosťou zaoberá okrem iného záležitosťami ako:

- finančné záujmy;
- úvery a záruky;
- obchodné vzťahy;
- rodinné a osobné vzťahy;
- pracovný pomer klienta, pre ktorého sa vykonáva zákazka na uistovacie služby;
- služby poskytované v nedávnej dobe klientom, pre ktorých sa vykonáva zákazka na uistovacie služby;
- funkcia v štatutárnom orgáne alebo manažmente klienta, pre ktorého sa vykonáva zákazka na uistovacie služby;
- dlhodobé väzby medzi vedúcimi pracovníkmi a klientmi, pre ktorých sa vykonávajú zákazky na uistovacie služby;
- poskytovanie služieb, ktoré nemajú charakter zákaziek na uistovacie služby, klientom, pre ktorých sa vykonáva zákazka na uistovacie služby;
- honoráre (relatívna výška, po lehote splatnosti a podmienená odmena);
- dary a pohostenie;
- prebiehajúce alebo hroziace súdne konanie.

A34. Profesijné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne rovnaké požiadavky ako požiadavky uvedené v časti A a B Etického kódexu IESBA ohľadom zákaziek na uistovacie služby, ak pokrývajú všetky záležitosti uvedené v odsekoch A30 – A33 a ukládajú povinnosti, ktorých splnením sa dosiahnu ciele stanovujúce požiadavky uvedené v časti A a B Etického kódexu IESBA ohľadom zákaziek na uistovacie služby.

Akceptácia a pokračovanie

Nevyhnutné predpoklady na vykonanie zákazky (pozri: ods. 24)

A35. Keď sa zákazka na uistovacie služby vykonáva vo verejnom sektore, možno predpokladať, že niektoré faktory, ktoré podmieňujú jej vykonanie, sú *a priori* splnené, napríklad.

- (a) predpokladá sa, že organizácie vykonávajúce audit vo verejnom sektore a štátne úrady, v ktorých sa zákazka na uistovacie služby vykonáva, majú náležité úlohy a zodpovednosti, pretože tieto zvyčajne stanovuje právny predpis;

- (b) právo organizácií vykonávajúcich audit vo verejnom sektore na prístup k informáciám, ktoré potrebujú na vykonanie zákazky, býva tiež často stanovené právnym predpisom;
- (c) záver audítora vo forme vhodnej pre zákazku na primerané uistenie alebo pre zákazku na limitované uistenie zvyčajne musí byť zo zákona obsiahnutý v písomnej správe;
- (d) zákazka má zvyčajne racionálny účel, pretože požiadavka na ňu je stanovená v právnom predpise.

A36. Ak pre predmet zákazky ako celok nie sú k dispozícii vhodné kritériá, avšak audítor vie určiť jeden alebo viacero aspektov daného predmetu, pre ktoré sú tieto kritériá vhodné, môže zákazku na uistovacie služby vykonať iba pre samotné tieto aspekty. V správe o uistení treba vtedy jasne uviesť, že správa sa nevzťahuje na celý pôvodný predmet zákazky.

Úlohy a zodpovednosti (pozri: ods. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a) a príloha)

A37. Na všetkých zákazkách na uistovacie služby sú zúčastnené minimálne tri strany: audítor, zodpovedná strana a predpokladaní používatelia. Zodpovedná strana je pri atestačnej zákazke často súčasne osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a aj zadávajúcou stranou. Jednotlivé úlohy v kontexte zákazky na uistovacie služby sú podrobnejšie popísané v prílohe.

A38. Dôkaz o tom, že medzi zodpovednou stranou a predmetom zákazky existuje náležitý vzťah zodpovednosti, môže audítor získať tak, že zodpovedná strana túto svoju zodpovednosť potvrdí. Takéto potvrdenie bude navyše východiskom pre jednotné chápanie zodpovednosti, ktorú má zodpovedná strana aj audítor. Najvhodnejšie je, keď zodpovedná strana potvrdí svoju zodpovednosť písomne. Audítor však môže zákazku prijať aj bez takéhoto písomného potvrdenia zodpovednosti, napríklad keď je zodpovednosť stanovená inak, napríklad právnym predpisom alebo zmluvou. V iných prípadoch môže byť podľa okolností vhodné zákazku buď odmietnuť, alebo dané okolnosti popísať v správe o uistení.

A39. Osoba, ktorá vykonáva posúdenie alebo zhodnotenie, zodpovedá za to, že informácie o predmete zákazky sú zostavené na primeranom základe. Čo predstavuje primeraný základ, to závisí od charakteru predmetu zákazky a od ďalších okolností zákazky. V niektorých prípadoch bude posudzovateľ alebo hodnotiteľ potrebovať formálny postup s množstvom kontrol, aby získal primeraný základ pre svoje vyjadrenie, že informácie o predmete zákazky neobsahujú významnú nesprávnosť. Skutočnosť, že audítor vyjadrí záver týkajúci sa informácií o predmete zákazky, nie je náhradou za vlastné procesy posudzovateľa alebo hodnotiteľa, ktoré zabezpečujú primeraný základ pre informácie o predmete zákazky.

Vhodnosť predmetu zákazky (pozri: ods. 24(b)(i))

- A40. Vhodný predmet zákazky sa dá identifikovať a dôsledne posúdiť alebo zhodnotiť na základe príslušných kritérií, takže výslednú informáciu o predmete možno podrobiť postupom zameraným na získanie dostatku vhodných dôkazov, ktoré, podľa toho, čo je vhodné, podporia buď záver poskytujúci primerané uistenie alebo záver poskytujúci limitované uistenie.
- A41. Miera uistenia nemá vplyv na vhodnosť predmetu zákazky, čo znamená, že ak predmet zákazky nie je vhodný pre zákazku na poskytnutie primeraného uistenia, nie je vhodný ani pre zákazku na poskytnutie limitovaného uistenia a naopak.
- A42. Rôzne predmety zákazky sa vyznačujú rôznymi charakteristickými vlastnosťami vrátane toho, do akej miery sú informácie o danom predmete kvalitatívne, resp. kvantitatívne, objektívne, resp. subjektívne, týkajú sa minulosti alebo budúcnosti, prípadne určitého okamihu alebo obdobia. Uvedené charakteristické vlastnosti ovplyvňujú:
- (a) presnosť, s akou sa dá predmet zákazky posúdiť alebo zhodnotiť na základe daných kritérií;
 - (b) presvedčivosť dostupných dôkazov.
- A43. Identifikácia charakteristických vlastností a zváženie ich vplyvu pomáha audítorovi posúdiť vhodnosť predmetu zákazky a rozhodnúť o tom, čo bude obsahovať správa o uistení (pozri odsek A163).
- A44. Predmetom zákazky na uisťovacie služby môže niekedy byť iba časť širšieho predmetu. Audítor môže mať napríklad za úlohu vydať správu iba o jednom aspekte aktivít, ktorými účtovná jednotka prispieva k udržateľnému rozvoju, napríklad niekoľkým projektom účtovnej jednotky, ktoré majú pozitívny vplyv na životné prostredie. Pri posudzovaní toho, či charakteristické vlastnosti zákazky svedčia o tom, že predmet je v danom prípade vhodným predmetom na zákazku, sa audítor môže napríklad zamerať na to, či je pravdepodobné, aby informácie o danom aspekte naplnili informačné potreby predpokladaných používateľov ako skupiny, či na to, ako budú informácie o predmete zákazky prezentované a ako sa budú distribuovať. Napríklad, či neexistujú ďalšie dôležité programy, ktorých výsledky sú menej priaznivé, a účtovná jednotka o nich neinformuje.

Vhodnosť a dostupnosť kritérií

Vhodnosť kritérií (pozri: ods. 24(b)(ii))

A45. Vhodné kritériá sa vyznačujú týmito vlastnosťami:

- (a) Relevantnosť: Relevantné kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré pomáhajú predpokladaným používateľom pri rozhodovaní.

- (b) Úplnosť: Kritériá sú úplné, keď v informáciách o predmete vypracovaných podľa daných kritérií nechýbajú dôležité faktory, o ktorých možno primerane predpokladať, že ovplyvnia rozhodnutia predpokladaných používateľov urobené na základe informácií o danom predmete. V relevantných prípadoch zahŕňajú kompletné kritériá referenčné hodnoty pre prezentáciu a zverejňovanie informácií.
- (c) Spoľahlivosť: Spoľahlivé kritériá umožňujú dospieť k primerane konzistentnému posúdeniu a zhodnoteniu predmetu zákazky a v relevantných prípadoch aj zhodnoteniu prezentácie a zverejnenia, ak ich za podobných okolností použijú rôzni audítori.
- (d) Neutralita: Neutrálne kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré za okolností, za akých sa zákazka vykonáva, nie sú nijako skreslené pôsobením záujmových vplyvov.
- (e) Zrozumiteľnosť: Zrozumiteľné kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré sú pre predpokladaných používateľov zrozumiteľné.

A46. Vágne opisy očakávaní alebo skúseností jednotlivca nepredstavujú vhodné kritériá.

A47. Vhodnosť kritérií pre konkrétnu zákazku závisí od toho, do akej miery sa vyznačujú vyššie uvedenými charakteristickými vlastnosťami, pričom pri posudzovaní vhodnosti kritéria pre konkrétnu zákazku je relatívny význam každej z vyššie uvedených vlastností vecou odborného úsudku. Navyše, kritériá môžu byť vhodné za určitých konkrétnych okolností zákazky, nemusia však byť vhodné za iných okolností zákazky. Napríklad, pri predkladaní správ štátnym alebo regulačným orgánom sa môže vyžadovať použitie určitých konkrétnych kritérií, ktoré však nemusia byť vhodné pre správy určené pre širší okruh používateľov.

A48. Kritéria sa môžu vyberať alebo vytvárať najrôznejšími spôsobmi, napríklad môže ísť o kritériá:

- zakotvené v právnom alebo inom predpise;
- vydané oprávnenými alebo uznávanými expertnými orgánmi, ktoré dodržiavajú náležitý transparentný postup;
- vytvorené skupinou, ktorá nedodržiava náležitý transparentný postup;
- zverejnené v odborných časopisoch alebo publikáciách;
- vytvorené ako komerčný produkt, ktorý je predmetom ochrany duševného vlastníctva;

- špeciálne navrhnuté na účely zostavenia informácií o predmete zákazky za okolností konkrétnej zákazky.

Spôsob vytvárania kritérií môže ovplyvniť práce, ktoré audítor vykonáva s cieľom posúdiť ich vhodnosť.

A49. V niektorých prípadoch stanovujú kritériá pre danú zákazku právne predpisy. Ak nie je výslovne uvedené inak, považujú sa takéto kritériá za vhodné, rovnako ako kritériá vydané oprávnenými alebo uznávanými expertnými orgánmi, ktoré dodržiavajú náležitý transparentný postup, za predpokladu, že sú relevantné z hľadiska informačných potrieb predpokladaných používateľov. Takéto kritériá sa označujú výrazom *všeobecne uznávané kritériá*. Aj keď pre určitý predmet zákazky existujú všeobecne uznávané kritériá, na vlastné špecifické účely sa môžu používatelia dohodnúť na iných kritériách. Napríklad pri hodnotení účinnosti vnútorného kontrolného systému možno ako všeobecne uznávané kritériá použiť rôzne rámce. Konkrétni používatelia si však môžu vytvoriť podrobnejší súbor kritérií, ktoré spĺňajú ich konkrétne potreby, napríklad v súvislosti s prísnejším dohľadom. V takýchto prípadoch správa o uistení:

- (a) upozorní používateľov, že informácie o predmete sú zostavené v súlade s kritériami na osobitný účel, a že v dôsledku toho nemusia byť informácie o predmete vhodné na iné účely (pozri odsek 69(f));
- (b) môže v prípadoch, keď to je z hľadiska okolností zákazky relevantné, obsahovať poznámku, že kritériá nie sú zakotvené v zákone ani predpise, ani ich nevydal oprávnený alebo uznávaný expertný orgán dodržiavajúci náležitý transparentný postup.

A50. Kritériá vytvorené špeciálne na účely zostavenia informácií o predmete pre konkrétnu zákazku nemožno považovať za vhodné, ak budú v dôsledku ich uplatnenia informácie o predmete alebo správa o uistení pre predpokladaných používateľov zavádzajúce. Je vhodné, aby predpokladaní používatelia alebo zadávajúca strana potvrdili, že špeciálne vytvorené kritériá sú na účely predpokladaných používateľov vhodné. Absencia takéhoto potvrdenia môže ovplyvniť práce, ktoré bude treba vykonať na to, aby sa posúdila vhodnosť kritérií, ako aj informácie o kritériách uvedené v správe o uistení.

Dostupnosť kritérií (pozri: ods. 24(b)(iii))

A51. Predpokladaní používatelia musia mať kritériá k dispozícii, aby mohli pochopiť, ako bol predmet zákazky posúdený alebo zhodnotený. Kritériá sa predpokladaným používateľom poskytnú jedným alebo viacerými z nasledujúcich spôsobov:

- (a) verejne;
- (b) jasným zapracovaním do prezentácie informácií o predmete;

- (c) jasným zapracovaním do správy o uistení (pozri odsek A164);
- (d) všeobecne akceptovaným spôsobom, napríklad kritérium na meranie času uvádzané v hodinách a minútach.

A52. Môže sa stať, že kritériá, napríklad zmluvné podmienky či kritériá stanovené odvetvovým združením dostupné iba pre subjekty z daného odvetvia, keďže sú relevantné iba na osobitný účel, budú mať k dispozícii iba predpokladaní používateľa (pozri aj odsek 38). V takom prípade je audítor v súlade s požiadavkou v odseku 69(f) povinný upozorniť na túto skutočnosť vo svojej správe. Audítor môže okrem toho považovať za vhodné uviesť aj skutočnosť, že správa o uistení je určená iba pre konkrétnych používateľov (pozri odseky A166 – A167).

Prístup k dôkazom (pozri: ods. 24(b)(iv))

Množstvo a kvalita dostupných dôkazov

A53. Na množstvo a kvalitu dostupných dôkazov vplyvajú:

- (a) charakteristické vlastnosti predmetu zákazky a informácie o predmete. Menej spoľahlivé dôkazy možno očakávať napríklad vtedy, keď sa informácie o predmete zameriavajú na budúcnosť, nie na minulosť;
- (b) iné okolnosti, napríklad keď nie sú k dispozícii dôkazy, ktorých existenciu možno opodstatnene očakávať, napríklad z dôvodu termínu vymenovania audítora, prípadne z dôvodu pravidiel uchovávanía dokumentácie účtovnej jednotky, nevhodných informačných systémov alebo obmedzenia zo strany zodpovednej stany.

Dostupné dôkazy sú zvyčajne presvedčujúce, nie preukazné.

Prístup k záznamom (pozri: ods. 56)

A54. Pri posudzovaní toho, či v prípade zákazky existujú znaky, ktoré svedčia o zabezpečení prístupu k dôkazom, môže audítorovi pomôcť, ak si od zodpovednej strany, resp. strán vyžiada potvrdenie o tom, že uznali a sú si vedomé svojej zodpovednosti za to, že audítorovi poskytnú:

- (a) prístup ku všetkým informáciám, o ktorých príslušná strana, resp. strany vedia, že sú relevantné pre zostavenie informácií o predmete, napríklad k záznamom, dokumentácii a iným materiálom;
- (b) ďalšie informácie, ktoré môže audítor od príslušnej strany, resp. strán požadovať pre potreby zákazky;
- (c) neobmedzený prístup k osobám zastupujúcim príslušnú stranu, resp. strany, od ktorých treba podľa audítora získať dôkazy.

