

# MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 580

## PÍDOMNÉ VYHLÁSENIA

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

### OBSAH

|   | Odsek        |
|---|--------------|
| <b>Úvod</b>   |              |
| Rozsah pôsobnosti tohto ISA .....   | 1 – 2        |
| Písomné vyhlásenia ako audítorské dôkazy .....  | 3 – 4        |
| Dátum nadobudnutia účinnosti.....   | 5            |
| <b>Ciele .....</b>  | <b>6</b>     |
| <b>Definície.....</b>   | <b>7 – 8</b> |
| <b>Požiadavky</b>   |              |
| Manažment, od ktorého sa požadujú písomné vyhlásenia .....  | 9            |
| Písomné vyhlásenia o zodpovednosti manažmentu .....   | 11 – 12      |
| Iné písomné vyhlásenia .....  | 13           |
| Dátum a obdobie (obdobia), na ktoré sa písomné vyhlásenia vzťahujú .....                                  | 14           |
| Forma písomných vyhlásení.....  | 15           |
| Pochybnosti o spoľahlivosti písomných vyhlásení a neposkytnutie<br>požadovaných písomných vyhlásení ..... | 16 – 20      |
| <b>Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály</b>   |              |
| Písomné vyhlásenia ako audítorské dôkazy .....  | A1           |
| Manažment, od ktorého sa požadujú písomné vyhlásenia .....  | A2 – A6      |
| Písomné vyhlásenia o zodpovednosti manažmentu .....   | A7 – A9      |
| Iné písomné vyhlásenia .....  | A13 – A13    |
| Informovanie o výške hraničnej sumy .....   | A14          |
| Dátum a obdobie (obdobia), na ktoré sa písomné vyhlásenia vzťahujú .....                                  | A15 – A18    |
| Forma písomných vyhlásení.....  | A19 – A21    |
| Informovanie osôb poverených spravovaním .....  | A22          |
| Pochybnosti o spoľahlivosti písomných vyhlásení a neposkytnutie<br>požadovaných písomných vyhlásení ..... | A23 – A27    |
| Príloha 1: Zoznam ISA obsahujúcich požiadavky na písomné vyhlásenia                                       |              |
| Príloha 2: Názorný príklad listu s vyhlásením   |              |

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 580 „Písomné vyhlásenia“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

**Úvod****Rozsah pôsobnosti tohto ISA**

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za získanie písomných vyhlásení od manažmentu a, keď to je vhodné, od osôb poverených spravovaním pri audite finančných výkazov.
2. V prílohe 1 je uvedený zoznam ďalších ISA, ktoré obsahujú požiadavky na písomné vyhlásenia špecifické pre jednotlivé predmetné záležitosti. Špecifické požiadavky na písomné vyhlásenia obsiahnuté v ostatných ISA neobmedzujú uplatňovanie tohto ISA.

**Písomné vyhlásenia ako auditorské dôkazy**

3. Auditorský dôkaz je informácia, ktorú audítor použil na to, aby dospel k záverom, na ktorých je založený názor audítora<sup>1</sup>. Písomné vyhlásenia sú nevyhnutné informácie, ktoré audítor vyžaduje v súvislosti s auditom finančných výkazov účtovnej jednotky. Takže podobne, ako odpovede na otázky v procese získavania informácií, aj písomné vyhlásenia predstavujú auditorské dôkazy. (pozri: odsek A1)
4. Písomné vyhlásenia síce poskytujú nevyhnutné auditorské dôkazy, ale samy osebe neposkytujú dostatočné a vhodné auditorské dôkazy o skutočnosti, ktorej sa týkajú. Okrem toho skutočnosť, že manažment poskytol spoľahlivé písomné vyhlásenia, neovplyvňuje charakter ani rozsah ostatných auditorských dôkazov, ktoré audítor získa o splnení zodpovednosti manažmentu alebo o špecifických tvrdeniach.

**Dátum nadobudnutia účinnosti**

5. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

**Ciele**

6. Cieľom audítora je:
  - a) získať písomné vyhlásenia od manažmentu a, keď to je vhodné, od osôb poverených spravovaním o ich presvedčení, že si splnili zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov a úplnosť informácií poskytnutých audítorovi,
  - b) získať podporu pre ostatné auditorské dôkazy relevantné pre finančné výkazy alebo špecifické tvrdenia vo finančných výkazoch pomocou písomných vyhlásení, ak audítor určí, že to je potrebné, alebo to vyžadujú iné ISA,
  - c) vhodne zareagovať na písomné vyhlásenia, ktoré poskytol manažment a, keď to je vhodné, osoby poverené spravovaním alebo na skutočnosť, že manažment alebo, keď to je vhodné, osoby poverené spravovaním neposkytli písomné vyhlásenia požadované audítorom.