A55. Charakter vzťahov medzi zodpovednou stranou, posudzovateľom alebo hodnotiteľom a zadávajúcou stranou môže ovplyvniť prístup audítora k záznamom, dokumentácii a iným informáciám, ktoré si vyžiada ako dôkazový materiál pre potreby zákazky. Charakter týchto vzťahov môže byť preto relevantný v procese rozhodovania, či zákazku prijať alebo neprijať. Príklady situácií, kedy môže byť charakter týchto vzťahov problematický, sú uvedené v odseku A139.

Racionálny účel (pozri: ods. 24(b)(vi))

A56. Pri posudzovaní toho, či má zákazka racionálny účel, môže auditor zvažovať napríklad tieto skutočnosti:

- kto sú predpokladaní používatelia informácií o predmete a správy o uistení (najmä v prípade, keď kritériá boli navrhnuté na konkrétny účel). Auditor ďalej zvažuje, či je pravdepodobné, že sa informácie o predmete a správa o uistení budú používať alebo distribuovať v širšom okruhu používateľov, nielen medzi predpokladanými používateľmi;
- či sa predpokladá, že zo zákazky na uistenie budú vylúčené niektoré aspekty informácií o predmete, a ak áno, z akého dôvodu;
- akými charakteristickými vlastnosťami sa vyznačuje vzťah medzi zodpovednou stranou, posudzovateľom alebo hodnotiteľom, a zadávajúcou stranou, napríklad, či zodpovedná strana v prípade, keď posudzovateľ alebo hodnotiteľ nie je súčasne aj zodpovednou stranou, súhlasí s použitím informácií o predmete, ako aj to, či bude mať možnosť preskúmať informácie o predmete prv, ako sa poskytnú predpokladaným používateľom, prípadne, či bude mať možnosť pripojiť k distribuovaným informáciám svoje pripomienky;
- kto vyberal kritériá, ktoré sa uplatnia pri posúdení alebo zhodnotení predmetu zákazky, a aký priestor zostáva pri ich uplatňovaní pre uplatnenie úsudku a subjektívnosť. Ak kritériá vyberali alebo sa na ich výbere podieľali aj predpokladaní používatelia, je pravdepodobnejšie, že zákazka bude mať racionálny účel.
- či existujú významné obmedzenia týkajúce sa rozsahu jeho prác;
- či sa auditor nedomnieva, že zadávajúca strana plánuje nevhodným spôsobom spájať meno audítora s predmetom zákazky alebo s informáciami o predmete.

Dohodnutie podmienok zákazky (pozri: ods. 27)

A57. Je v záujme zadávajúcej strany aj audítora, aby sa pred začatím prác na zákazke písomne dohodli na podmienkach pre vykonávanie zákazky, lebo to pomáha predísť prípadným nedorozumeniam. Forma a obsah písomnej dohody alebo zmluvy bude v závislosti od okolností zákazky pre rôzne

zákazky rôzna. Ak napríklad podmienky zákazky dostatočne podrobne predpisuje právny alebo iný predpis, audítor ich nemusí reprodukovat' v písomnej dohode, bude stačiť, ak sa uvedie iba odkaz na platný právny predpis a to, že príslušná strana, resp. strany uznávajú a uvedomujú si svoju zodpovednosť, ktorú daný právny predpis stanovuje.

A58. Mandát na poverenie audítora, najmä vo verejnom sektore, môže upravovať právny či iný predpis a poskytnúť audítorovi aj konkrétne právomoci, napríklad právo na prístup k záznamom príslušnej strany, resp. strán a k iným informáciám, a povinnosti, napríklad povinnosť informovať priamo ministra, zákonodarný orgán alebo verejnosť v prípade, ak sa príslušná strana, resp. strany pokúsia obmedziť rozsah zákazky.

Odsúhlasenie zmeny podmienok zákazky (pozri: ods. 29)

A59. Zmena okolností zákazky, pričom daná zmena ovplyvní požiadavky predpokladaných používateľov, alebo nesprávne pochopenie charakteru zákazky môžu byť dôvodom na požiadavku o zmenu zákazky, napríklad zo zákazky na uistovacie služby na zákazku, ktorá nepredstavuje zákazku na uistovacie služby, prípadne zo zákazky na primerané uistenie na zákazku na limitované uistenie. Nemožnosť získať dostatok vhodných dôkazov na vyvodenie záveru o primeranom uistení nie je prijateľný dôvod na zmenu zákazky na poskytnutie primeraného uistenia na zákazku, ktorá poskytuje limitované uistenie.

Kontrola kvality

Audítor poskytujúci služby (pozri: ods. 20, 31(a)–(b))

A60. Tento štandard je koncipovaný v kontexte rôznych opatrení prijatých na zabezpečenie kvality zakaziek na uistovacie služby, ktoré vykonávajú audítori poskytujúci služby, napríklad opatrení členských organizácií Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) prijatých v rámci Programu plnenia požiadaviek a záväzkov vyplývajúcich z členstva v IFAC (*IFAC's Member Body Compliance Program*) alebo na základe Vyhlásení o členských povinnostiach (*Statements of Membership Obligations*). Tieto opatrenia sa týkajú nasledujúcich oblastí:

- požiadavky na odbornú spôsobilosť, napríklad požadované vzdelanie a prax, ktoré sú podmienkou členstva, ako aj požiadavky na priebežný odborný rast a celoživotné vzdelávanie;
- firemné zásady a postupy kontroly kvality. Všetky audítorské firmy sú povinné riadiť sa pri zákazkách na uistovacie a súvisiace služby štandardom ISQC 1;
- komplexný etický kódex, ktorý obsahuje podrobne špecifikované požiadavky na nezávislosť vychádzajúce zo základných etických

princípov ako bezúhonnosť, objektívnosť, odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť, dôvernosť informácií a profesionálne správanie.

Kontrola kvality na firemnej úrovni (pozri: ods. 3(b), 31(a))

- A61. Zodpovednosť firmy za vytvorenie a zachovávanie systému kontroly kvality zákaziek na uisťovacie služby upravuje ISQC 1. V ISQC 1 je uvedená zodpovednosť firmy za vytvorenie pravidiel a postupov, vďaka ktorým získa primerané uistenie, že firma a jej pracovníci spĺňajú relevantné etické požiadavky vrátane požiadaviek na nezávislosť. Súlad s ISQC 1 znamená, že firma je okrem iného povinná vybudovať a zachovávať systém kontroly kvality, ktorého súčasťou sú pravidlá a postupy na riešenie každého z nasledujúcich prvkov, má tieto pravidlá a postupy zdokumentované a informuje o nich svojich pracovníkov:
- (a) zodpovednosť vedenia firmy za kvalitu;
 - (b) relevantné etické požiadavky;
 - (c) akceptovanie klienta a pokračovanie vzťahov s klientom a konkrétnych zákaziek;
 - (d) ľudské zdroje;
 - (e) realizácia zákazky;
 - (f) monitorovanie.
- A62. Iné profesijné požiadavky alebo požiadavky právnych či iných predpisov, ktoré upravujú zodpovednosť firmy za vybudovanie a zachovávanie systému kontroly kvality, sú aspoň také náročné ako ISQC 1 vtedy, keď pokrývajú všetky záležitosti uvedené v predchádzajúcom odseku a firme ukládajú povinnosti, ktorých splnením sa dosiahnu ciele požiadaviek uvedených v ISQC 1.
- A63. Vzhľadom na to, že partner zodpovedný za zákazku zodpovedá za celkovú kvalitu každej zákazky, jeho činy a náležitá komunikácia s ostatnými členmi tímu pracujúceho na zákazke musia zdôrazňovať skutočnosť, že kvalita má pri vykonávaní zákazky zásadný význam, pričom dôležitým predpokladom kvality zákazky na uisťovacie služby je:
- (a) súlad vykonávaných prác s požiadavkami profesijných štandardov a platných právnych a iných predpisov;
 - (b) dodržiavanie firemných zásad a postupov v oblasti kontroly kvality;
 - (c) vydanie správy o uistení, ktorá bude vzhľadom na okolnosti primeraná;
 - (d) možnosť tímu pracujúceho na zákazke upozorňovať na problémy bez obavy z postihu.

- A64. Účinný systém kontroly kvality zahŕňa monitorovací proces, ktorý firme poskytne primerané uistenie, že pravidlá a postupy týkajúce sa systému kontroly kvality sú relevantné, adekvátne a fungujú účinne.
- A65. Tím pracujúci na zákazke má právo spoliehať sa na firemný systém kontroly kvality, ak informácie od firmy alebo od iných subjektov nenaznačujú, že to nie je vhodné. Tím pracujúci na zákazke sa môže spoliehať na firemný systém kontroly kvality, napríklad v súvislosti:
- (a) s odbornou spôsobilosťou pracovníkov zabezpečenou náborom a formálnym vzdelávaním;
 - (b) s nezávislosťou zabezpečenou zhromažďovaním a poskytovaním relevantných informácií o nezávislosti;
 - (c) s udržiavaním vzťahov s klientmi zabezpečeným akceptáciou a pokračovaním vzťahov s klientmi;
 - (d) s dodržiavaním požiadaviek právnych a iných predpisov zabezpečeným procesom monitorovania.

Pri zvažovaní nedostatkov zistených vo firemnom systéme kontroly kvality, ktoré môžu ovplyvniť zákazku na uistovacie služby, môže partner zodpovedný za zákazku vziať do úvahy nápravné opatrenia, ktoré vzhľadom na tieto nedostatky firma prijala.

- A66. Nedostatok vo firemnom systéme kontroly kvality nemusí nevyhnutne naznačovať, že konkrétna zákazka na uistovacie služby nebola vykonaná v súlade s profesijnými štandardmi a požiadavkami príslušných právnych a iných predpisov, alebo že by správa o uistení nebola primeraná.

Zručnosti, znalosti a skúsenosti týkajúce sa predmetu zákazky a jeho posúdenia alebo hodnotenia (pozri: ods. 31(c))

- A67. Audítor môže vykonávať zákazky na uistovacie služby týkajúce sa celej škály predmetov a informácií o predmete. V niektorých prípadoch môže zákazka vyžadovať osobitné zručnosti a znalosti nad rámec bežných zručností a znalostí, ktorými audítor bežne disponuje.
- A68. V zmysle Etického kódexu IESBA smie audítor poskytujúci služby súhlasiť iba s poskytovaním takých služieb, na ktoré je odborne spôsobilý.⁴ Za vyjadrený uisťujúci záver zodpovedá výhradne audítor a túto zodpovednosť nijako neobmedzuje fakt, že použije prácu experta, ktorého nominoval. Napriek tomu, keď audítor v súlade s týmto štandardom použije prácu ním nominovaného experta a dospeje k záveru, že práca daného experta

⁴ Etický kódex IESBA, odsek 210.6

zodpovedá jeho účelom, môže zistenia alebo závery tohto experta v odbore, pre ktorý je expertom, akceptovať ako vyhovujúce dôkazy.

Určenie tímu

Odborná spôsobilosť a kapacita tímu (pozri: ods. 32)

A69. V súlade s ISQC 1 je firma povinná zaviesť zásady a postupy upravujúce nadväzovanie vzťahov s klientmi a pokračovanie vo vzťahoch s klientmi, ako aj akceptáciu konkrétnej zákazky a pokračovanie v nej, ktoré jej poskytnú primerané uistenie, že bude nadväzovať vzťahy a vykonávať zákazky, prípadne v nich pokračovať len vtedy, keď je firma odborne spôsobilá, kompetentná a má aj čas a zdroje, aby takéto zákazky vykonala.⁵

Expert nominovaný audítorom (pozri: ods. 32(a), 32(b)(i))

A70. Niektoré uisťovacie práce môže vykonávať multidisciplinárny tím, v ktorom bude jeden alebo viacerí experti nominovaní audítorom. Audítor môže experta potrebovať, aby mu pomohol oboznámiť sa s predmetom zákazky a ďalšími okolnosťami zákazky alebo s jednou, prípadne viacerými záležitosťami uvedenými v odseku 46R (v prípade zákazky na primerané uistenie) alebo 46L (v prípade zákazky na limitované uistenie).

A71. Keď audítor hodlá využiť prácu experta, môže byť vhodné, aby vo fáze rozhodovania o akceptácii zákazky alebo pokračovaní v zákazke vykonal niektoré z postupov, ktoré sa vyžadujú podľa odseku 52.

Iní audítori (pozri: ods. 32(b)(ii))

A72. Informácie o predmete zákazky môžu obsahovať informácie, ku ktorým vyjadril záver iný audítor. Audítor sa môže rozhodnúť, že na účely vyjadrenia záveru o informáciách o predmete ako dôkazy potvrdzujúce informácie o predmete použije dôkazy, na ktorých je založený záver daného iného audítora.

A73. Práca iného audítora sa môže použiť napríklad vtedy, keď sa predmet zákazky nachádza vo vzdialenej lokalite alebo v zahraničí. Takýto iný audítor nie je členom tímu pracujúceho na zákazke. Ak tím pracujúci na zákazke plánuje použiť prácu iného audítora, je relevantné zvážiť okrem iného nasledujúce aspekty:

- či je iný audítor oboznámený s etickými požiadavkami relevantnými pre zákazku, či ich spĺňa a hlavne, či je nezávislý;
- odbornú spôsobilosť iného audítora;

⁵ ISQC 1, odsek 26

- v akom rozsahu sa bude tím pracujúci na zákazke podieľať na práci iného audítora;
- či daný iný audítor pôsobí v regulovanom prostredí, kde podlieha aktívnemu dohľadu.

Zodpovednosť za previerku (pozri: ods. 33(c))

A74. Podľa ISQC 1 sa pravidlá a postupy, ktoré firma používa pri previerke, určia tak, aby prácu menej skúsených členov tímu preverovali skúsenejší členovia tímu.⁶

Previerka kontroly kvality zákazky (pozri: ods. 36(b))

A75. Pri previerke kontroly kvality zákazky možno zväžiť okrem iného aj nasledujúce skutočnosti:

- (a) zhodnotenie nezávislosti firmy vo vzťahu k zákazke, ktoré urobil tím pracujúci na zákazke;
- (b) či sa primerane prekonzultovali záležitosti týkajúce sa rozdielov v názoroch, prípadne iné zložité alebo sporné záležitosti, ako aj závery, ktoré z takýchto konzultácií vyplynuli;
- (c) či dokumentácia vybraná na previerku popisuje práce vykonané v súvislosti s významnými úsudkami a či dokumentuje závery, ku ktorým sa dospelo.

Profesionálny skepticizmus a odborný úsudok

Profesionálny skepticizmus (pozri: ods. 37)

A76. Profesionálny skepticizmus je postoj, ktorý znamená, že audítor si pozorne všima napríklad:

- dôkazy, ktoré sú v rozpore s ostatnými získanými dôkazmi;
- informácie, ktoré spochybňujú spoľahlivosť dokumentov a odpovede na otázky, ktoré audítor použije ako dôkaz;
- okolnosti, ktoré svedčia o potrebe vykonať aj ďalšie postupy okrem postupov, ktoré vyžadujú príslušné ISAE;
- faktory, ktoré by mohli naznačovať pravdepodobnosť nesprávnosti.