**Definície**

7. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:

Písomné vyhlásenie (*Written representation*) – písomné stanovisko manažmentu poskytnuté audítorovi na potvrdenie určitých skutočností alebo na podporu iných auditorských dôkazov. V tomto kontexte do písomných vyhlásení nie sú zahrnuté finančné výkazy, tvrdenia v nich obsiahnuté ani podporná evidencia a záznamy.

8. Pre potreby tohto ISA treba odkazy na „manažment“ chápať ako „manažment a, keď to je vhodné, osoby poverené spravovaním“. Navyše, v prípade rámca

<sup>1</sup> ISA 500 „Auditorské dôkazy“, odsek 5 písm. c).

vernej prezentácie manažment zodpovedá za zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania; alebo za zostavenie finančných výkazov *poskytujúcich pravdivý a verný obraz* v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

## Požiadavky

### Manažment, od ktorého sa požadujú písomné vyhlásenia

9. Audítora si vyžiada písomné vyhlásenia od manažmentu s príslušnou zodpovednosťou za finančné výkazy a poznatkami o predmetných skutočnostiach. (pozri: odseky A2 až A6)

### Písomné vyhlásenia o zodpovednosti manažmentu

#### *Zostavenie finančných výkazov*

10. Audítora si od manažmentu vyžiada písomné vyhlásenie, že si manažment splnil svoju zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vrátane, keď to je relevantné, zodpovednosti za ich vernú prezentáciu, ako sa ustanovuje v podmienkach zákazky na audit<sup>2</sup>. (pozri: odseky A7 až A9, A14, A22)

#### *Poskytnuté informácie a úplnosť transakcií*

11. Audítora si od manažmentu vyžiada písomné vyhlásenie, že:
  - a) audítora poskytol všetky relevantné informácie a prístup v súlade s podmienkami zákazky na audit<sup>3</sup>,
  - b) všetky transakcie sa zaznamenali a premietli do finančných výkazov. (pozri: odseky A7 až A9, A14, A22)

#### *Popis zodpovednosti manažmentu v písomných vyhláseniach*

12. Zodpovednosť manažmentu musí byť opísaná v písomných vyhláseniach vyžadovaných podľa odsekov 10 a 11 tak, ako je táto zodpovednosť opísaná v podmienkach zákazky na audit.

### Iné písomné vyhlásenia

13. Iné ISA požadujú, aby si audítora vyžiadal písomné vyhlásenia. Keď audítora určí, že popri takýchto požadovaných vyhláseniach treba získať aj jedno alebo viacero písomných vyhlásení na podporu iných audítorských dôkazov relevantných pre finančné výkazy, prípadne jedno či viacero špecifických tvrdení vo finančných výkazoch, audítora si takéto písomné vyhlásenia vyžiada. (pozri: odseky A10 až A13, A14, A22)

### Dátum a obdobie (obdobia), na ktoré sa písomné vyhlásenia vzťahujú

14. Dátum písomných vyhlásení sa má čo najviac blížiť k dátumu audítorskej správy k finančným výkazom, nesmie však byť neskorší, než je dátum tejto audítorskej správy. Písomné vyhlásenia treba poskytnúť pre všetky finančné výkazy a obdobie (obdobia), o ktorých je zmienka v audítorskej správe. (pozri: odseky A15 až A18)

### Forma písomných vyhlásení

15. Písomné vyhlásenia musia byť vo forme listu s vyhlásením adresovaného audítora. Keď zákon alebo predpis vyžadujú, aby manažment poskytol verejné písomné vyjadrenie týkajúce sa jeho zodpovednosti a audítora určí, že takéto vyjadrenie poskytuje nejaké alebo všetky vyhlásenia, ktoré sa vyžadujú podľa odsekov 10 alebo 11, do listu s vyhlásením netreba zahrnúť relevantné skutočnosti, na ktoré sa takéto vyjadrenie vzťahuje. (pozri: odseky A19 až A21)

<sup>2</sup> ISA 210 „Dohodnutie podmienok zakaziek na audit“, odsek 6 písm. b) bod (i).

<sup>3</sup> ISA 210, odsek 6 písm. b) bod (iii).

**Pochybnosti o spoľahlivosti písomných vyhlásení a neposkytnutie požadovaných písomných vyhlásení***Pochybnosť o spoľahlivosti písomných vyhlásení*

16. Keď má audítora obavy týkajúce sa spôsobilosti, čestnosti, etických hodnôt alebo starostlivosti manažmentu, prípadne angažovanosti manažmentu v súvislosti s týmito hodnotami alebo ich uplatňovaním, zistí, ako môžu takéto obavy ovplyvniť spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a audítorských dôkazov vo všeobecnosti. (pozri: odseky A24 až A25)
17. Najmä vtedy, keď písomné vyhlásenia nie sú konzistentné s inými audítorskými dôkazmi, audítora vykoná audítorské postupy, ktorými sa pokúsi danú záležitosť vyriešiť. Keď záležitosť zostane nevyriešená, audítora opätovne zváži posúdenie spôsobilosti, čestnosti, etických hodnôt alebo starostlivosti manažmentu, prípadne angažovanosti manažmentu v súvislosti s týmito hodnotami alebo ich uplatňovaním, a zistí, ako to môže ovplyvniť spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a audítorských dôkazov vo všeobecnosti. (pozri: odsek A23)
18. Keď audítora dospeje k názoru, že písomné vyhlásenia nie sú spoľahlivé, urobí vhodné opatrenia vrátane toho, že po zohľadnení požiadavky v odseku 20 tohto ISA určí možný vplyv na názor v audítorskej správe v súlade s ISA 705 (revidované znenie)<sup>4</sup>.

*Neposkytnutie požadovaných písomných vyhlásení*

19. Keď manažment neposkytne jedno alebo viaceré z požadovaných písomných vyhlásení, audítora:
  - a) danú skutočnosť prediskutuje s manažmentom,
  - b) opätovne prehodnotí čestnosť manažmentu a vyhodnotí vplyv, ktorý môže mať táto skutočnosť na spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a audítorské dôkazy vo všeobecnosti,
  - c) urobí vhodné opatrenia vrátane toho, že po zohľadnení požiadavky uvedenej v odseku 20 tohto ISA určí možný vplyv na názor v audítorskej správe v súlade s ISA 705 (revidované znenie).

*Písomné vyhlásenia o zodpovednosti manažmentu*

20. Audítora odmietne poskytnúť názor na finančné výkazy v súlade s ISA 705 (revidované znenie), ak:
  - a) dospeje k záveru, že existuje dostatok takých pochybností o čestnosti manažmentu, že písomné vyhlásenia vyžadované podľa odsekov 10 a 11 nie sú spoľahlivé, alebo
  - b) manažment neposkytol písomné vyhlásenia vyžadované podľa odsekov 10 a 11. (pozri: odseky A26 až A27)

\*\*\*

**Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály****Písomné vyhlásenia ako audítorské dôkazy (pozri: odsek 3)**

- A1. Písomné vyhlásenia sú významným zdrojom audítorských dôkazov. Keď manažment upraví alebo neposkytne požadované písomné vyhlásenia, môže to byť pre audítora varovaním, že by mohla existovať jedna alebo viacero závažných záležitostí. Navyše žiadosť o písomné a nie ústne vyhlásenie môže v mnohých

<sup>4</sup> ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“.

prípadoch primäť manažment, aby takéto skutočnosti zvažil dôkladnejšie, čím sa zvýši kvalita vyhlásenia.

**Manažment, od ktorého sa požadujú písomné vyhlásenia (pozri: odsek 9)**

- A2. Písomné vyhlásenia sa vyžadujú od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov. Môže ísť o rôzne osoby v závislosti od štruktúry spravovania účtovnej jednotky a relevantných zákonov alebo predpisov; zodpovednou osobou však býva často manažment (a nie osoby poverené spravovaním). Písomné vyhlásenia sa preto môžu požadovať od generálneho riaditeľa spoločnosti a finančného riaditeľa, prípadne v účtovných jednotkách, ktoré nepoužívajú takéto funkcie, od ekvivalentných osôb. Za určitých okolností však za zostavenie finančných výkazov zodpovedajú aj iné osoby, napríklad osoby poverené spravovaním.
- A3. V dôsledku zodpovednosti za zostavenie finančných výkazov a zodpovednosti za vykonávanie obchodnej činnosti účtovnej jednotky sa očakáva, že manažment má dostatok poznatkov o procese, ktorým sa účtovná jednotka riadi pri zostavovaní a prezentovaní finančných výkazov, ako aj o tvrdeniach v nich obsiahnutých, na ktorých sa dajú založiť písomné vyhlásenia.
- A4. V niektorých prípadoch sa však môže manažment rozhodnúť, že získa informácie od iných osôb zúčastnených na zostavovaní a prezentácii finančných výkazov a tvrdení v nich obsiahnutých, vrátane osôb so špeciálnymi poznatkami týkajúcimi sa skutočností, ku ktorým sa vyžadujú písomné vyhlásenia. K takýmto osobám patria:
- aktuár zodpovedný za účtovné hodnoty určené poistno-matematickou metódou,
  - technici – zamestnanci, ktorí sú zodpovední za stanovenie výšky environmentálnych záväzkov a špecializujú sa na ne,
  - interný poradca, ktorý môže poskytnúť informácie potrebné na tvorbu rezerv na právne nároky.
- A5. V niektorých prípadoch môže manažment v písomnom vyhlásení použiť podmienené znenie v tom zmysle, že vyhlásenie poskytuje podľa najlepšieho vedomia a svedomia. Takéto znenie je pre audítora akceptovateľné, ak sa presvedčí, že vyhlásenia poskytli osoby, ktoré majú príslušnú zodpovednosť a poznatky o záležitostiach uvedených vo vyhlásení.
- A6. Na zdôraznenie potreby, aby manažment poskytol informované vyhlásenia, môže audítor požadovať, aby manažment do písomných vyhlásení zaradil potvrdenie, že manažment získal také informácie, aké považoval za vhodné, aby bol schopný poskytnúť požadované písomné vyhlásenia. Zvyčajne sa nepredpokladá, že by na takéto získavanie informácií bol potrebný iný formálny interný proces, než procesy, ktoré sú už v účtovnej jednotke zavedené.