A77. Zachovávanie profesionálneho skepticizmu počas celej zákazky je nevyhnutné, aby audítor mohol znížiť napríklad riziko, že:

- prehliadne nezvyčajné okolnosti;

⁶ ISQC 1, odsek 33

- závery na základe pozorovaní sformuluje príliš všeobecne;
 - pri určovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu postupov a pri vyhodnocovaní ich výsledkov použije nesprávne predpoklady.
- A78. Na kritické posúdenie dôkazov je profesionálny skepticizmus nevyhnutný. Takýto postoj znamená preskúmavanie vzájomne si odporujúcich dôkazov, spoľahlivosti dokumentov a reakcií na žiadosti o poskytnutie informácií. Znamená aj zvažovanie, či sú získané dôkazy za daných okolností vhodné a či ich je dostatok.
- A79. Ak zákazka nezahŕňa uistenie o pravosti dokumentov, audítor môže záznamy a dokumenty akceptovať ako pravé, pokiaľ nemá dôvod domnievať sa, že opak je pravdou. Podľa odseku 50 je však povinný zvážiť spoľahlivosť informácií, ktoré sa majú použiť ako dôkazy.
- A80. Od audítora nemožno očakávať, že nebude brať do úvahy skúsenosti, ktoré mal v minulosti s čestnosťou a bezúhonnosťou osôb, ktoré dôkazy poskytujú. Domnienka, že osoby, ktoré poskytujú dôkazy, sú čestné a bezúhonné, však audítora nezbavuje povinnosti zachovávať profesionálny skepticizmus.

Odborný úsudok (pozri: ods. 38)

- A81. Odborný úsudok je nevyhnutným predpokladom na správne vykonanie zákazky na uisťovacie služby. Je to preto, lebo interpretácia relevantných etických požiadaviek či štandardov pre uisťovacie služby (ISAE) a ani informované rozhodnutia, ktoré sú potrebné počas celej zákazky, nie sú možné bez príslušného vzdelávania či uplatnenia poznatkov a skúseností na fakty a situácie. Odborný úsudok je nevyhnutný najmä pri rozhodovaní o:
- významnosti a riziku zákazky;
 - charaktere, časovom rozvrhnutí a rozsahu postupov použitých na splnenie požiadaviek príslušných štandardov pre uisťovacie služby (ISAE) a na zhromažďovanie dôkazov;
 - tom, či sa podarilo získať dostatok vhodných dôkazov, a či na dosiahnutie cieľov tohto štandardu a prípadného relevantného špecializovaného štandardu pre uisťovacie služby netreba spraviť viac. Odborný úsudok je potrebný najmä v prípade zákazky na limitované uistenie pri zhodnotení toho, či sa dosiahla zmysluplná úroveň uistenia;
 - vhodných záveroch, ktoré treba vyvodiť zo získaných dôkazov.
- A82. Charakteristickou črtou odborného úsudku, ktorý sa očakáva od audítora, je, že ho urobí audítor, ktorému odborná príprava, znalosti a skúsenosti pomohli rozvíjať schopnosti nevyhnutné na to, aby boli jeho úsudky primerané.

- A83. Pri uplatňovaní odborného úsudku audítora v každom konkrétnom prípade vychádza zo skutočností a okolností, ktoré sú mu známe. Prekonzultovanie zložitých alebo sporných záležitostí počas prác na zákazke v tíme pracujúcim na zákazke, ale aj medzi tímom pracujúcim na zákazke a inými osobami na vhodnej úrovni vo firme alebo mimo firmy, mu pomáha vytvoriť si informovaný a primeraný úsudok, ako aj názor na to, do akej miery sú v informáciách o predmete zákazky jednotlivé položky ovplyvnené úsudkom príslušnej strany, resp. strán.
- A84. Odborný úsudok možno vyhodnotiť podľa toho, či je úsudok, ku ktorému audítora dospel, odrazom kompetentného uplatnenia princípov platných pri získavaní uistenia, oceňovaní alebo hodnotení, či je vhodný a či zodpovedá skutočnostiam a okolnostiam, o ktorých audítora ku dňu vydania správy o uistení vedel.
- A85. Odborný úsudok treba uplatňovať počas celej zákazky, a jeho uplatňovanie treba aj náležite zdokumentovať. Podľa odseku 79 je audítora povinný vypracovať dokumentáciu, ktorá bude natoľko dostatočná, že skúsenému audítora bez predchádzajúceho kontaktu so zákazkou umožní pochopiť významné odborné úsudky, ku ktorým sa dospelo pri tvorbe záverov týkajúcich sa významných záležitostí, ktoré vyplynuli z vykonávania zákazky. Odborný úsudok sa nesmie používať na zdôvodňovanie rozhodnutí, ktoré inak nemajú oporu vo faktoch ani okolnostiach zákazky, prípadne pre ne neexistuje dostatok vhodných audítorských dôkazov.

Plánovanie a vykonávanie zákazky

Plánovanie (pozri: ods. 40)

- A86. Plánovanie je proces, na ktorom sa podieľa partner zodpovedný za zákazku, ďalší kľúčoví členovia tímu pracujúceho na zákazke a prípadne kľúčoví externí experti audítora. Jeho cieľom je vypracovať celkovú stratégiu zákazky, ktorá zahŕňa jej rozsah, hlavné zameranie, časové rozvrhnutie a spôsob vykonávania, ako aj plán zákazky podrobne popisujúci charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov, ktoré treba vykonať, obsahujúci dôvody, pre ktoré boli tieto postupy zvolené. Adekvátne plánovanie prispieva k tomu, že sa dôležitým oblastiam zákazky bude venovať dostatočná pozornosť, pomáha včas identifikovať možné problémy a celú zákazku dobre zorganizovať a riadiť tak, aby bola vykonaná efektívne a účinne. Adekvátne plánovanie audítora pomáha správne zadávať práce členom tímu pracujúceho na zákazke a umožňuje riadiť ich prácu, vykonávať nad ňou dohľad a aj ju kontrolovať. V relevantných prípadoch pomáha koordinovať aj práce, ktoré vykonávajú iní audítori a experti. Charakter a rozsah plánovacích činností závisí od okolností zákazky a môže ich určovať napríklad zložitnosť predmetu zákazky a kritériá. Hlavnými záležitosťami, ktoré sa pri plánovaní berú do úvahy, môžu byť napríklad:

- charakteristické vlastnosti zákazky, ktoré určujú jej rozsah vrátane podmienok zákazky, charakteristických vlastností predmetu zákazky a kritérií;
 - predpokladané časové rozvrhnutie a charakter požadovaných správ a ďalších predkladaných informácií;
 - výsledky rozhodovania o prijatí zákazky a, pokiaľ to je vhodné, či nie sú relevantné poznatky, ktoré partner zodpovedný za zákazku získal pri vykonávaní iných zákaziek pre príslušnú stranu, resp. strany;
 - priebeh zákazky;
 - do akej miery audítor pozná príslušnú stranu, resp. strany a jej prostredie vrátane rizík, že informácia o predmete zákazky môže byť významne nesprávna;
 - informácie o tom, kto sú predpokladaní používatelia, aké informácie potrebujú, a zváženie významnosti a komponentov rizík zákazky;
 - do akej miery je pre zákazku relevantné riziko podvodu;
 - charakter, časové rozvrhnutie a rozsah zdrojov potrebných na vykonanie zákazky, napríklad požiadavky na zamestnancov a ich odborné skúsenosti vrátane charakteru a rozsahu zapojenia experta;
 - vplyv interného auditu na zákazku.
- A87. Audítor sa môže rozhodnúť, že niektoré časti plánu prerokuje s príslušnou stranou, resp. stranami, aby tým uľahčil vykonávanie a riadenie zákazky (napríklad koordináciu niektorých plánovaných postupov s činnosťou zamestnancov príslušnej strany, resp. strán). Takéto rokovania sú síce časté, ale za celkovú stratégiu zákazky a plán zákazky aj v takomto prípade zodpovedá audítor. Pri rokovaní o záležitostiach, ktoré sú súčasťou celkovej stratégie zákazky alebo plánu zákazky treba postupovať obozretné, aby sa neohrozila účinnosť zákazky. Napríklad prediskutovanie charakteru a časového rozvrhu podrobných postupov s príslušnou stranou, resp. stranami by mohlo ohroziť účinnosť zákazky, lebo postupy by boli príliš predvídateľné.
- A88. Plánovanie nie je izolovaná fáza, ale proces, ktorý sa pri vykonávaní zákazky priebežne neustále opakuje. V prípade neočakávaných udalostí, pri zmene podmienok alebo na základe získaných dôkazov môže byť potrebné, aby audítor zrevidoval celkovú stratégiu a plán zákazky, a teda aj výsledný plánovaný charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov.
- A89. Menšie alebo menej zložité zákazky môže vykonávať aj veľmi malý tím, možno iba partner zodpovedný za zákazku (audítor, ktorý svoju činnosť vykonáva ako fyzická osoba) bez akéhokoľvek ďalšieho člena tímu. Keď je tím menší, koordinácia a komunikácia medzi členmi tímu je jednoduchšia.

V takom prípade nie je vypracovanie celkovej stratégie zákazky zložitý alebo časovo náročný proces. Isteže, bude závisieť od veľkosti účtovnej jednotky, zložitosti zákazky aj predmetu zákazky a kritérií, ako aj od veľkosti tímu, ktorý bude na zákazke pracovať. V prípade opakovanej zákazky poslúži napríklad ako východisko na zdokumentovanie stratégie aktuálnej zákazky stručné memorandum vypracované po skončení predchádzajúceho obdobia na základe previerky dokumentácie, v ktorom sú zhrnuté záležitosti zistené pri predchádzajúcej zákazke, a ktoré sa zaktualizuje v aktuálnom období na základe rozhovorov s príslušnými stranami.

A90. Ak audítor za okolností uvedených v odseku 43 pokračuje v prácach na zákazke:

- (a) hoci nevhodné kritériá alebo nevhodný predmet zákazky môžu podľa jeho odborného úsudku predpokladaných používateľov viesť do omylu, tak je vhodné, aby vyjadril buď podmienený alebo záporný záver, v závislosti od toho, nakoľko je daná skutočnosť významná alebo zásadná;
- (b) v ostatných prípadoch je vhodné, aby vyjadril podmienený záver, prípadne vyjadrenie záveru odmietol, v závislosti od toho, nakoľko je daná skutočnosť podľa odborného úsudku audítora významná alebo zásadná.

A91. Ak napríklad audítor po akceptácii zákazky zistí, že v prípade použitia príslušných kritérií nebudú informácie o predmete zákazky objektívne, pričom neobjektívnosť informácií o predmete zákazky bude významná a zásadná, tak bude za daných okolností vhodné, aby vyjadril negatívny záver.

Významnosť (pozri: ods. 44)

A92. Odborné úsudky, ktoré sa týkajú významnosti, závisia od okolností, neovplyvňuje ich však miera uistenia, čo znamená, že významnosť pri zákazke na poskytnutie primeraného uistenia a pri zákazke na poskytnutie limitovaného uistenia tým istým predpokladaným používateľom a na ten istý účel bude rovnaká, lebo významnosť vychádza z informačných potrieb predpokladaných používateľov.

A93. Významnosť môže byť popísaná v príslušných kritériách použitých na zostavenie a prezentáciu informácií o predmete, čím vlastne audítorovi poskytujú referenčný rámec na posúdenie významnosti pre potreby zákazky. Významnosť môže byť v príslušných kritériách popísaná rôzne, ale zvyčajne zahŕňa záležitosti uvedené v odsekoch A92 – A100. Keď príslušné kritériá významnosť nevymedzujú, poslúžia audítorovi ako vzťažný rámec ustanovenia týchto odsekov.

A94. Nesprávnosti vrátane opomenutých informácií sa považujú za významné vtedy, keď možno odôvodnene očakávať, že individuálne alebo súhrnne ovplyvnia relevantné rozhodnutia používateľov prijaté na základe predmetných informácií. Posúdenie významnosti je vecou odborného úsudku audítora a je ovplyvnené tým, ako audítor vníma spoločné informačné potreby predpokladaných používateľov ako skupiny. V tejto súvislosti je vhodné, aby audítor predpokladal, že používatelia:

- (a) majú primerané znalosti o predmete zákazky a sú ochotní preštudovať si informácie o predmete s primeranou starostlivosťou;
- (b) chápu, že informácie o predmete zákazky boli zostavené a overené vzhľadom na primeranú úroveň významnosti, a oboznámili sa s tým, ako je významnosť vymedzená v príslušných kritériách;
- (c) chápu prirodzenú neistotu, ktorá je spojená s posudzovaním alebo hodnotením predmetu zákazky;
- (d) na základe informácií o predmete zákazky prijímajú primerané rozhodnutia.

Pokiaľ cieľom zákazky nie je naplniť informačné potreby konkrétnych používateľov, tak sa zvyčajne nezohľadňuje možný vplyv nesprávnosti na konkrétnych používateľov, ktorých informačné potreby môžu byť veľmi rôznorodé (pozri aj odseky A16 – A18).

A95. Významnosť sa zvažuje v súvislostiach kvalitatívnych a, keď to je vhodné, aj kvantitatívnych faktorov. Pri zvažovaní významnosti v rámci konkrétnej zákazky je relatívny význam kvalitatívnych a kvantitatívnych faktorov predmetom odborného úsudku.

A96. Kvalitatívne faktory môžu zahŕňať napríklad:

- počet fyzických alebo právnických osôb, ktorých sa predmet zákazky týka;
- vzájomné väzby medzi komponentmi a ich relatívnu dôležitosť, ak sa informácie o predmete zákazky skladajú z viacerých komponentov, ako napríklad správy obsahujúce rôzne ukazovatele výkonnosti;
- formulácie použité v informáciách o predmete zákazky, ak sú tieto informácie poskytnuté v podobe opisného textu;
- použitú formu prezentácie informácií o predmete zákazky, keď príslušné kritériá rozdiely v takejto prezentácii povoľujú;
- charakter nesprávnosti, napríklad charakter zistených odchýlok od kontrol, keď je informáciou o predmete vyhlásenie, že kontrola je účinná;
- skutočnosť, či nesprávnosť ovplyvní súlad s právnymi alebo inými predpismi;

- v prípade predkladania pravidelných správ (*reporting*) o predmete zákazky, vplyv úpravy, ktorá má vplyv na minulé alebo súčasné informácie o predmete zákazky, resp. ktorá by mohla pravdepodobne ovplyvniť budúce informácie o predmete zákazky;
- či je nesprávnosť výsledkom úmyselného alebo neúmyselného konania;
- či je nesprávnosť dôležitá z hľadiska poznatkov, ktoré má audítor o správach a informáciách, ktoré boli používateľom poskytnuté v minulosti, napríklad v súvislosti s očakávaným výsledkom posúdenia alebo hodnotenia predmetu zákazky;
- či sa nesprávnosť týka vzťahu medzi zodpovednou stranou, posudzovateľom alebo hodnotiteľom, prípadne zadávajúcou stranou, alebo ich vzťahu s inými subjektmi;
- ak bola pre postup stanovená hraničná alebo referenčná hodnota, či sa výsledok daného postupu odchýlil od danej hodnoty;
- v prípade, keď je predmetom zákazky štátny program alebo subjekt z verejného sektora, či nie je niektorý aspekt daného programu alebo subjektu dôležitý vzhľadom na charakter, exponovanosť alebo citlivosť daného programu či subjektu;
- v prípade, keď sa informácie o predmete zákazky týkajú záveru o súlade s právnym alebo iným predpisom, závažnosť dôsledkov nesúladu.

A97. Kvantitatívne faktory sa týkajú veľkosti nesprávnosti vzhľadom na vykázané sumy pre tie prípadné aspekty informácií o predmete zákazky, ktoré:

- sú vyjadrené číselne; alebo
- inak súvisia s číselnými hodnotami (napríklad počet zistených odchýlok od kontroly môže byť relevantný kvantitatívny faktor v prípade, keď je informáciou o predmete vyhlásenie, že kontrola je účinná).