**Písomné vyhlásenia o zodpovednosti manažmentu (pozri: odseky 10 až 11)**

- A7. Audítorské dôkazy získané počas auditu o tom, že manažment si splnil zodpovednosť uvedenú v odsekoch 10 a 11, nie sú dostatočné bez toho, aby sa od manažmentu získalo potvrdenie, že je presvedčený, že si túto zodpovednosť splnil. Dôvodom je, že audítor nie je schopný iba podľa iných audítorských dôkazov posúdiť, či manažment zostavil a prezentoval finančné výkazy a audítorovi poskytol informácie na základe dohodnutého uznania a pochopenia svojej zodpovednosti. Napríklad, audítor nemôže skonštatovať, že manažment mu poskytol všetky relevantné informácie dohodnuté v podmienkach zákazky na audit bez toho, aby sa manažmentu na to nespýtal a nedostal od neho potvrdenie, že takéto informácie boli poskytnuté.
- A8. Písomné vyhlásenia, ktoré vyžadujú odseky 10 a 11, vychádzajú z dohody, že manažment uznáva a chápe svoju zodpovednosť uvedenú v podmienkach

zákazky na audit, pričom sa vyžaduje potvrdenie o jej splnení. Audítor môže manažment požiadať aj o to, aby v písomných vyhláseniach opakovane potvrdil, že túto zodpovednosť uznáva a chápe. V niektorých jurisdikciách je to bežné, v každom prípade to však môže byť vhodné najmä vtedy, keď:

- osoby, ktoré podpísali podmienky zákazky na audit v mene účtovnej jednotky, už nemajú relevantnú zodpovednosť,
- podmienky zákazky na audit sa vypracovali v predchádzajúcom roku,
- existuje náznak, že manažment túto zodpovednosť chápe nesprávne, alebo
- to je vhodné vzhľadom na zmenu okolností.

V súlade s požiadavkou ISA 210<sup>5</sup> sa takéto opätovné potvrdenie manažmentu, že uznáva a chápe svoju zodpovednosť, neposkytuje podľa najlepšieho vedomia a svedomia manažmentu (ako sa uvádza v odseku A5 tohto ISA).

#### *Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora*

A9. Mandáty na audity finančných výkazov účtovných jednotiek z verejného sektora môžu byť širšie, než mandáty na audity finančných výkazov iných účtovných jednotiek. V dôsledku toho môže nevyhnutná podmienka týkajúca sa zodpovednosti manažmentu, na základe ktorej sa vykonáva audit finančných výkazov účtovnej jednotky z verejného sektora, viesť k ďalším písomným vyhláseniam. Môžu to byť, napríklad, písomné vyhlásenia potvrdzujúce, že transakcie a udalosti sa vykonali v súlade so zákonom, s predpisom alebo požiadavkou iného orgánu.

#### **Iné písomné vyhlásenia (pozri: odsek 13)**

##### *Ďalšie písomné vyhlásenia o finančných výkazoch*

A10. Okrem písomného vyhlásenia vyžadovaného podľa odseku 10, môže audítor považovať za nevyhnutné vyžiadať si aj iné písomné vyhlásenia o finančných výkazoch. Takéto písomné vyhlásenia môžu dopĺňať písomné vyhlásenie vyžadované podľa odseku 10, nie sú však jeho súčasťou. Môžu to byť, napríklad, vyhlásenia o tom:

- či sa správne zvolili a správne sa uplatňujú účtovné pravidlá, a
- či skutočnosti, napríklad uvedené ďalej, sú zaúčtované, ocenené, prezentované alebo zverejnené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, keď to je podľa daného rámca relevantné:
  - plány alebo zámery, ktoré môžu ovplyvniť účtovnú hodnotu alebo klasifikáciu majetku a záväzkov,
  - záväzky, skutočné aj podmienené,
  - vlastnícke právo alebo kontrola nad majetkom, záložné právo alebo bremeno zriadené k majetku, ako aj majetok poskytnutý ako zábezpeka,
  - aspekty zákonov, predpisov a zmluvných dohôd, ktoré by mohli ovplyvniť finančné výkazy vrátane nedodržania súladu.

##### *Ďalšie písomné vyhlásenia o informáciách poskytnutých audítorovi*

A11. Popri písomnom vyhlásení vyžadovanom podľa odseku 11, môže audítor považovať za potrebné požiadať manažment o poskytnutie písomného vyhlásenia o tom, že audítora informoval o všetkých nedostatkoch internej kontroly, o ktorých manažment vie.

##### *Písomné vyhlásenia o špecifických tvrdeniach*

<sup>5</sup> ISA 210, odsek 6 písm. b).

A12. Keď audítor hodnotí úsudky a zámery, alebo keď o nich získava dôkazy, môže vziať do úvahy jeden alebo viacero z týchto aspektov:

- ako účtovná jednotka v minulosti realizovala proklamované zámery,
- dôvody účtovnej jednotky, pre ktoré sa rozhodla postupovať konkrétnym spôsobom,
- schopnosť účtovnej jednotky postupovať v súlade so špecifickým postupom,
- existencia alebo absencia iných informácií získaných počas auditu, ktoré nemusia byť konzistentné s úsudkom alebo zámerom manažmentu.

A13. Audítor môže navyše považovať za potrebné vyžiadať si od manažmentu písomné vyhlásenie o špecifických tvrdeniach vo finančných výkazoch, najmä ako podporu poznania, ktoré audítor získal z iných audítorských dôkazov o úsudku alebo zámere manažmentu vzhľadom na špecifické tvrdenie alebo jeho úplnosť. Napríklad, ak je zámer manažmentu dôležitý pre základ na ocenenie investícií, nemusí byť možné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy bez písomného vyhlásenia manažmentu o jeho zámeroch. Takéto písomné vyhlásenia síce poskytujú nevyhnutné audítorské dôkazy, pre dané tvrdenie však samy osebe neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

#### **Informovanie o výške hraničnej sumy (pozri: odseky 10 až 11, 13)**

A14. ISA 450 vyžaduje, aby audítor zhromažďoval nesprávnosti zistené počas auditu, okrem tých, ktoré sú jednoznačne nepodstatné<sup>6</sup>. Audítor môže určiť hranicu, vzhľadom na ktorú sa nesprávnosti s vyššou hodnotou nemôžu považovať za jednoznačne nepodstatné. Rovnako môže audítor zvážiť, či manažment informuje o hraničnej výške sumy na účely požadovaných písomných vyhlásení.

#### **Dátum a obdobie (obdobia), na ktoré sa písomné vyhlásenia vzťahujú (pozri: odsek 14)**

A15. Keďže písomné vyhlásenia predstavujú nevyhnutné audítorské dôkazy, audítor nemôže vyjadriť názor skôr, ani v audítorskej správe uviesť skorší dátum, než je dátum písomných vyhlásení. Navyše, keďže sa audítor zaoberá udalosťami, ktoré nastanú do dátumu audítorskej správy, ktoré môžu vyžadovať úpravu finančných výkazov alebo zverejnenie vo finančných výkazoch, dátum v písomnom vyhlásení sa musí čo najviac blížiť k dátumu audítorskej správy k finančným výkazom, nesmie byť však neskorší.

A16. Za určitých okolností môže byť vhodné, aby audítor získal písomné vyhlásenie o špecifickom tvrdení vo finančných výkazoch počas auditu. V takomto prípade bude možno nevyhnutné vyžiadať si aktualizované písomné vyhlásenie.

A17. Písomné vyhlásenia sa poskytujú za všetky obdobia, ktoré sú uvedené v audítorskej správe, lebo manažment musí opätovne potvrdiť, že písomné vyhlásenia, ktoré predtým poskytol vzhľadom na predchádzajúce obdobia, zostávajú vhodné. Audítor a manažment sa môžu dohodnúť na forme písomného vyhlásenia, ktorým sa aktualizujú písomné vyhlásenia vzťahujúce sa na predchádzajúce obdobia uvedením informácie, či došlo k zmenám oproti takýmto písomným vyhláseniam a ak áno, k akým.