A98. Keď sú relevantné kvantitatívne faktory, tak naplánovanie zákazky výhradne s cieľom odhaliť jednotlivé významné nesprávnosti prehliada fakt, že neopravené a neodhalené jednotlivé nevýznamné nesprávnosti môžu súhrnne spôsobiť významnú nesprávnosť informácií o predmete zákazky. Pri plánovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu postupov, ktoré bude audítor vykonávať, je teda vhodné ako základ na určenie charakteru, časového rozvrhu a rozsahu týchto postupov stanoviť kvantitatívne kritérium, ktoré bude nižšie ako kritérium významnosti.

A99. Významnosť sa vzťahuje na tie informácie, na ktoré sa vzťahuje správa o uistení. Znamená to, že keď zákazka zahŕňa niektoré, nie však všetky

aspekty informácií, ktoré boli predmetom komunikácie o predmete zákazky, o významnosti sa uvažuje iba v súvislosti s tou časťou informácií o predmete, ktoré sú súčasťou zákazky.

A100. Na sformulovanie záveru o významnosti nesprávností zistených v dôsledku vykonaných postupov je potrebný odborný úsudok. Napríklad:

- V prípade zákazky, ktorej predmetom je audit výkonnosti (*value for money engagement*) oddelenia urgentného príjmu v nemocnici, môže byť príslušnými kritériami napríklad rýchlosť poskytovania služieb, ich kvalita, počet pacientov ošetrovaných za jednu smenu, a výška nákladov na tieto služby v porovnaní s referenčnou hodnotou v iných, podobných nemocniciach. Ak nemocnica spĺňa dve z týchto kritérií a rozdiel, pre ktorý nespĺňa aj tretie kritérium, je iba malý, musí audítora na základe odborného úsudku dospieť k záveru, či oddelenie pohotovosti ako celok spĺňa kritériá výkonnosti.
- Pri zákazke na overenie súladu s právnymi predpismi môže audítora napríklad zistiť, že účtovná jednotka dodržala deväť ustanovení príslušného právneho alebo iného predpisu, ale ustanovenie jedného nedodržala. Treba uplatniť odborný úsudok, aby bolo možné dospieť k záveru, či účtovná jednotka spĺňa požiadavky príslušného právneho alebo iného predpisu ako celku. Audítora môže vziať napríklad do úvahy dôležitosť ustanovenia, ktoré účtovná jednotka porušila, ako aj vzťah tohto ustanovenia k zvyšným ustanoveniam príslušného právneho alebo iného predpisu.

Znalosť okolností zákazky (pozri: ods. 45 – 47R)

A101. Tímu pracujúcemu na zákazke môžu pri plánovaní a vykonávaní zákazky pomôcť aj diskusie medzi partnerom zodpovedným za zákazku a inými kľúčovými členmi tohto tímu, ako aj prípadnými externými expertmi, ktorých nominoval audítora, o tom, do akej miery sú informácie o predmete náchylné na výskyt významných nesprávností, a o uplatňovaní príslušných kritérií na skutočnosti a okolnosti zákazky. O relevantných záležitostiach je dobré informovať aj členov tímu pracujúceho na zákazke a externých expertov audítora, ktorí sa na diskusii nezúčastnili.

A102. Poznatky o predmete zákazky a ďalších okolnostiach zákazky poskytujú audítora referenčný rámec na uplatňovanie odborného úsudku počas celej zákazky, napríklad pri:

- zvažovaní charakteristických vlastností predmetu zákazky;
- posudzovaní vhodnosti kritérií;
- zvažovaní faktorov, ktoré sú podľa odborného úsudku audítora dôležité pre riadenie práce tímu pracujúceho na zákazke vrátane faktorov,

ktoré bude treba osobitne zvážiť; napríklad či netreba špeciálne zručnosti alebo spolupracovať s expertom;

- určovaní kvantitatívnej úrovne významnosti a priebežnom vyhodnocovaní jej správnosti (keď to je relevantné), ako aj pri posudzovaní kvalitatívnych faktorov významnosti;
- tvorbe očakávaní, ktoré sa použijú pri vykonávaní analytických postupov;
- návrhu a vykonávaní postupov;
- vyhodnocovaní dôkazov vrátane primeranosti vyhlásení poskytnutých audítorovi v ústnej a písomnej podobe.

A103. Audítor zvyčajne nemá o predmete zákazky a ďalších okolnostiach zákazky také podrobné znalosti ako zodpovedná strana. O predmete zákazky a o ďalších okolnostiach zákazky má menej podrobné znalosti aj vtedy, keď ide o zákazku na limitované uistenie, než to je v prípade zákazky na primerané uistenie. Napríklad, pri niektorých zákazkách na limitované uistenie sa audítor oboznámi s internými kontrolami zameranými na zostavovanie informácií o predmete zákazky, ale nebýva to často.

A104. Identifikácia oblastí, v ktorých existuje pravdepodobnosť výskytu významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky, umožňuje audítorovi zamerať sa pri vykonávaní zákazky na limitované uistenie na tieto oblasti. Napríklad, pri zákazke, pri ktorej informácie o predmete predstavuje správa o udržateľnosti, sa audítor môže zamerať na určité oblasti takejto správy. Môže navrhnúť a vykonať postupy zamerané na všetky informácie o predmete, keď sa týkajú len jednej oblasti, alebo vtedy, keď na získanie zmysluplného uistenia audítor musí získať uistenie týkajúce sa všetkých oblastí informácií o predmete.

A105. Pri zákazke na limitované uistenie audítorovi poznanie interných kontrol zameraných na informácie o predmete pomáha identifikovať typy nesprávností a faktory, ktoré ovplyvňujú riziká významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky. Od audítora sa vyžaduje, aby posúdil štruktúru (teda návrh) relevantných kontrol a zistil, či boli predmetné kontroly zavedené, a to vykonaním ďalších postupov, nielen postupmi zameranými na získavanie informácií od zodpovednej strany. Posúdenie toho, ktoré kontroly sú za okolností zákazky relevantné, je vecou odborného úsudku.

A106. Pri vykonávaní zákazky na limitované uistenie pomôže vyhodnotenie procesu používaného pri zostavovaní informácií o predmete zákazky audítorovi navrhnúť a vykonať také postupy, ktoré pokryjú oblasti, v ktorých existuje pravdepodobnosť výskytu významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky. Pri zvažovaní, ktoré aspekty tohto procesu budú pre zákazku relevantné, audítor uplatní odborný úsudok,

prípadne vykoná postupy zamerané na to, aby od príslušnej strany získal informácie o daných aspektoch.

A107. Pri zákazke na primerané uistenie aj pri zákazke na limitované uistenie môžu audítorovi pri oboznamovaní sa s predmetom zákazky a ďalšími okolnosťami pomôcť výsledky procesu, ktorý účtovná jednotka používa na posúdenie rizík.

Získavanie dôkazov

Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov (pozri: ods. 48(L) – 49(R))

A108. Na získanie primeraného alebo limitovaného uistenia audítor podľa potreby zvolí určitú kombináciu postupov. Na naplánovanie alebo vykonanie zákazky môže audítor – podľa toho, v akých súvislostiach postupy uplatní – použiť napríklad tieto postupy:

- preskúmanie;
- pozorovanie;
- potvrdenie;
- prepočítanie;
- opakované vykonanie;
- analytické postupy;
- získavanie informácií.

A109. Na výber postupov majú vplyv také faktory ako charakter predmetu zákazky, miera uistenia, ktorá sa má získať, ako aj potreby predpokladaných používateľov a zadávajúcej strany vrátane príslušných časových a finančných možností.

A110. V niektorých prípadoch požiadavky na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov stanovuje osobitný ISAE. Takýto osobitný štandard môže napríklad určovať charakter alebo rozsah konkrétnych postupov, ktoré treba vykonať, prípadne mieru uistenia, ktorá sa očakáva pri konkrétnom type zákazky. Ale aj v takomto prípade je určenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov vecou odborného úsudku a bude pre každú zákazku iné.

A111. Pri niektorých zákazkách možno audítor nezistí žiadnu oblasť, v ktorej s určitou pravdepodobnosťou môže dôjsť k výskytu významných nesprávností v informáciách o predmete zákazky. Bez ohľadu na to, či takéto oblasti identifikoval alebo nie, však navrhne a vykoná postupy, ktoré mu umožnia získať zmysuplnú mieru uistenia.

A112. Zákazka na uisťovacie služby je iteratívny proces a audítor sa môže dozvedieť informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, na základe

ktorých určil plánované postupy. Dôkazy, ktoré audítor získa pri vykonávaní naplánovaných postupov, môžu spôsobiť, že audítor bude musieť vykonať ďalšie postupy. V rámci takýchto postupov môže audítor vyzvať posudzovateľa alebo hodnotiteľa, aby preskúmal skutočnosť, ktorú audítor zistil, a ak to je relevantné, aby upravil informácie o predmete zákazky.

Posúdenie nevyhnutnosti ďalších postupov v prípade zákazky na limitované uistenie
(pozri: ods. 49L)

A113. Audítor môže zistiť nesprávnosti, ktoré podľa jeho odborného úsudku jednoznačne nesvedčia o existencii významných nesprávností. Nasledujúce príklady ukazujú, za akých okolností zrejme nebude treba vykonať ďalšie postupy, lebo podľa audítorovho odborného úsudku zistené nesprávnosti jednoznačne nesvedčia o tom, že by existovali významné nesprávnosti:

- Ak významnosť predstavuje 10 000 jednotiek a audítor usúdi, že chyba, ktorá by mohla potenciálne existovať, predstavuje 100 jednotiek, tak potom zvyčajne nebude treba vykonať ďalšie postupy, pokiaľ nebude potrebné vziať do úvahy iné kvalitatívne faktory, pretože riziko významnej nesprávnosti bude vzhľadom na okolnosti zákazky zrejme prijateľné.
- Ak audítor pri vykonávaní súboru postupov zameraných na oblasť, v ktorej sa pravdepodobne môžu vyskytovať významné nesprávnosti, pri získavaní mnohých informácií dostane jednu, ktorá bude iná ako očakával, nebudú ďalšie postupy potrebné, pokiaľ riziko významných nesprávností je na úrovni, ktorá je za daných okolností vzhľadom na výsledky iných postupov prijateľná.

A114. Audítor môže zistiť skutočnosť alebo skutočnosti, v dôsledku ktorých sa bude domnievať, že informácia o predmete môže byť významne nesprávna. Nasledujúce príklady ukazujú, za akých okolností môžu byť ďalšie postupy potrebné, keďže zistené nesprávnosti nasvedčujú, že informácie o predmete zákazky môžu byť významne nesprávne:

- Pri vykonávaní analytických postupov audítor odhalil výkyvy alebo vzťah, ktorý je v rozpore s ostatnými relevantnými informáciami, prípadne sa významne líši od očakávaných hodnôt alebo koeficientov.
- Audítor odhalí potenciálnu významnú nesprávnosť na základe preverky externých zdrojov.
- Ak príslušné kritériá povoľujú chybovosť vo výške 10 % a audítor na základe konkrétneho testu odhalil chybovosť vo výške 9 %, bude treba vykonať ďalšie postupy, lebo riziko významnej nesprávnosti nemusí byť vzhľadom na okolnosti zákazky prijateľné.

- Ak výsledky analytických postupov zodpovedajú očakávaniam, ale blížia sa už k hraničným hodnotám, bude treba vykonať ďalšie postupy, lebo riziko významnej nesprávnosti nemusí byť vzhľadom na okolnosti zákazky prijateľné.

A115. Ak v prípade zákazky na limitované uistenie audítor zistí skutočnosť alebo skutočnosti, v dôsledku ktorých sa bude domnievať, že informácia o predmete môže byť významne nesprávna, tak je podľa odseku 49L povinný navrhnúť a vykonať ďalšie postupy. Takéto ďalšie postupy môže napríklad zamerať na získavanie informácií od príslušnej strany alebo strán, prípadne môže vykonať iné postupy, ktoré budú za daných okolností vhodné.

A116. Ak audítor ani po vykonaní ďalších postupov, ktoré bol povinný vykonať podľa odseku 49L, nie je schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré mu umožnia dospieť k záveru, že daná skutočnosť alebo skutočnosti pravdepodobne nebudú mať za následok významnú nesprávnosť informácií o predmete zákazky, prípadne rozhodnúť, že daná skutočnosť alebo skutočnosti spôsobujú významnú nesprávnosť informácií o predmete, ide o obmedzenie rozsahu a použijú sa ustanovenia odseku 66.

A117. Charakter, časový rozvrh a rozsah ďalších postupov, ktoré audítor musí vykonať, aby získal dôkazy, na základe ktorých bude schopný rozhodnúť, že výskyt významnej nesprávnosti je nepravdepodobný, prípadne rozhodnúť, že významná nesprávnosť existuje, závisí okrem iného od takých faktorov, ako:

- informácie, ktoré vyplynú zo zhodnotenia výsledkov postupov, ktoré už audítor vykonal;
- aktuálne poznatky o predmete zákazky a ďalších okolnostiach zákazky, ktoré audítor získal pri vykonávaní zákazky;
- názor audítora na to, aké presvedčivé dôkazy potrebuje, aby mohol zaujať stanovisko k skutočnosti svedčiacej o tom, že informácie o predmete môžu byť významne nesprávne.

Zhromažďovanie neopravených nesprávností (pozri: ods. 51, 65)

A118. Audítor v priebehu zákazky zhromažďuje nesprávnosti (pozri odsek 51), aby mohol zhodnotiť, či sú jednotlivito alebo súhrnne významné na vyjadrenie jeho záveru.

A119. Audítor môže určiť sumu, vzhľadom na ktorú budú všetky nesprávnosti menšie ako táto suma jednoznačne nepodstatné a nebude ich treba zhromažďovať, lebo audítor predpokladá, že zhromažďovanie takýchto súm jednoznačne nebude mať významný vplyv na finančné výkazy. „Jednoznačne nepodstatné“ nie je iným vyjadrením výrazu „nevýznamné“ Zásaditosti, ktoré sú jednoznačne nepodstatné budú rádovo celkom iné

(menšie) než významnosť stanovená v súlade s odsekom 44, a budú to záležitosti, ktoré jednoznačne nemajú dôsledky, bez ohľadu na to, či sú brané jednotlivo alebo súhrne a či sú posudzované na základe veľkostných kritérií, povahy alebo okolností. Keď existuje neistota, či je jedna alebo viacero položiek jednoznačne nepodstatných, potom sa celá záležitosť nepovažuje za jednoznačne nepodstatnú.

Faktory relevantné v prípade, keď sa na zákazke podieľa expert nominovaný audítorom

Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov (pozri: ods. 52)

A120. Pri určovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu postupov týkajúcich sa práce audítorovho experta v prípade, keď časť prác na zákazke na uisťovacie služby vykonáva jeden alebo viac expertov nominovaných audítorom, zvyknú byť relevantné nasledujúce skutočnosti:

- (a) význam práce daného experta pre danú zákazku (pozri aj odseky A121 – A122);
- (b) charakter záležitosti, ktorej sa práca experta týka;
- (c) riziká významnej nesprávnosti vzhľadom na záležitosť, ktorej sa práca experta týka;
- (d) audítorove poznatky o práci, ktorú daný expert vykonal v minulosti, a jeho skúsenosti s prácou experta;
- (e) skutočnosť, či sa na daného experta vzťahujú firemné zásady a postupy v oblasti kontroly kvality.