A18. Môže vzniknúť situácia, že súčasný manažment nebol manažmentom počas všetkých období uvádzaných v audítorskej správe. Takéto osoby môžu tvrdiť, že nedokážu poskytnúť niektoré alebo všetky písomné vyhlásenia, lebo neboli v danom období vo funkcii. Táto skutočnosť však neznižuje zodpovednosť takýchto osôb za finančné výkazy ako celok. Preto naďalej platí požiadavka, aby audítor od nich požadoval písomné vyhlásenia za celé relevantné obdobie (obdobia).

<sup>6</sup> ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“, odsek 5.

**Forma písomných vyhlásení (pozri: odsek 15)**

A19. Vyžaduje sa, aby sa písomné vyhlásenia urobili vo forme listu obsahujúceho vyhlásenie, ktorý je adresovaný audítorovi. V niektorých jurisdikciách však môžu zákon alebo predpis vyžadovať, aby manažment poskytol verejné písomné vyjadrenie o svojej zodpovednosti. Takéto vyjadrenie síce predstavuje vyhlásenie pre používateľov finančných výkazov alebo relevantné orgány, audítor ho však môže považovať za vhodnú formu písomného vyhlásenia vzhľadom na niektoré alebo všetky vyhlásenia, ktoré sa vyžadujú podľa odseku 10 alebo 11. V dôsledku uvedeného nemusia byť relevantné skutočnosti, na ktoré sa vzťahuje dané vyjadrenie, obsiahnuté v liste s vyhlásením. K faktorom, ktoré môžu ovplyvniť audítorovo rozhodnutie, patria tieto skutočnosti:

- či vyjadrenie zahŕňa potvrdenie o splnení zodpovednosti podľa odsekov 10 a 11,
- či vyjadrenie poskytli alebo schválili osoby, od ktorých audítor požaduje relevantné písomné vyhlásenia,
- či sa audítorovi poskytla kópia vyjadrenia v deň čo najbližšie k dátumu audítorskej správy k finančným výkazom, nie však po ňom (pozri odsek 14).

A20. Formálne vyjadrenie o súlade so zákonom alebo predpisom alebo o schválení finančných výkazov neobsahuje dostatok informácií, aby sa audítor presvedčil, že sa vedome poskytli všetky potrebné vyhlásenia. Vyjadrenie zodpovednosti manažmentu v zákone alebo predpise takisto nie je náhradou za požadované písomné vyhlásenia.

A21. V prílohe 2 je uvedený názorný príklad listu s vyhlásením.

**Informovanie osôb poverených spravovaním (pozri: odseky 10 až 11, 13)**

A22. ISA 260 (revidované znenie) vyžaduje, aby audítor informoval osoby poverené spravovaním o písomných vyhláseniach, ktoré si vyžiadal od manažmentu<sup>7</sup>.

**Pochybnosti o spoľahlivosti písomných vyhlásení a neposkytnutie požadovaných písomných vyhlásení**

*Pochybnosť o spoľahlivosti písomných vyhlásení (pozri: odseky 16 až 17)*

A23. V prípade identifikovaných rozporuplností medzi jedným alebo viacerými písomnými vyhláseniami a audítorskými dôkazmi získanými z iného zdroja audítor môže zvážiť, či je posúdenie rizika naďalej vhodné a keď nie, audítor zreviduje posúdenie rizika a určí charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov, aby reagoval na posúdené riziká.

A24. Obavy týkajúce sa spôsobilosti, čestnosti, etických hodnôt alebo starostlivosti manažmentu, prípadne angažovanosti manažmentu v súvislosti s týmito hodnotami alebo ich uplatňovaním, môžu spôsobiť, že audítor dospeje k záveru, že riziko skreslenia vo finančných výkazoch spôsobené manažmentom je také, že sa audit nedá vykonať. Ak v takom prípade osoby poverené spravovaním neurobia vhodné nápravné opatrenia, môže audítor zvážiť, či neodstúpi od zákazky, pričom odstúpiť môže, ak to povoľujú platný zákon alebo predpis. Takéto opatrenia však nemusia stačiť na to, aby audítorovi umožnili vydať nemodifikovaný názor.

A25. ISA 230 vyžaduje, aby audítor zdokumentoval dôležité skutočnosti, ktoré nastanú počas auditu, závery, ku ktorým vzhľadom na ne dospel, ako aj závažné profesionálne úsudky, na základe ktorých k záverom dospel<sup>8</sup>. Audítor možno

<sup>7</sup> ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 16 písm. c) bod (ii).

<sup>8</sup> ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odsek 8 písm. c) a odsek 10.



identifikoval závažné problémy týkajúce sa spôsobilosti, čestnosti, etických hodnôt alebo starostlivosti manažmentu, prípadne angažovanosti manažmentu v súvislosti s týmito hodnotami alebo ich uplatňovaním, dospel však k záveru, že písomné vyhlásenia sú aj napriek tomu spoľahlivé. V takom prípade sa táto závažná skutočnosť zdokumentuje v súlade s ISA 230.

*Písomné vyhlásenia o zodpovednosti manažmentu (pozri: odsek 20)*

A26. Ako je vysvetlené v odseku A7, audítor nie je schopný posúdiť iba na základe iných audítorských dôkazov, či manažment splnil svoju zodpovednosť podľa odsekov 10 a 11. Preto, ako sa uvádza v odseku 20 písm. a), ak audítor dospeje k záveru, že písomné vyhlásenia o týchto skutočnostiach sú nespoľahlivé, alebo ak manažment takéto písomné vyhlásenia neposkytne, audítor nie je schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Možné vplyvy takejto neschopnosti na finančné výkazy sa neobmedzujú na špecifické súčasti, účty alebo položky finančných výkazov, čo znamená, že sú zásadné. ISA 705 (revidované znenie) vyžaduje, aby audítor za takýchto okolností odmietol poskytnúť názor na finančné výkazy<sup>9</sup>.

A27. Písomné vyhlásenie upravené v porovnaní s vyhlásením, ktoré požadoval audítor, nemusí nevyhnutne znamenať, že manažment písomné vyhlásenie neposkytol. Dôvod, ktorý viedol k takejto modifikácii, však môže ovplyvniť názor v audítorskej správe. Napríklad:

- v písomnom vyhlásení o splnení zodpovednosti manažmentu za zostavenie finančných výkazov sa môže uvádzať, že manažment je presvedčený, že až na významný nesúlad s konkrétnou požiadavkou platného rámca finančného vykazovania sú finančné výkazy zostavené v súlade s daným rámcom. Na situáciu sa nevzťahuje požiadavka podľa odseku 20, lebo audítor dospel k záveru, že manažment poskytol spoľahlivé písomné vyhlásenia. Od audítora sa však v súlade s ISA 705 (revidované znenie) vyžaduje, aby zvážil vplyv nesúladu na názor v audítorskej správe,
- v písomnom vyhlásení o zodpovednosti manažmentu za to, aby audítorovi poskytol všetky relevantné informácie dohodnuté v podmienkach zákazky na audit, sa môže uvádzať, že manažment je presvedčený, že audítorovi sa takéto informácie poskytnú s výnimkou informácií, ktoré sa zničili pri požiari. Na situáciu sa nevzťahuje požiadavka podľa odseku 20, lebo audítor dospel k záveru, že manažment poskytol spoľahlivé písomné vyhlásenia. Od audítora sa však v súlade s ISA 705 (revidované znenie) vyžaduje, aby zvážil vplyv zásadnosti informácií zničených pri požiari na finančné výkazy a vplyv tejto skutočnosti na názor v audítorskej správe.

<sup>9</sup> ISA 705 (revidované znenie), odsek 9.

**Príloha 1**

(pozri: odsek 2)

**Zoznam ISA obsahujúcich požiadavky na písomné vyhlásenia**

V tejto prílohe sú uvedené odseky iných ISA účinných pre audit finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr, ktoré obsahujú požiadavky na písomné vyhlásenia špecifické pre jednotlivé predmetné záležitosti. Zoznam nie je náhradou za zváženie požiadaviek a súvisiacich aplikačných a iných vysvetľujúcich materiálov obsiahnutých v ISA.

- ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“ – odsek 39.
- ISA 250 „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“ – odsek 16.
- ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“ – odsek 14.
- ISA 501 „Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky“ – odsek 12.
- ISA 540 „Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia“ – odsek 22.
- ISA 550 „Spriaznené osoby“ – odsek 26.
- ISA 560 „Následné udalosti“ – odsek 9.
- ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“ – odsek 16 písm. e).
- ISA 710 „Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy“ – odsek 9.
- ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“ – odsek 13(c).

**Príloha 2**

(pozri: odsek A21)

**Názorný príklad listu s vyhlásením**

Nasledujúci názorný príklad listu zahŕňa písomné vyhlásenia, ktoré sa vyžadujú podľa tohto a iných ISA účinných pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr. V tomto názornom príklade sa predpokladá, že platným rámcom finančného vykazovania sú medzinárodné štandardy finančného výkazníctva; že požiadavka ISA 570 (revidované znenie)<sup>10</sup>, aby sa získalo písomné vyhlásenie, nie je relevantná a že z požadovaných písomných vyhlásení neexistujú žiadne výnimky. Keby existovali výnimky, vyhlásenia by bolo treba upraviť tak, aby sa zohľadňovali tieto výnimky.