Integrácia prác experta nominovaného audítorom

A121. Zákazky na uisťovacie služby sa môžu vykonávať pre širokú škálu predmetov, na ktoré treba mať špeciálne zručnosti a poznatky, ktoré prekračujú rámec zručností a poznatkov partnera zodpovedného za zákazku a ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke. Na takýchto zákazkách sa teda podieľa expert nominovaný audítorom. Niekedy sa audítor na experta obráti len so žiadosťou o radu týkajúcu sa jednotlivej záležitosti, ale čím bude význam expertovej práce v kontexte zákazky väčší, tým väčšia bude aj pravdepodobnosť, že sa expert stane súčasťou multidisciplinárneho tímu, v ktorom budú pracovať experti špecializujúci sa na danú problematiku a iní pracovníci pracujúci na zákazke na uistenie. Čím viac je práca experta z hľadiska charakteru, časového rozvrhu a rozsahu začlenená do prác na zákazke, tým dôležitejšia je efektívna vzájomná komunikácia medzi expertom nominovaným audítorom a ostatnými pracovníkmi, ktorí na danej zákazke na uistenie pracujú. Efektívna vzájomná komunikácia uľahčuje náležité prepojenie expertovej práce s prácou ostatných osôb, ktoré sa na zákazke podieľajú.

A122. Ako sa uvádza v odseku A71, keď audítor plánuje využiť prácu experta, môže byť vhodné, aby vo fáze rozhodovania o akceptácii zákazky alebo pokračovaní v zákazke vykonal niektoré z postupov, ktoré sa vyžadujú podľa odseku 52. Platí to najmä v prípadoch, keď sa práca takéhoto experta v plnom rozsahu začlení do prác ostatných osôb, ktoré pracujú na zákazke na uistení, a keď sa práca tohto experta využije v ranných štádiách zákazky, napríklad pri počiatočnom plánovaní alebo pri posudzovaní rizík.

Firemné zásady a postupy v oblasti kontroly kvality

A123. Interným expertom audítora môže byť partner alebo zamestnanec jeho firmy vrátane dočasného zamestnanca, a preto podlieha postupom a pravidlám danej firmy na kontrolu kvality v súlade s ISQC 1 alebo inými profesijnými či zákonnými požiadavkami, ktoré sú aspoň rovnako náročné ako požiadavky ISQC 1. Interným expertom audítora môže byť aj partner alebo zamestnanec firmy v sieti, vrátane dočasného zamestnanca firmy v sieti, ktorá môže mať v oblasti kontroly kvality zavedené tie isté pravidlá a postupy ako firma audítora. Externý expert audítora nie je členom tímu pracujúceho na zákazke a nepodlieha pravidlám a postupom na kontrolu kvality v súlade s ISQC 1.

A124. Tím pracujúci na zákazke má právo spoliehať sa na firemný systém kontroly kvality, ak informácie, ktoré poskytne firma alebo iné osoby, nenaznačujú, že to nie je vhodné. Do akej miery sa bude na tento systém kontroly spoliehať, to bude závisieť od okolností a môže ovplyvniť charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorových postupov v nasledovných oblastiach:

- spôsobilosť a schopnosti – prostredníctvom programov zameraných na nábor a vzdelávanie pracovníkov;
- posúdenie objektivity audítorovho experta. Interní experti audítora podliehajú relevantným etickým požiadavkám vrátane požiadaviek týkajúcich sa nezávislosti;
- posúdenie vhodnosti práce audítorovho experta. Interným expertom môžu so správnym chápaním súvisu medzi ich odbornými znalosťami a procesom zhromažďovania dôkazov pomôcť napríklad firemné vzdelávacie programy. Spoliehanie sa na takéto vzdelávacie a iné firemné procesy, napríklad protokoly na určenie prác interných expertov audítora, môže ovplyvniť charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov, ktoré audítor vykoná, aby posúdil vhodnosť práce svojho experta;
- dodržiavanie požiadaviek zákonov a predpisov – pomocou monitorovacích procesov;
- dohoda s expertom audítora.

Skutočnosť, že sa audítor spolieha na firemný systém kontroly kvality, neznižuje jeho zodpovednosť za splnenie požiadaviek tohto štandardu.

Odborná spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť experta audítora (pozri: ods. 52(a))

A125. Informácie o odbornej spôsobilosti, schopnostiach a objektívnosti audítora experta môžu pochádzať z rozličných zdrojov, napríklad z:

- osobnej skúsenosti s predchádzajúcou prácou tohto experta;
- diskusie s týmto expertom;
- diskusie s inými audítormi, ktorí poznajú prácu tohto experta;
- poznatkov o kvalifikácii daného experta, jeho členstve v profesijnej organizácii alebo združení v rámci odvetvia, o licencií na vykonávanie činnosti alebo iných externých potvrdeniach;
- publikačnej činnosti experta;
- firemných zásad a postupov v oblasti kontroly kvality (pozri aj odseky A123 – A124).

A126. Expert audítora nemusí mať o jednotlivých aspektoch vykonávania zákazky rovnaké znalosti ako audítor. Je však vhodné, aby sa s relevantnými štandardmi pre zákazky na uisťovacie služby oboznámil natoľko, že mu bude zrejmé, ako práca, ktorá mu bola zadaná, súvisí s cieľom zákazky.

A127. Posúdenie významu rizík ohrozujúcich objektívnosť a prípadnej potreby prijať ochranné opatrenia môže závisieť od úlohy audítora experta a významu práce tohto experta v súvislostiach zákazky. Za určitých okolností nedokážu ochranné opatrenia znížiť ohrozenie na prijateľnú úroveň, napríklad, keď expert, ktorého navrhne audítor, zohráva dôležitú úlohu pri zostavovaní informácií o predmete zákazky.

A128. Pri posudzovaní objektívnosti externého experta nominovaného audítormi môže byť relevantné:

- Získať od príslušnej strany, resp. strán informácie o všetkých známych záujmoch alebo vzťahoch, ktoré príslušná strana, resp. strany majú s externým expertom nominovaným audítormi, ktoré by mohli negatívne ovplyvniť objektívnosť tohto experta.
- Prediskutovať s daným expertom všetky ochranné opatrenia vzťahujúce sa na objektívnosť vrátane posúdenia, či sú tieto ochranné opatrenia vhodné na to, aby znížili ohrozenie na prijateľnú úroveň. K záujmom a vzťahom, ktoré môžu byť relevantné na to, aby sa prediskutovali s expertom nominovaným audítormi, patria:
 - finančné záujmy;
 - obchodné a osobné vzťahy;

- iné služby, ktoré expert poskytuje, vrátane ich poskytovania organizáciou v prípade, keď je externým expertom organizácia.

V niektorých prípadoch môže byť vhodné, aby audítor od svojho externého experta získal aj písomné vyhlásenia o všetkých záujmoch a vzťahoch s príslušnou stranou, resp. stranami, o ktorých vie.

Oboznámenie sa s odborom, na ktorý sa expert nominovaný audítormi špecializuje (pozri: ods. 52(b))

A129. Dostatočné znalosti o odbore, na ktorý sa expert špecializuje, audítormi umožňujú:

- (a) dohodnúť sa s expertom na charaktere, rozsahu a cieľoch jeho práce, ktorú bude vykonávať pre potreby audítora;
- (b) posúdiť, či táto práca zodpovedá potrebám audítora.

A130. Pre audítora môžu byť okrem iného relevantné nasledujúce aspekty týkajúce sa špecializácie experta:

- či expertov odbor obsahuje špecializácie, ktoré sú relevantné pre danú zákazku;
- či sa na prácu experta vzťahujú profesijné alebo iné štandardy a požiadavky právnych alebo iných predpisov;
- aké predpoklady a metódy používa expert vrátane prípadných modelov, či sú v jeho odbore všeobecne akceptované, a či sú vzhľadom na okolnosti zákazky vhodné;
- charakter interných a externých údajov alebo informácií, ktoré expert používa.

Dohoda s expertom audítora (pozri: ods. 52(c))

A131. Je vhodné, aby sa audítor s expertom okrem iného dohodol aj na nasledujúcich záležitostiach:

- (a) úlohách a povinnostiach audítora a experta;
- (b) charaktere, časovom rozvrhnutí a rozsahu komunikácie medzi audítormi a expertom vrátane podoby správ, ktoré má expert dodať;
- (c) povinnosti experta dodržiavať požiadavky týkajúce sa dôvernosti informácií.

A132. Záležitosti uvedené v odseku A124 môžu ovplyvniť úroveň detailnosti a formálnosti dohody medzi audítormi a jeho expertom vrátane skutočnosti, či je vhodné, aby sa takáto dohoda uzatvorila písomne. Dohoda

medzi audítorom a jeho externým expertom býva často v podobe zákazkového listu.

Posúdenie vhodnosti práce experta nominovaného audítorom (pozri: ods. 52(d))

A133. Pri posudzovaní toho, či je práca experta na dané účely vhodná, môžu byť relevantné napríklad tieto faktory:

- (a) relevantnosť a primeranosť zistení alebo záverov daného experta a ich konzistentnosti s ostatnými dôkazmi;
- (b) ak práca experta vyžaduje používanie závažných predpokladov a metód, relevantnosť a primeranosť týchto predpokladov a metód vzhľadom na okolnosti zákazky;
- (c) ak práca experta vyžaduje používanie zdrojových údajov, ktoré sú pre jeho prácu dôležité, relevantnosť, kompletnosť a presnosť týchto zdrojových údajov.

A134. Keď audítor usúdi, že práca experta nie je na dané účely vhodná, má možnosť vybrať si z nasledujúcich možností:

- (a) dohodne sa s expertom na charaktere a rozsahu ďalších prác, ktoré expert vykoná; alebo
- (b) vykoná ďalšie postupy zodpovedajúce daným okolnostiam.

Práca iného audítora, experta zodpovednej strany, hodnotiteľa alebo posudzovateľa, prípadne interného audítora (pozri: ods. 53 – 55)

A135. Ustanovenia odsekov A120 – A134 síce upravujú využívanie práce experta nominovaného audítorom, ale môžu poslúžiť aj ako vhodné usmernenie pri využívaní práce iného audítora, experta zodpovednej strany, hodnotiteľa alebo posudzovateľa, prípadne interného audítora.

Písomné vyhlásenia (pozri: ods. 56)

A136. Písomným potvrdením ústne poskytnutých vyhlásení sa znižuje možnosť nedorozumení medzi audítorom a príslušnou stranou, resp. stranami. Osoba alebo osoby, od ktorých si audítor písomné vyhlásenie vyžiada, je zvyčajne členom vrcholového vedenia alebo osobou poverenou spravovaním, podľa toho, akú má príslušná strana, resp. strany štruktúru spravovania spoločnosti. Bude to teda závisieť od okolností, a tie sú v rôznych jurisdikciách a v rôznych účtovných jednotkách rôzne, pričom odrážajú také vplyvy ako je rozdielne kultúrne a právne prostredie, veľkosť a typ vlastníctva.

A137. Audítor si môže vyžiadať aj iné písomné vyhlásenia, napríklad o tom:

- či sa príslušná strana, resp. strany domnievajú, že vplyv neoprávnených nesprávností na informácie o predmete zákazky, či už

jednotlivo alebo súhrnne, nie je významný. Prehľad takýchto položiek je zvyčajne súčasťou vyhlásenia alebo je k nemu priložený;

- že významné predpoklady použité pri tvorbe významných odhadov sú primerané;
- že príslušná strana, resp. strany s audítorom komunikovala o všetkých nedostatkoch internej kontroly, o ktorých vie, ktoré sú pre zákazku relevantné a nie sú jednoznačne nepodstatné, ani bezvýznamné;
- že zodpovedná strana uznáva zodpovednosť za predmet zákazky, a to v prípade, keď zodpovedná strana nie je totožná s posudzovateľom alebo hodnotiteľom.

A138. Vyhlásenia príslušnej strany, resp. strán, nenahrádzajú iné dôkazy, v prípade ktorých môže audítor oprávnene očakávať, že budú k dispozícii. Písomné vyhlásenia síce poskytujú nevyhnutné dôkazy, ale samy osebe neposkytujú dostatočné a vyhovujúce dôkazy o skutočnosti, ktorej sa týkajú. Okrem toho, skutočnosť, že audítor získal spoľahlivé písomné vyhlásenia, nemá vplyv na charakter ani rozsah ostatných dôkazov, ktoré bude audítor zhromažďovať.

Neposkytnutie alebo nespoľahlivosť požadovaných písomných vyhlásení (pozri: ods. 60)

A139. Audítor nemusí byť schopný získať požadované písomné vyhlásenie, napríklad za týchto okolností:

- Zodpovedná strana zadá príslušné posúdenie alebo zhodnotenie tretej strane a následne poverí audítora, aby vykonal zákazku na uisťovacie služby a informácie o predmete zákazky overil. Ak má zodpovedná strana s osobou vykonávajúcou posúdenie alebo zhodnotenie dlhodobý vzťah, zrejme bude schopná zabezpečiť, aby požadované písomné vyhlásenia poskytol, prípadne ich bude schopná poskytnúť sama, ak na to bude mať primeraný základ. V ostatných prípadoch to však nemusí byť tak.
- Predpokladaný používateľ poverí audítora vykonaním zákazky na uisťovacie služby, ktorej predmetom sú verejne dostupné informácie, ale nemá so zodpovednou stranou taký vzťah, aby bola schopná zabezpečiť, že táto strana vyhovie audítorovej žiadosti o poskytnutie písomného vyhlásenia.
- Zákazka na uisťovacie služby sa vykoná proti vôli osoby vykonávajúcej posúdenie alebo zhodnotenie. Je to v prípade, keď sa zákazka vykonáva napríklad na základe súdneho príkazu, prípadne ide o zákazku, ktorú vykonáva audítor poskytujúci služby vo verejnom sektore na základe žiadosti zákonodarného alebo iného príslušného orgánu.

V takýchto a podobných prípadoch audítor nemusí mať prístup k dôkazom, ktoré potrebuje na vyjadrenie svojho záveru. V takom prípade sa na danú situáciu použijú ustanovenia odseku 66 tohto štandardu.

Nasledujúce udalosti (pozri: ods. 61)

A140. Pri niektorých zákazkách na uisťovacie služby nemusí byť vzhľadom na charakter predmetu danej zákazky relevantné brať do úvahy nasledujúce udalosti. Keď napríklad zákazka požaduje záver o správnosti štatistického výkazu k určitému dátumu, potom udalosti, ktoré nastanú v čase od daného dátumu do dátumu správy o uistení neovplyvnia záver a nebude ich treba zverejniť v danom štatistickom výkaze ani v správe o uistení.

A141. Ako sa uvádza v odseku 61, po dátume správy o uistení však audítor nie je povinný vykonať žiadne postupy zamerané na informácie o predmete zákazky. Keď sa však audítor po dátume správy o uistení dozvie o skutočnostiach, ktoré, keby o nich vedel k dátumu správy o uistení, by mohli viesť k zmenám v správe uistení, môže považovať za potrebné prediskutovať danú záležitosť s príslušnou stranou, resp. stranami, alebo vzhľadom na okolnosti podniknúť iné vhodné kroky.

Iné informácie (pozri: ods. 62)

A142. Ak audítor zistí významný rozpor alebo odhalí významnú nesprávnosť, bude vhodné prijať ďalšie opatrenia, okrem iného napríklad:

- vyzvať príslušnú stranu, resp. strany, aby záležitosť prekonzultovali s kvalifikovanou tretou stranou, napríklad so svojím právnym zástupcom;
- vyžiadať si právne stanovisko týkajúce sa následkov rôznych opatrení;
- komunikovať s tretími stranami (napríklad s regulátorom);
- nevydať správu o uistení;
- odstúpiť od zákazky, keď odstúpenie od zákazky povoľujú príslušné právne alebo iné predpisy;
- popísať významný rozpor v správe o uistení.

Vymedzenie príslušných kritérií (pozri: ods. 63)

A143. Vymedzenie príslušných kritérií informuje predpokladaných používateľov o rámci, na základe ktorého boli informácie o predmete zákazky zostavené. Takéto vymedzenie je dôležité najmä vtedy, keď medzi jednotlivými kritériami existujú veľké rozdiely v tom, ako môžu byť konkrétne skutočnosti prezentované v informáciách o predmete zákazky.

- A144. Súlad informácií o predmete zákazky s príslušnými kritériami možno deklarovať iba vtedy, ak sú dané informácie v súlade so všetkými relevantnými požiadavkami tých príslušných kritérií, ktoré sú účinné.
- A145. Vymedzenie príslušných kritérií pomocou vágnych, podmieňujúcich alebo obmedzujúcich formulácií (napríklad: „informácie o predmete zákazky sú v podstatnej miere zostavené v súlade s požiadavkami XYZ“) nie je vhodným vymedzením daného rámca, lebo pre používateľov informácií o predmete zákazky môže byť zavádzajúce.

Formulácia záveru uvedeného v správe o uistení

Dostatočné a vhodné dôkazy (pozri: ods. 12(i), 64)

- A146. Záver audítora a správa o uistení musia byť doložené dôkazmi. Dôkazy majú kumulatívny charakter a získavajú sa najmä postupmi, ktoré sa vykonávajú v priebehu zákazky. Môžu to ale byť aj informácie získané z iných zdrojov, napríklad z predchádzajúcej zákazky (za predpokladu, že audítor zistil, či od predchádzajúcej zákazky nedošlo k zmenám, ktoré by mohli ovplyvniť relevantnosť predchádzajúcej zákazky pre aktuálnu zákazku) alebo firemných postupov kontroly kvality na akceptáciu klienta a pokračovanie vzťahu s ním. Dôkazy môžu pochádzať aj z interných a externých zdrojov príslušnej strany, resp. strán. Ako dôkazy sa môžu použiť aj informácie vypracované expertom, ktorého príslušná strana, resp. strany zamestnávajú, alebo si ho najali. K dôkazom patria informácie, ktoré podporujú a potvrdzujú informácie o predmete zákazky, ako aj všetky informácie, ktoré informáciám o predmete zákazky odporujú. V niektorých prípadoch audítor ako dôkaz použije aj fakt, že informácie neexistujú (napríklad, keď príslušná strana, resp. strany odmietnu poskytnúť požadované vyhlásenie). Práca audítora pri formulovaní záveru zväčša pozostáva zo získavania a vyhodnocovania dôkazov.
- A147. Dostatočnosť dôkazov a ich vhodnosť navzájom súvisia. Dostatočnosť je meradlom množstva dôkazov. Množstvo potrebných dôkazov závisí od rizík, ktoré môžu spôsobiť významnú nesprávnosť informácií o predmete (čím sú riziká väčšie, tým viac dôkazov sa zrejme bude vyžadovať), ako aj od kvality takýchto dôkazov (čím sú dôkazy kvalitnejšie, tým menej ich môže byť). Väčšie množstvo získaných dôkazov však nenahrádza ich zlú kvalitu.
- A148. Vhodnosť je meradlom kvality dôkazov, teda ich relevantnosti a spoľahlivosti z hľadiska podpory pre záver audítora. Spoľahlivosť dôkazov ovplyvňuje ich zdroj aj charakter a závisí od konkrétnych okolností, za ktorých sa dôkazy získali. Spoľahlivosť rôznych druhov dôkazov síce možno generalizovať, ale iba s množstvom dôležitých výnimiek. Dokonca aj vtedy, keď sa dôkazy získajú z externých zdrojov príslušnej strany, resp. strán, môžu existovať určité okolnosti, ktoré

ovplyvnia ich spoľahlivosť. Napríklad, dôkazy získané z nezávislého externého zdroja nemusia byť spoľahlivé, keď zdroj nie je informovaný alebo objektívny. Vo všeobecnosti sa dajú v súvislosti so spoľahlivosťou dôkazov vyjadriť nasledujúce zovšeobecnenia, pričom treba akceptovať, že môžu existovať výnimky:

- Dôkazy sú spoľahlivejšie, keď pochádzajú z nezávislého zdroja mimo príslušnej strany alebo strán.
- Interne vytvorené dôkazy sú spoľahlivejšie, keď sú príslušné kontroly účinné.
- Dôkazy, ktoré audítor získa priamo (napríklad pozorovanie kontroly vtedy, keď sa daná kontrola uplatňuje), sú spoľahlivejšie, než dôkazy získané nepriamo alebo pomocou dedukcie (napríklad získanie informácií o uplatňovaní kontroly).
- Dôkazy vo forme dokladov, v papierovej alebo elektronickej forme, prípadne na inom nosiči, sú spoľahlivejšie než dôkazy získané ústne (napríklad zápis zo stretnutia zhotovený priamo na stretnutí je zvyčajne spoľahlivejší než následné verbálne podanie záležitostí, ktoré boli predmetom rokovania).

A149. Audítor zvyčajne získa väčšie uistenie z konzistentných dôkazov získaných z rozličných zdrojov alebo z dôkazov rôzneho charakteru, než z jednotlivých dôkazov posudzovaných individuálne. Navyše, dôkazy získané z rozličných zdrojov alebo rozličného charakteru môžu odhaliť, že niektorý z dôkazov nie je spoľahlivý. Napríklad, potvrdzujúce informácie získané zo zdroja nezávislého od príslušnej strany, resp. strán môžu audítorovi poskytnúť väčšie uistenie, než dôkazy získané na základe vyhlásenia príslušnej strany, resp. strán. Naopak, keď je dôkaz získaný z jedného zdroja nekonzistentný s dôkazom získaným z iného zdroja, treba určiť, aké ďalšie postupy sú potrebné, aby sa táto nekonzistentnosť vyriešila.

A150. Pokiaľ ide o získanie dostatku vhodných dôkazov, tak je zvyčajne ťažšie získať uistenie týkajúce sa informácií o predmete za určité obdobie než uistenie týkajúce sa informácií o predmete v určitom okamihu. Navyše, poskytnuté závery týkajúce sa procesov sa zvyčajne obmedzujú na obdobie, ktoré je predmetom zákazky; audítor neposkytuje záver o tom, či proces bude uvedeným spôsobom fungovať aj v budúcnosti.

A151. Posúdenie toho, či sa získal dostatok vhodných dôkazov, z ktorých môže audítor vyvodiť svoj záver, je vecou odborného úsudku.

A152. Niekedy sa audítorovi nepodarí získať dostatočné a vhodné dôkazy, aké od naplánovaných postupov očakával. V takom prípade skonštatuje, že dôkazy, ktoré na základe vykonaných postupov získal, nie sú dostatočné a vhodné, aby mohol vyjadriť záver o informáciách o predmete zákazky. Potom môže:

- zväčšiť rozsah vykonávaných prác; alebo
- vykonať iné postupy, ktoré sú podľa jeho názoru za daných okolností nevyhnutné.

Ak zhlľadom na okolnosti nie je uskutočniteľná ani jedna z týchto dvoch možných alternatív, audítor nebude schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré by mu umožnili vyjadriť záver. Takáto situácia môže nastať aj v prípade, že audítor nezistil žiadnu skutočnosť ani skutočnosti, ktoré nasvedčujú, že v informáciách o predmete môžu byť významné nesprávnosti, t. j. aj keď nie je naplnené ustanovenie odseku 49L.

Zhodnotenie dostatočnosti a vhodnosti dôkazov (pozri: ods. 65)

A153. Zákazka na uisťovacie služby je kumulatívny a iteratívny proces. Dôkazy, ktoré audítor získa pri vykonávaní naplánovaných postupov, môžu spôsobiť, že audítor bude musieť zmeniť charakter, časové rozvrhnutie alebo rozsah ďalších naplánovaných postupov. Audítor môže získať informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, ktoré očakával, a na základe ktorých postupy naplánoval. Napríklad:

- Rozsah nesprávností, ktoré audítor zistí, môže viesť k tomu, že zmení svoj odborný úsudok týkajúci sa spoľahlivosti konkrétnych zdrojov informácií.
- Audítor môže zistiť, že v relevantných informáciách sú nezrovnalosti, dôkazy si odporujú alebo chýbajú.
- Ak sa ku koncu zákazky vykonali analytické postupy, môžu ich výsledky naznačiť riziko významnej nesprávnosti, ktoré dovtedy zostávalo neodhalené.

Za takých okolností môže audítor považovať za nevyhnutné naplánované postupy prehodnotiť.

A154. Odborný úsudok audítora týkajúci sa toho, čo predstavuje postačujúce a vhodné dôkazy, ovplyvňujú také faktory ako:

- významnosť prípadnej nesprávnosti a pravdepodobnosť, že táto nesprávnosť významne ovplyvní informácie o predmete zákazky, či už sama osebe alebo spolu s inými potenciálnymi nesprávnosťami;
- účinnosť postupov a kontrol, ktorými príslušná strana, resp. strany reagujú na známe riziko významnej nesprávnosti;
- skúsenosti s podobnými potenciálnymi nesprávnosťami získané pri predchádzajúcich zákazkách;
- výsledky vykonaných postupov vrátane toho, či sa danými postupmi odhalili konkrétne nesprávnosti;

- zdroje a spoľahlivosť dostupných informácií;
- presvedčivosť dôkazov;
- znalosti o príslušnej strane, resp. stranách a ich prostredí.

Obmedzenie rozsahu (pozri: ods. 26, 66)

A155. Obmedzenie rozsahu môže vyplynúť z nasledujúcich skutočností:

- (a) Okolnosti, ktoré príslušná strana, resp. strany nedokázu ovplyvniť. Napríklad: Nešťastnou náhodou bola zničená dokumentácia, ktorú je podľa názoru audítora potrebné preskúmať.
- (b) Okolnosti, ktoré sa týkajú charakteru alebo časového rozvrhnutia audítorových prác. Napríklad: Audítor považuje za nevyhnutné pozorovať určitý fyzický proces, ale ten prebehol už pred zákazkou.
- (c) Obmedzenia uložené zodpovednou stranou, osobou vykonávajúcou posúdenie alebo hodnotenie, ktoré môžu audítorovi zabrániť v tom, aby vykonal postup, ktorý považuje za daných okolností za nevyhnutný. Obmedzenia tohto druhu môžu mať v prípade zákazky aj iné dôsledky, môžu napríklad ovplyvniť to, že audítor zväží riziko zákazky, jej prijatie a pokračovanie v prácach na danej zákazke.

A156. Neschopnosť vykonať konkrétny postup nepredstavuje obmedzenie rozsahu, ak je audítor schopný získať dostatočné a vyhovujúce dôkazy vykonaním alternatívnych postupov.

A157. Postupy vykonávané pri zákazke na limitované uistenie sú už podľa definície limitované, teda obmedzené, v porovnaní s postupmi vykonávanými pri zákazke na primerané uistenie. Obmedzenia, ktorých existencia je známa ešte pred prijatím zákazky na limitované uistenie, predstavujú relevantné fakty, ktoré treba zväžiť v procese zisťovania, či sú splnené základné predpoklady na vykonanie zákazky na uistenie, najmä to, či má zákazka charakteristické vlastnosti, ktoré naznačujú, že pri zákazke bude zabezpečený prístup k dôkazom (pozri odsek 24(b)(iv)) a zákazka bude mať racionálny účel (pozri odsek 24(b)(vi)). Ak príslušná strana, resp. strany po prijatí zákazky na limitované uistenie ešte viac obmedzia prácu audítora, môže byť vhodné, aby audítor od zákazky odstúpil, pokiaľ príslušné právne alebo iné predpisy takéto odstúpenie od zákazky povoľujú.

Výpracovanie správy o uistení

Forma správy o uistení (pozri: ods. 67 – 68)

A158. Ak neexistuje písomná správa, ústne alebo iné podobné formy vyjadrenia záveru možno nesprávne pochopiť. Práve preto audítor nepodáva správu ústne alebo pomocou symbolov bez toho, aby správu o uistení súčasne neposkytol aj v písomnej forme, ktorá je k dispozícii hneď, pri ústnom

poskytnutí správy alebo pri použití symbolu. Symbol môže obsahovať napríklad hyperlink na písomnú správu o uistení umiestnenú na internete.

A159. Tento štandard nepredpisuje štandardizovaný formát správy záväzný pre všetky zákazky na uistovacie služby. Definuje iba základné náležitosti, ktoré musí správa o uistení obsahovať. Správa o uistení sa prispôbuje konkrétnym okolnostiam zákazky. Audítor môže použiť záhlavia, číslovanie odsekov, typografické prostriedky, napríklad zvýraznenie textu použitím tučného písma, prípadne iné mechanizmy, aby zvýšil jasnosť a zrozumiteľnosť správy o uistení.

A160. Audítor si môže zvoliť „krátku“ alebo „dlhú“ formu správy, aby bola komunikácia s predpokladanými používateľmi efektívna. Správy v „krátkej forme“ zvyčajne obsahujú iba základné náležitosti. Správy v „dlhej forme“ obsahujú aj ďalšie informácie a vysvetlenia, ktoré nemajú za cieľ ovplyvniť záver audítora. V správach v dlhej forme môžu byť okrem uvedenia základných náležitostí podrobne popísané podmienky zákazky, príslušné kritériá, zistenia týkajúce sa konkrétnych aspektov zákazky, podrobné informácie o kvalifikácii a skúsenostiach audítora a ostatných osôb, ktoré sa podieľali na zákazke, zverejnenie informácií o úrovniach významnosti a v niektorých prípadoch aj odporúčania. Audítor môže považovať za užitočné zvážiť význam toho, že dané informácie poskytne predpokladaným používateľom, aby vyhovel ich informačným potrebám. V súlade s požiadavkou v odseku 68 treba tieto doplnujúce informácie jasne oddeliť od záveru audítora a pri ich uvedení použiť takú formuláciu, z ktorej jasne vyplynie, že ich účelom nie je korigovať záver audítora.

Obsah správy o uistení

Názov (pozri: ods. 69(a))

A161. Vhodný názov pomáha identifikovať povahu správy o uistení a odlíšiť ju od správ, ktoré vydali iné subjekty, napríklad také, ktoré nie sú povinné spĺňať rovnaké etické požiadavky ako audítor.

Príjemca (pozri: ods. 69(b))

A162. Názov alebo meno príjemcu identifikuje stranu, resp. strany, pre ktoré je správa o uistení určená. Správa o uistení je zvyčajne určená pre zadávajúcu stranu, ale v niektorých prípadoch môžu existovať aj ďalší predpokladaní používatelia.

Informácie o predmete zákazky a predmet zákazky (pozri ods. 69(c))

A163. Vymedzenie a popis informácií o predmete zákazky a, keď to je relevantné, aj predmet zákazky, môžu obsahovať napríklad tieto informácie:

- časový okamih alebo obdobie, ktorého sa posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky týka;

- keď to je relevantné, názov zodpovednej strany alebo jej komponentu, ktorej sa predmet zákazky týka;
- vysvetlenie tých charakteristických vlastností predmetu zákazky alebo informácií o predmete zákazky, o ktorých by mali predpokladaní používatelia vedieť, a toho, ako môžu dané charakteristické vlastnosti ovplyvniť presnosť posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky na základe príslušných kritérií alebo ovplyvniť presvedčivosť dostupných dôkazov. Napríklad:
 - do akej miery sú informácie o danom predmete kvalitatívne, resp. kvantitatívne, objektívne, resp. subjektívne, týkajú sa minulosti alebo budúcnosti (teda historické alebo výhľadové);
 - zmeny predmetu zákazky alebo iných okolností zákazky, ktoré majú vplyv na porovnateľnosť informácií o predmete medzi jednotlivými obdobiami.