(firemná hlavička účtovnej jednotky)

(adresované audítorovi)

(dátum)

Tento list s vyhlásením poskytujeme v súvislosti s Vaším auditom finančných výkazov spoločnosti ABC za rok končiaci sa 31. decembra 20XX<sup>11</sup>, aby ste mohli vyjadriť názor, či sú finančné výkazy prezentované verne, vo všetkých významných súvislostiach (*alebo poskytujú pravdivý a verný obraz*) v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.

Potvrdzujeme, že (*podľa nášho najlepšieho vedomia a svedomia, na základe potrebných informácií, ktoré sme získali, aby sme sa vhodne informovali*):

*Finančné výkazy*

- sme si splnili naše zodpovednosti uvedené v podmienkach zákazky na audit zo dňa [vložiť dátum] za zostavenie finančných výkazov v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva a najmä za to, aby boli finančné výkazy verne prezentované (*alebo poskytovali pravdivý a verný obraz*) v súlade s týmto rámcom,
- významné predpoklady, ktoré sme použili pri tvorbe účtovných odhadov vrátane tých, ktoré sú ocenené reálnou hodnotou, sú primerané, (ISA 540)
- vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami sú náležite zaúčtované a zverejnené v súlade s požiadavkami medzinárodných štandardov finančného výkazníctva, (ISA 550)
- všetky udalosti nasledujúce po dátume finančných výkazov vyžadujúce si úpravu alebo zverejnenie podľa požiadavky medzinárodných štandardov finančného výkazníctva sa upravili a zverejnili, (ISA 560)
- vplyv neopravených nesprávností, jednotlivo aj súhrnne, nie je významný pre finančné výkazy ako celok. Zoznam neopravených nesprávností je priložený k listu s vyhlásením, (ISA 450)
- [Všetky ostatné skutočnosti, ktoré môže audítor považovať za vhodné (pozri odsek A10 tohto ISA).]

*Poskytnuté informácie*

- Poskytli sme Vám<sup>12</sup>:

<sup>10</sup> ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“.

<sup>11</sup> Keď audítor podáva správu za viacero období, upraví dátum tak, aby sa list vzťahoval na všetky obdobia, na ktoré sa vzťahuje audítorská správa.

<sup>12</sup> Ak audítor zahrnul iné záležitosti súvisiace so zodpovednosťou manažmentu do zmluvy o audite podľa ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“, treba zvážiť uvedenie týchto záležitostí do písomného vyhlásenia od manažmentu a osôb poverených spravovaním.

- prístup ku všetkým informáciám, o ktorých vieme, že sú relevantné na zostavenie finančných výkazov, napríklad k záznamom, dokumentácii a iným skutočnostiam,
- ďalšie informácie, ktoré ste od nás požadovali na účely auditu, a
- neobmedzený prístup k osobám z účtovnej jednotky, od ktorých podľa Vášho rozhodnutia treba získať audítorské dôkazy,
- všetky transakcie sa zaznamenali do účtovníctva a premietli sa do finančných výkazov,
- poskytli sme Vám výsledky nášho posúdenia rizika, že finančné výkazy by mohli byť významne nesprávne z dôvodu podvodu, (ISA 240)
- poskytli sme Vám všetky informácie týkajúce sa podvodu alebo podozrenia na podvod, o ktorom vieme a ktorý ovplyvňuje účtovnú jednotku a týka sa:
  - manažmentu,
  - zamestnancov zastávajúcich dôležité postavenie v internej kontrole, alebo
  - iných osôb, keď by podvod mohol významne ovplyvniť finančné výkazy, (ISA 240)
- poskytli sme Vám všetky informácie týkajúce sa obvinení z podvodu alebo podozrení na podvod, ktoré majú vplyv na finančné výkazy účtovnej jednotky a oznámili ich zamestnanci, bývalí zamestnanci, analytici, regulačné orgány alebo iné osoby, (ISA 240)
- poskytli sme Vám informácie o všetkých známych prípadoch nesúladu so zákonmi a predpismi alebo prípadoch podozrenia na takýto nesúlad, ktorých dôsledky treba zohľadniť pri zostavovaní finančných výkazov, (ISA 250)
- poskytli sme Vám informácie o totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky a o všetkých vzťahoch a transakciách so spriaznenými osobami, o ktorých vieme, (ISA 550)
- [Všetky ostatné skutočnosti, ktoré môže audítor považovať za nevyhnutné (pozri odsek A11 tohto ISA).]

---

Manažment

---

Manažment