Príslušné kritériá (pozri: ods. 69(d))

A164. Správa o uistení definuje príslušné kritériá, na základe ktorých bol predmet zákazky posúdený alebo zhodnotený, aby predpokladaní používatelia pochopili východiská, na ktorých je založený záver audítora. Správa o uistení tieto kritériá buď obsahuje, alebo na ne odkazuje, to v prípade, že sú zahrnuté do informácií o predmete zákazky alebo sú inak dostupné z dostupného zdroja. Podľa okolností môže byť relevantné, aby sa zverejnili nasledujúce skutočnosti:

- zdroj príslušných kritérií a to, či sú alebo nie sú zakotvené v zákone alebo predpise, prípadne, či ich vydal oprávnený alebo uznávaný expertný orgán dodržiavajúci náležitý transparentný postup, teda, či ide z hľadiska predmetu zákazky o všeobecne uznávané kritériá (a ak nie, prečo sa dané kritériá napriek tomu považujú za vhodné);
- metódy použité pri posudzovaní alebo hodnotení, keď príslušné kritériá poskytujú možnosť výberu z niekoľkých metód;
- prípadné dôležité interpretácie kritérií použité pri ich uplatňovaní za okolností danej zákazky;
- či v metódach použitých pri posudzovaní alebo hodnotení boli urobené nejaké zmeny.

Prirodzené obmedzenia (pozri: ods. 69(e))

A165. Zatiaľ čo v niektorých prípadoch sa dá predpokladať, že prirodzené obmedzenia budú pre predpokladaných používateľov správy o uistení zrejmé, v iných prípadoch môže byť vhodné explicitne sa o nich v správe o uistení zmieniť. Napríklad v správe o uistení, ktorá sa týka účinnosti interných kontrol, môže byť vhodné poznamenať, že historické posúdenie

účinnosti nie je relevantné pre budúce obdobia, lebo existuje riziko, že systém internej kontroly sa môže stať neadekvátny v dôsledku zmien podmienok, alebo preto, lebo sa môže zmeniť miera, do akej sa dodržiavajú zásady alebo postupy.

Konkrétny účel (pozri: ods. 69(f))

A166. V niektorých prípadoch môžu byť príslušné kritériá použité na posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky navrhnuté na konkrétny účel. Napríklad, regulačný orgán môže od niektorých účtovných jednotiek požadovať, aby pri zostavovaní informácií o predmete použili konkrétne kritériá navrhnuté na regulačné účely. Aby sa predišlo nedorozumeniam, audítor používateľov správy o uistení na danú skutočnosť upozorní, ako aj na to, že v dôsledku toho nemusia byť informácie o predmete vhodné na iné účely.

A167. Audítor môže okrem tohto upozornenia podľa odseku 69(f) považovať za vhodné uviesť aj skutočnosť, že správa o uistení je určená iba pre špecifických používateľov. V závislosti od okolností zákazky, napríklad od zákona alebo predpisu konkrétnej jurisdikcie, sa to dá dosiahnuť obmedzením distribúcie správy o uistení alebo jej používania. Zatiaľ čo správu o uistení možno takto kedykoľvek vyhradiť len pre konkrétnych predpokladaných používateľov alebo na konkrétny účel, neuvedenie zmienky o určení výhradne pre konkrétneho čitateľa alebo na konkrétny účel samo osebe nesvedčí o právnej zodpovednosti audítora voči takémuto čitateľovi, resp. na daný účel. To, či audítor nesie právnu zodpovednosť, závisí od právnych okolností každého prípadu a príslušnej jurisdikcie.

Zodpovednosť strán (pozri: ods. 69(g))

A168. Vymedzenie zodpovednosti jednotlivých strán informuje predpokladaných používateľov o tom, že zodpovedná strana zodpovedá za predmet zákazky, že osoba, ktorá vykonáva posúdenie alebo hodnotenie, je zodpovedná za posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky na základe príslušných kritérií, a že úloha audítora je vyjadriť nezávislý záver týkajúci sa informácií o predmete zákazky.

Zákazka sa vykonáva v súlade s ISAE 3000 (revidované znenie) a špecializovaným ISAE (pozri: ods. 69(h))

A169. Ak špecializovaný ISAE platí iba pre časť informácií o predmete zákazky, bude vhodné v správe uviesť, že zákazka bola vykonaná v súlade s daným špecializovaným ISAE a aj týmto štandardom.

A170. Vyhlásenie o súlade so štandardmi ISAE, ktoré obsahuje vágne, podmieňujúce alebo limitujúce formulácie (napríklad „zákazka bola vykonaná na základe ISAE 3000“), môže používateľov správy o uistení viesť do omylu.

Súlád s relevantnými požiadavkami týkajúcimi sa kontroly kvality (pozri: ods. 69(i))

A171. Nasledujúci odsek je príkladom vyhlásenia v správe o uistení, ktoré sa týka splnenia relevantných požiadaviek týkajúcich sa kontroly kvality:

Spoločnosť uplatňuje medzinárodný štandard kontroly kvality ISQC 1 a v súlade s týmto štandardom zaviedla komplexný systém kontroly kvality vrátane zdokumentovaných zásad a postupov upravujúcich súlad s etickými požiadavkami, profesijnými štandardmi a príslušnými právnymi a inými predpismi.

Dodržiavanie požiadaviek na nezávislosť a ďalších etických požiadaviek (pozri: ods. 69(j))

A172. Nasledujúci odsek je príkladom vyhlásenia v správe o uistení, ktoré sa týka splnenia etických požiadaviek:

Splnili sme požiadavky na nezávislosť a ďalšie etické požiadavky stanovené v *Etickom kódexe účtovných odborníkov*, ktorý vydala IESBA (Kódex IESBA), ktorý vychádza zo základných princípov profesionálnej etiky ako: bezúhonnosť, objektivnosť, odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť, zachovávanie mlčanlivosti a profesionálne správanie.

Prehľad vykonaných prác (pozri: ods. A6, 69(k))

A173. Prehľad vykonaných prác pomáha predpokladaným používateľom pochopiť záver audítora. Pre mnoho zákaziek na uistovacie služby prichádza do úvahy teoreticky nekonečné množstvo variácií. V praxi však vyvstáva problém s tým, ako ich jasne a jednoznačne popísať. Pri vypracúvaní prehľadu vykonaných prác môžu audítorom pomôcť ďalšie normatívne predpisy, ktoré vydala Rada pre medzinárodné audítorské a uistovacie štandardy.

A174. Keď postupy vykonávané v súvislosti s daným predmetom zákazky neupravuje žiaden špeciálny štandard pre uistovacie služby (ISAE), možno do prehľadu zaradiť podrobnejší popis vykonaných prác. Rovnako vhodné môže byť aj zaradenie vyhlásenia o tom, že súčasťou prác bolo aj posúdenie vhodnosti príslušných kritérií.

A175. V prípade zákazky na limitované uistenie býva prehľad vykonaných prác zvyčajne podrobnejší ako v prípade zákazky na primerané uistenie a uvádzajú sa v ňom obmedzenia týkajúce sa charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu vykonaných postupov, keďže zhodnotenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu vykonaných postupov je zásadné pre pochopenie záveru vyjadreného vo forme, ktorá vyjadrí, či si audítor na základe vykonaných postupov všimol významnú záležitosť alebo záležitosti, ktoré by ho viedli k domnienke, že informácie o predmete zákazky sú významne nesprávne. V prehľade vykonaných prác môže byť vhodné uviesť niektoré postupy, ktoré vykonané neboli, ale ktoré sa zvyčajne vykonávajú v prípade zákazky na primerané uistenie.

Vyčerpávajúci súpis týchto postupov ale zrejme nebude možný, lebo pri zákazke na limitované uistenie sa od audítora nevyžaduje taká podrobná znalosť a zváženie rizika zákazky ako pri zákazke na primerané uistenie.

A176. Pri rozhodovaní o tom, aký podrobný bude prehľad vykonaných prác, audítor zvažuje okrem iného nasledujúce faktory:

- okolnosti špecifické pre účtovnú jednotku (napríklad charakter jej činností, ktorými sa líši od typických činností vo svojom odvetví);
- konkrétne okolnosti zákazky ovplyvňujúce charakter a rozsah vykonaných postupov;
- očakávania predpokladaných používateľov týkajúce sa miery podrobností, ktoré treba uviesť v správe na základe trhových zvyklostí alebo príslušných právnych či iných predpisov.

A177. Je dôležité, aby bol prehľad napísaný objektívne tak, aby predpokladaní používatelia mali možnosť nahliadnuť do vykonaných prác, na základe ktorých audítor vyjadril svoj záver. Väčšinou nebude treba podrobne uviesť celý plán prác, je však dôležité, aby sa prehľad neskrátil natoľko, že bude nejednoznačný, a nesmie byť napísaný s nadsádzkou alebo prikrášľovaním.

Záver audítora (pozri: ods. 12(a)(i)(a), 69(l))

A178. Príklady záverov vyjadrených vo forme vhodnej pre zákazku na poskytnutie primeraného uistenia zahŕňajú:

- pri vyjadrení v zmysle predmetu zákazky a príslušných kritérií: „Podľa nášho názoru účtovná jednotka vo všetkých významných súvislostiach splnila požiadavky zákona XYZ“;
- pri vyjadrení v zmysle informácií o predmete zákazky a príslušných kritérií: „Podľa nášho názoru je prognóza finančnej výkonnosti účtovnej jednotky vo všetkých významných súvislostiach správne vypracovaná na základe kritérií XYZ“;
- pri vyjadrení v zmysle vyhlásenia príslušnej strany: „Podľa nášho názoru je vyhlásenie [príslušnej strany], že účtovná jednotka spĺňa požiadavky zákona XYZ, správne vo všetkých významných súvislostiach,“ alebo: „Podľa nášho názoru je vyhlásenie [príslušnej strany], že hlavné ukazovatele výkonnosti sú prezentované v súlade s kritériami XYZ, správne vo všetkých významných súvislostiach.“

A179. Keď sú v správe o uistení vysvetlené charakteristické vlastnosti predmetu zákazky, o ktorých by mali predpokladaní používatelia vedieť, je vhodné, aby audítor používateľov informoval o tom, v akom kontexte by sa mal jeho záver čítať. Záver audítora môže byť sformulovaný napríklad takto: „Tento záver bol sformulovaný na základe záležitostí, ktoré sú popísané v iných častiach tejto správy o uistení.“

A180. Príklady záverov vyjadrených vo forme vhodnej pre zákazku na poskytnutie limitovaného uistenia zahŕňajú:

- pri vyjadrení vzhľadom na predmet zákazky a príslušné kritériá: „Na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov sme nezistili žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že by [názov účtovnej jednotky] vo všetkých významných súvislostiach nesplnila požiadavky zákona XYZ“;
- pri vyjadrení vzhľadom na informácie o predmete zákazky a príslušné kritériá: „Na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov sme nezistili žiadne významné zmeny, ktoré by bolo treba urobiť vo vyhodnotení kľúčových ukazovateľov výkonnosti, aby boli tieto ukazovatele v súlade s kritériami XYZ“;
- pri vyjadrení vzhľadom na vyhlásenie príslušnej strany: „Na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov sme nezistili žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že vyhlásenie [názov príslušnej strany] o tom, že [názov účtovnej jednotky] splnila požiadavky zákona XYZ, nie je vo všetkých významných súvislostiach správne“.

A181. V súvislosti s predmetom zákazky možno pri vyjadrovaní záveru použiť jeden z nasledujúcich výrazov alebo ich kombináciu:

- v prípade zákazky, ktorej predmetom je overenie súladu s právnymi predpismi — “v súlade s”;
- v prípade zákazky, pri ktorej kritériá popisujú proces alebo metodiku zostavenia alebo vykázania informácií o predmete zákazky — „vypracované správne“;
- v prípade zákazky, pri ktorej sú princípy verného zobrazenia zakotvené v príslušných kritériách — „poskytuje verný obraz o“.

A182. Je vhodné, aby odsek s modifikovaným záverom a odsek, v ktorom sa popisujú skutočnosti, ktoré viedli k jeho modifikácii, mali nadpisy. Prispievajú totiž k zrozumiteľnosti správy o uistení. Vhodnými nadpismi sú napríklad: „Podmienенý záver“, „Záporný záver“, „Odmietnutie záveru“, resp. „Základ pre podmienený záver“, „Základ pre záporný záver“, či „Základ pre odmietnutie záveru“.

Podpis audítora (pozri: ods. 69(m))

A183. Audítora sa podpisuje buď menom firmy audítora, osobne svojím vlastným menom alebo oboma, podľa toho, čo je v konkrétnej jurisdikcii vhodné. V určitých jurisdikciách môže byť audítora povinný okrem svojho podpisu v správe uviesť aj vlastnú profesionálnu kvalifikáciu alebo skutočnosť, že audítora alebo firmu (podľa situácie) uznal príslušný orgán v danej jurisdikcii, ktorý vydáva licencie.

Dátum (pozri: ods. 69(n))

A184. Dátum uvedený v správe o uistení informuje predpokladaných používateľov, že audítor zväžil vplyv, ktorý majú na informácie o predmete a na správu o uistení udalosti, ktoré nastali do daného dátumu.

Odkaz v správe o uistení na experta nominovaného audítorom (pozri: ods. 70)

A185. Zákon alebo predpis môže niekedy vyžadovať, z dôvodu transparentnosti vo verejnom sektore, aby bola v správe o uistení zmienka o tom, že audítor využil prácu experta. Môže to byť vhodné aj za iných okolností, napríklad na vysvetlenie povahy modifikácie záveru audítora, prípadne vtedy, keď je práca experta súčasťou zistení uvedených v podrobnej správe o uistení (*long-form report*).

A186. Za vyjadrený záver však zodpovedá výhradne audítor a túto zodpovednosť nijako neobmedzuje fakt, že použije prácu experta, ktorého nominoval. Je preto dôležité, aby v prípade, že audítor v správe o uistení odkazuje na prácu ním nominovaného experta, formulácia správy neimplikovala, že zodpovednosť audítora za vyjadrený záver je z dôvodu zapojenia experta obmedzená.

A187. Ak podrobná správa obsahuje informáciu o tom, že zákazku vykonali vhodne kvalifikované osoby, experti v odbore, do ktorého patrí predmet zákazky, a špecialisti, je málo pravdepodobné, že sa táto informácia bude nesprávne vykladať ako zníženie zodpovednosti. Väčšie nebezpečenstvo nesprávneho pochopenia hrozí pri správach o uistení v stručnej forme, v ktorých sa uvádza iba minimálny obsah, alebo vtedy, keď je expert audítora uvedený menovite. V takom prípade treba uviesť doplňujúce vysvetlenie, ktorým sa zabráni implikácii, že zodpovednosť audítora za záver vyjadrený v správe o uistení je z dôvodu zapojenia experta obmedzená.

Nemodifikovaný a modifikovaný záver (pozri: ods. 74 – 77 a príloha)

A188. Výraz „zásadný“ (*pervasive*) popisuje vplyv nesprávností na informácie o predmete zákazky, resp. vplyv, ktorý môžu mať na informácie o predmete zákazky prípadné nesprávnosti, ktoré zostali neodhalené z dôvodu neschopnosti získať postačujúce a vhodné dôkazy. Zásadný vplyv na informácie o predmete zákazky je taký vplyv, ktorý podľa odborného úsudku audítora:

- (a) nie je ohraničený na konkrétne aspekty informácií o predmete zákazky;
- (b) keď je takto ohraničený na konkrétne aspekty, predstavuje alebo by mohol predstavovať podstatnú časť informácií o predmete zákazky;

- (c) v súvislosti so zverejnenými informáciami má zásadný význam pre to, aby predpokladaní používateľa pochopili informácie o predmete zákazky.

A189. Na to, aký typ záveru audítor vyjadrí, vplyva povaha záležitosti a audítor názor na to, či je vplyv alebo možný vplyv na informácie o predmete zákazky, zásadný.

A190. Nižšie sú uvedené príklady podmieneného a záporného záveru, ako aj odmietnutia záveru:

- podmienený záver (príklad pre zákazky na limitované uistenie s významnou nesprávnosťou) – „Na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov, okrem vplyvu záležitosti, ktorá je v našej správe popísaná v časti obsahujúcej základ pre podmienený záver sme nezistili žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že vyhlásenie [názov príslušnej strany] neposkytuje, vo všetkých významných súvislostiach, verný obraz o súlade [názov účtovnej jednotky] so zákonom XYZ“.
- záporný záver (príklad pre zákazky na primerané uistenie aj zákazky na limitované uistenie s významnou a zásadnou nesprávnosťou) – „Vzhľadom na významnosť skutočnosti popísanej v časti správy o uistení obsahujúcej základ pre záporný záver neposkytuje vyhlásenie [názov príslušnej strany] verný obraz [názov účtovnej jednotky] o súlade so zákonom XYZ“.
- odmietnutie záveru (príklad pre zákazky na primerané uistenie aj zákazky na limitované uistenie s významným a zásadným obmedzením rozsahu) – „Vzhľadom na významnosť skutočnosti popísanej v časti správy o uistení obsahujúcej základ pre odmietnutie záveru sme neboli schopní získať postačujúce a vhodné dôkazy, na základe ktorých by sme mohli vyjadriť záver o vyhlásení [názov príslušnej strany], a preto takýto záver nevyjadrujeme“.

A191. V niektorých prípadoch posudzovateľ alebo hodnotiteľ zistí a náležite popíše, že informácie o predmete zákazky sú významne nesprávne. Napríklad, pri zákazke, ktorej predmetom je overenie súladu s právnymi predpismi môže posudzovateľ alebo hodnotiteľ správne popísať prípady, keď boli právne predpisy porušené. Za takých okolností je audítor podľa odseku 76 povinný upozorniť predpokladaných používateľov na popis významnej nesprávnosti buď tým, že vyjadrí podmienený alebo záporný záver, prípadne tým, že vyjadrí nepodmienený záver, ale skutočnosť zdôrazní, a to tým, že na ňu v správe osobitne poukáže.

Povinnosť komunikovať o iných skutočnostiach (pozri: ods. 78)

A192. Záležitosti, o ktorých môže byť vhodné komunikovať so zodpovednou stranou, posudzovateľom alebo hodnotiteľom, zadávajúcou stranou alebo

inými subjektmi, zahŕňajú podvod alebo podozrenie na podvod, ako aj neobjektívnosť pri zostavovaní informácií o predmete zákazky.

Dokumentácia (pozri: ods. 79 – 83)

A193. V dokumentácii sú zdôvodnené všetky závažné skutočnosti pri ktorých audítor musel uplatniť odborný úsudok, ako aj súvisiace závery. V prípade zložitých principiálnych otázok alebo otázok, ktoré sa týkajú odborného úsudku, môže dokumentácia obsahujúca relevantné fakty, o ktorých audítor vedel v čase, keď dospel k záveru, pomôcť preukázať poznatky, ktoré mal audítor v danom čase.

A194. Nie je však nevyhnutné ani reálne, aby audítor zdokumentoval každú skutočnosť, ktorú počas zákazky zvažoval alebo bola predmetom jeho odborného úsudku. Nemusí ani samostatne dokumentovať (napríklad formou kontrolného zoznamu) ani splnenie požiadaviek, ktorých splnenie preukazujú dokumenty založené do spisu o zákazke. Do dokumentácie netreba zakladať prvé návrhy dokumentov, ktoré následne nahradili novšie verzie, poznámky obsahujúce neúplné alebo predbežné úvahy, predchádzajúce verzie dokumentov, v ktorých boli opravené tlačové alebo iné chyby, ani duplikáty dokumentov.

A195. Pri posudzovaní rozsahu dokumentácie, ktorá sa má vypracovať a uchovávať, audítor uplatní odborný úsudok a zváži, čo by potreboval iný audítor bez akejkolvek predchádzajúcej skúsenosti s danou zákazkou, aby pochopil vykonané práce a východiská pre zásadné rozhodnutia (nie však podrobné aspekty zákazky). S podrobnými aspektmi zákazky sa takýto iný audítor môže oboznámiť iba na základe rozhovoru s audítorom, ktorý danú dokumentáciu zostavil.

A196. Dokumentácia môže obsahovať napríklad:

- identifikačné charakteristické znaky konkrétnych testovaných položiek alebo skutočností;
- meno osoby, ktorá vykonala práce na zákazke, ako aj dátum ukončenia daných prác;
- meno osoby, ktorá vykonané práce preverila a dátum a rozsah takejto previerky;
- významné záležitosti, ktoré boli prediskutované s príslušnou stranou, resp. stranami a ďalšími subjektmi vrátane ich povahy, ako aj informáciu o tom, kedy (dátum) a s kým (meno osoby) boli prediskutované.

A197. Dokumentácia môže obsahovať napríklad:

- zistené problémy týkajúce sa dodržiavania relevantných etických požiadaviek a spôsob, akým boli tieto problémy vyriešené;

- závery týkajúce sa dodržiavania požiadaviek na nezávislosť, ktoré platia pre danú zákazku, ako aj všetky relevantné diskusie s firmou, ktoré tieto závery dokladajú;
- závery týkajúce sa nadviazania vzťahu s klientom a pokračovania vzťahu s klientom a prijatia zákazky na uistovacie služby a pokračovania v prácach na tejto zákazke;
- charakter a rozsah konzultácií, ktoré sa uskutočnili počas zákazky, ako aj závery, ktoré z takýchto konzultácií vyplynuli.

Kompletizácia záverečného spisu o zákazke

A198. ISQC 1 (alebo iné profesijné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce zo zákonných alebo iných predpisov, ktoré kladú minimálne také isté nároky ako ISQC 1) vyžaduje, aby firmy zaviedli interné zásady a postupy zabezpečujúce včasné dokončenie kompletizácie spisovej dokumentácie o zákazke.⁷ Primeraná doba na skompletizovanie záverečného spisu o zákazke zvyčajne nie je dlhšia ako 60 dní po dátume správy o uistení.⁸

A199. Dokončenie kompletizácie záverečného spisu po dátume správy o uistení je administratívny postup, v rámci ktorého audítor nevykonáva ďalšie postupy a nevyvodzuje ani nové závery. Aj napriek tomu sa v dokumentácii môžu pri záverečnej kompletizácii robiť zmeny, ale iba administratívnej povahy. K takýmto zmenám patrí napríklad:

- vymazanie alebo vyradenie starších verzií dokumentácie,
- triedenie a zhromažďovanie pracovnej dokumentácie a tvorba krížových odkazov;
- odsúhlasenie kontrolného zoznamu, ktorý sa týka kompletizácie spisu;
- zdokumentovanie dôkazov, ktoré audítor získal prediskutoval a odsúhlasil s príslušnými členmi tímu pracujúceho na zákazke pred dátumom správy o uistení.

A200. V súlade s ISQC 1 (alebo v súlade s národnými požiadavkami, ktoré sú minimálne rovnako náročné ako požiadavky ISQC 1) sú firmy povinné zaviesť interné zásady a postupy, ktoré upravujú uchovávanie dokumentácie o zákazkách.⁹ V prípade zákaziek na uistovacie služby sa dokumentácia

⁷ ISQC 1, odsek 45

⁸ ISQC 1, odsek A54

⁹ ISQC 1, odsek 47

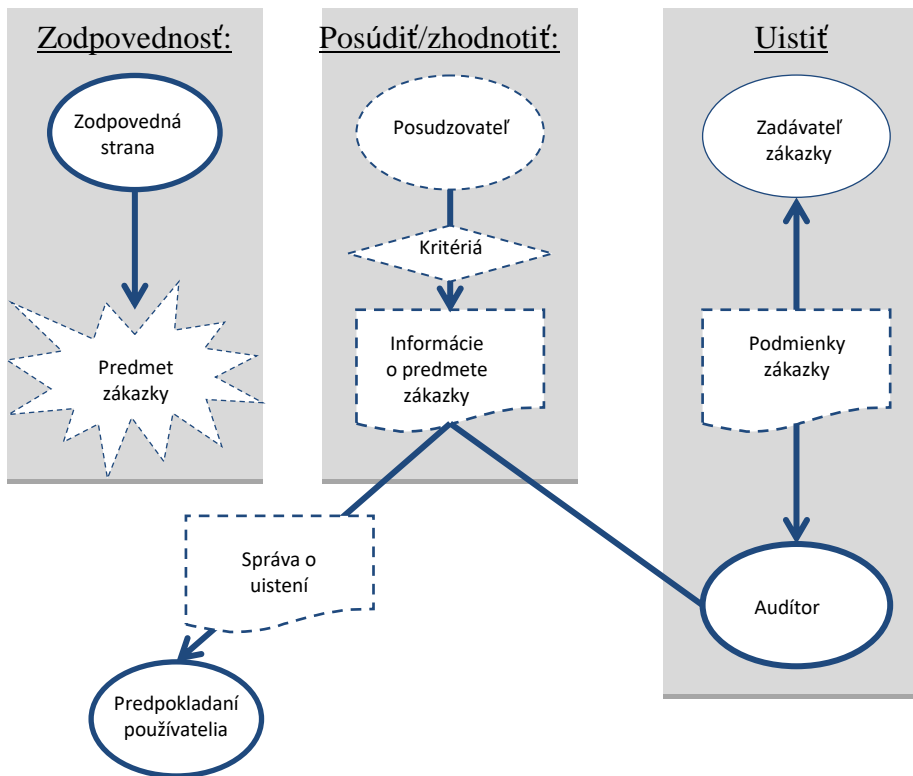
zvyčajne musí archivovať po dobu najmenej päť rokov od dátumu správy o uistení.¹⁰

¹⁰ ISQC 1, odsek A61

Príloha

(Pozri: ods. 2, A8, A11, A16, A36 – A38)

Úlohy a zodpovednosti



1. Na všetkých zákazkách na uistovacie služby sú zúčastnené minimálne tri strany: audítor, zodpovedná strana a predpokladaní používatelia. V závislosti od okolností zákazky môže mať strana vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie (teda posudzovateľ alebo hodnotiteľ) alebo zadávajúca strana aj inú, osobitnú úlohu.
2. Na predchádzajúcom diagrame sú znázornené úlohy jednotlivých subjektov pri zákazke na uistovacie služby:
 - (a) Zodpovedná strana zodpovedá za predmet zákazky.

- (b) Osoba vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie použije kritériá, aby posúdila alebo zhodnotila predmet zákazky, výsledkom čoho sú informácie o predmete zákazky.
 - (c) Zadávatelia strana sa s audítorom dohodne na podmienkach zákazky.
 - (d) Audítor získa dostatok vhodných dôkazov, aby mohol vyjadriť záver, ktorého cieľom je zvýšiť mieru dôvery predpokladaných používateľov (okrem zodpovednej osoby) v informácie o predmete.
 - (e) Predpokladaní používatelia používajú informácií o predmete zákazky pre svoje rozhodnutia. Predpokladanými používateľmi sú osoby alebo organizácie, prípadne skupiny osôb alebo organizácií, o ktorých audítor predpokladá, že použijú správu o uistení.
3. O týchto úlohách možno povedať nasledovné:
- Na každej zákazke sa okrem audítora zúčastňuje minimálne jedna zodpovedná strana a predpokladaní používatelia.
 - Audítor nemôže byť zodpovednou stranou, zadávajúcou stranou ani predpokladaným používateľom.
 - Pri priamej zákazke je audítor súčasne osobou, ktorá posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky (teda posudzovateľom alebo hodnotiteľom).
 - V prípade atestačnej zákazky môže byť osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie (teda posudzovateľom alebo hodnotiteľom) zodpovedná strana alebo iný subjekt, nie však audítor.
 - Keď predmet zákazky podľa kritérií posúdil alebo zhodnotil audítor, zákazka predstavuje priamu zákazku. Charakter takejto zákazky nemožno zmeniť a spraviť z nej atestačnú zákazku tým, že zodpovednosť za posúdenie alebo zhodnotenie prevezme iná strana, napríklad tým, že zodpovedná strana priloží k informáciám o predmete zákazky vyhlásenie, že za ne preberá zodpovednosť.
 - Zodpovedná strana môže byť zadávajúcou stranou.
 - Zodpovedná strana je pri atestačnej zákazke veľakrát súčasne osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie (teda posudzovateľom alebo hodnotiteľom), a aj zadávajúcou stranou. Ako príklad možno uviesť prípad, keď si účtovná jednotka najme audítora, aby vykonal zákazku na uistovacia službu vzhľadom na jej vlastnú správu o udržateľnosti. Príkladom prípadu, keď zodpovedná strana nie je totožná s osobou vykonávajúcou posúdenie alebo zhodnotenie (teda posudzovateľom alebo hodnotiteľom), je situácia, keď je audítor poverený vykonať zákazku na uistovacie služby týkajúce sa správy o udržateľnosti súkromnej spoločnosti, ktorú vypracovala štátna organizácia.

- Pri atestačnej zákazke poskytne osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, audítorovi písomné vyhlásenie týkajúce sa informácií o predmete. V niektorých prípadoch audítor nemusí byť schopný takéto vyhlásenie získať, napríklad, keď zadávajúca strana nie je osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie.
- Zodpovedná strana môže byť jedným z predpokladaných používateľov, nie však jediným.
- Zodpovedná strana, osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a predpokladaní používatelia môžu byť z tej istej účtovnej jednotky alebo každá z inej účtovnej jednotky. Ako príklad možno uviesť, keď sú strany z tej istej účtovnej jednotky a ide o dvojvrstvovú štruktúru riadenia, kde dozorná rada môže požadovať uistenie o informáciách, ktoré predkladá predstavenstvo tejto účtovnej jednotky. Vzťah medzi zodpovednou stranou, osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a predpokladanými používateľmi treba posudzovať v kontexte konkrétnej zákazky, ktorý sa môže líšiť od tradičnejšie definovaných vzťahov zodpovednosti. Napríklad, vrcholový manažment účtovnej jednotky (predpokladaný používateľ) môže poveriť audítora, aby vykonal zákazku na uistovacie služby zameranú na konkrétny aspekt činnosti účtovnej jednotky, za ktorý priamo zodpovedá manažment na nižšej úrovni (zodpovedná strana), avšak konečnú zodpovednosť nesie vrcholový manažment.
- Zadávajúcou stranou môže byť predpokladaný používateľ, nesmie však byť súčasne aj zodpovednou stranou.

4. Záver audítora môže byť formulovaný v zmysle:

- predmetu zákazky a príslušných kritérií;
- informácií o predmete zákazky a príslušných kritérií; alebo
- vyhlásenia, ktoré urobí príslušná strana.

5. Audítor a zodpovedná strana sa môžu dohodnúť na tom, že sa pri zákazke budú uplatňovať princípy štandardov pre zákazky na uistovacie služby (ISAE), aj v prípade, keď okrem zodpovednej strany neexistujú žiadni iní predpokladaní používatelia, ale všetky ostatné požiadavky relevantných štandardov pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) sú splnené. V takom prípade bude správa audítora obsahovať vyhlásenie, ktorým sa použitie správy obmedzí výhradne na zodpovednú stranu.