

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 701

INFORMOVANIE O KĹÚČOVÝCH ZÁLEŽITOSTIACH AUDITU

V SPRÁVE NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

(účinný pre audity finančných výkazov za obdobia končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1–5
Dátum nadobudnutia účinnosti	6
Ciele	7
Definícia	8
Požiadavky	
Určenie kľúčových záležitostí auditu	9–10
Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu	11–16
Komunikácia s osobami poverenými spravovaním	17
Dokumentácia	18
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA.....	A1–A8
Určenie kľúčových záležitostí auditu	A9–A30
Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu	A31–A59
Komunikácia s osobami poverenými spravovaním	A60–A63
Dokumentácia	A64

Medzinárodný auditorský štandard (ISA) 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“ by sa mal vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými auditorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora. Venuje sa úsudku audítora, o čom treba informovať v správe audítora, ako aj forme a obsahu takého informovania.
2. Cieľom informovania o kľúčových záležitostiach auditu je zvýšiť informačnú hodnotu správy audítora zlepšením transparentnosti vykonaného auditu. Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu poskytuje predpokladaným cieľovým používateľom finančných výkazov („predpokladaní cieľoví používatelia“) dodatočné informácie, ktoré im pomáhajú pochopiť tie záležitosti, ktoré mali podľa odborného úsudku audítora najväčší význam pri audite finančných výkazov za bežné obdobie. Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu môže tiež predpokladaným cieľovým používateľom pomôcť oboznámiť sa s účtovnou jednotkou a oblasťami významného úsudku manažmentu v auditovaných finančných výkazoch. (pozri: odseky A1 – A4)
3. Na základe kľúčových záležitostí auditu, o ktorých sa informuje v správe audítora, môžu predpokladaní cieľoví používatelia tiež kontaktovať manažment a osoby poverené spravovaním v súvislosti s určitými záležitosťami týkajúcimi sa účtovnej jednotky, auditovaných finančných výkazov alebo vykonaného auditu.
4. O kľúčových záležitostiach auditu sa v správe audítora informuje v kontexte názoru audítora na finančné výkazy ako celok. Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora:
 - (a) nenahrádza zverejnenie informácií vo finančných výkazoch, ktoré musí vykonať manažment v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva alebo ktoré je inak potrebné na dosiahnutie vernej prezentácie,
 - (b) nenahrádza vyjadrenie modifikovaného názoru audítora, keď si to vyžadujú okolnosti určitej zákazky na audit v súlade s ISA 705 (revidované znenie),¹
 - (c) nenahrádza výkazníctvo (informovanie) v súlade s ISA 570 (revidované znenie)² v prípade významnej neistoty týkajúcej sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti..., alebo
 - (d) nie je samostatným názorom na jednotlivé záležitosti. (pozri: odseky A5 – A8)
5. Tento ISA platí pre audit kompletných súborov finančných výkazov kótovaných spoločností zostavených na všeobecné účely a pre situácie, keď sa audítor inak rozhodne informovať o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora. Tento ISA sa tiež uplatňuje, keď je audítor v súlade so zákonmi a predpismi povinný informovať o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora.³ ISA 705 (revidované znenie) však zakazuje audítorovi informovať o kľúčových záležitostiach auditu, keď audítor odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy, pokiaľ takéto výkazníctvo nevyplýva zo zákonov a predpisov.⁴

¹ ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“

² ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“, odseky 22 – 23

³ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, odseky 30 – 31

⁴ ISA 705 (revidované znenie), odsek 29

Dátum nadobudnutia účinnosti

6. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia končiace sa 15. decembra 2016 alebo neskôr.

Ciele

7. Cieľom audítora je určiť kľúčové záležitosti auditu a po vyjadrení názoru na finančné výkazy informovať o týchto záležitostiach formou ich opisu v správe audítora.

Definícia

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

Kľúčové záležitosti auditu – záležitosti, ktoré mali na základe odborného úsudku audítora najväčší význam pri audite finančných výkazov za bežné (auditované) obdobie. Kľúčové záležitosti auditu sa vyberajú zo záležitostí, o ktorých boli informované osoby poverené spravovaním.

Požiadavky

Určenie kľúčových záležitostí auditu

9. Audítor vyberie zo záležitostí, o ktorých boli informované osoby poverené spravovaním, tie záležitosti, ktoré si počas auditu vyžadovali značnú pozornosť audítora. Pri takomto určení audítor zohľadní: (pozri: odseky A9 – A18)
- (a) oblasti vyššieho posúdeného rizika významnej nesprávnosti alebo významných rizík identifikovaných v súlade s ISA 315 (revidované znenie),⁵ (pozri: odseky A19 – A22)
 - (b) významné úsudky audítora v súvislosti s oblasťami vo finančných výkazoch, ktoré si vyžadovali významný úsudok manažmentu, vrátane účtovných odhadov identifikovaných ako odhady s vysokou neistotou pri ich odhadovaní, (pozri: odseky A23 – A24)
 - (c) vplyv na audit významných udalostí alebo transakcií, ktoré sa uskutočnili v danom období. (pozri: odseky A25 – A26)
10. Audítor určí, ktoré záležitosti stanovené v súlade s ods. 9 mali najväčší význam pri audite finančných výkazov za bežné obdobie, a preto sú kľúčovými záležitosťami auditu. (pozri: odseky A9 – A11, A27 – A30)

Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu

11. Audítor opíše každú kľúčovú záležitosť auditu pomocou vhodného podnadvpisu v samostatnej časti správy audítora s nadpisom „Kľúčové záležitosti auditu“, pokiaľ nenastanú okolnosti uvedené v ods. 14 alebo 15. Úvodný text v tejto časti správy audítora bude mať takéto znenie:
- (a) Kľúčové záležitosti auditu sú tie záležitosti, ktoré mali na základe odborného úsudku audítora najväčší význam pri audite finančných výkazov [za bežné obdobie],
 - (b) Týmto záležitostiam sa pozornosť venovala v kontexte auditu finančných výkazov ako celku

⁵ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“

a vyjadrenia názoru audítora na finančné výkazy a audítora neposkytuje samostatný názor na tieto záležitosti. (pozri: ods. A31 – A33)

Kľúčové záležitosti auditu nenahrádzajú vyjadrenie modifikovaného názoru

12. Audítora neinformuje o záležitosti v časti Kľúčové záležitosti auditu správy audítora, ak by bol povinný v dôsledku tejto záležitosti modifikovať názor v súlade s ISA 705 (revidované znenie). (pozri: odsek A5)

Opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu

13. Opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu v časti Kľúčové záležitosti auditu správy audítora bude obsahovať odkaz na prípadnú/-é súvisiacu/-e informáciu/-e zverejnenú/-é vo finančných výkazoch a vysvetlenie: (pozri: odseky A34 – A41)
- (a) prečo sa záležitosť považovala za jednu zo záležitostí s najväčším významom počas auditu, a preto sa stala kľúčovou záležitosťou auditu, (pozri: odseky A42 – A45)
 - (b) ako sa táto záležitosť riešila počas auditu. (pozri: odseky A46 – A51)

Okolnosti, za ktorých sa v správe audítora neinformuje o záležitosti, ktorá sa považuje za kľúčovú záležitosť auditu

14. Audítora opíše každú kľúčovú záležitosť auditu v správe audítora, pokiaľ: (pozri: odseky A53 – A56)
- (a) zákony alebo predpisy neznemožňujú zverejnenie tejto záležitosti, alebo (pozri: odsek A52)
 - (b) vo veľmi zriedkavých prípadoch audítora nerozhodne, že by sa o záležitosti nemalo informovať v správe audítora, pretože sa opodstatnene očakáva, že nepriaznivé dôsledky takéhoto konania prevážia nad verejným prínosom takéhoto informovania. Neplatí to v prípade, ak účtovná jednotka zverejnila informácie o tejto záležitosti.

Interakcia medzi opisom kľúčových záležitostí auditu a inými zložkami, ktoré musí obsahovať správa audítora

15. Záležitosť, ktorá vedie k modifikácii názoru v súlade s ISA 705 (revidované znenie), alebo významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti v súlade s ISA 570 (revidované znenie), sú vo svojej podstate kľúčovými záležitosťami auditu. V takýchto situáciách sa však tieto záležitosti nesmú uvádzať v časti Kľúčové záležitosti auditu správy audítora a požiadavky v zmysle odsekov 13 – 14 neplatia. Audítora namiesto toho:
- (a) bude informovať v správe audítora o tejto záležitosti/týchto záležitostiach v zmysle platného/-ých ISA,
 - (b) v časti Kľúčové záležitosti auditu uvedie odkaz na časť Základ pre podmienený (záporný) názor alebo Významná neistota týkajúca sa nepretržitého pokračovania činnosti. (pozri: odseky A6 – A7)

Forma a obsah časti Kľúčové záležitosti auditu za iných okolností

16. Ak audítora zistí na základe skutočností a okolností účtovnej jednotky a auditu, že neexistujú žiadne kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať, alebo že jediné uvedené kľúčové záležitosti auditu sú záležitosti v zmysle odseku 15, uvedie v tomto duchu vyhlásenie v samostatnej časti správy audítora s názvom „Kľúčové záležitosti auditu“. (pozri: odseky A57 – A59)

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním

17. Audítor bude informovať osoby poverené spravovaním o:

- (a) tých záležitostiach, ktoré audítor považuje za kľúčové záležitosti auditu, alebo
- (b) ak je to relevantné, o rozhodnutí audítora na základe skutočností a okolností účtovnej jednotky a auditu, že neexistujú žiadne kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať v správe audítora. (pozri: odseky A60 – A63)

Dokumentácia

18. Audítor uvedie v audítorskej dokumentácii:⁶ (pozri: odsek A64)

- (a) záležitosti, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora, stanovené v súlade s odsekom 9, a odôvodnenie rozhodnutia audítora, či ide o kľúčové záležitosti auditu v zmysle odseku 10,
- (b) ak je to relevantné, odôvodnenie rozhodnutia audítora, že neexistujú žiadne kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať v správe audítora, alebo že jedinými kľúčovými záležitosťami auditu, o ktorých treba informovať, sú záležitosti v zmysle v odseku 15,
- (c) ak je to relevantné, odôvodnenie rozhodnutia audítora, že v správe audítora nebude informovať o záležitosti, ktorá sa považuje za kľúčovú záležitosť auditu.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Rozsah pôsobnosti tohto ISA (pozri: odsek 2)

- A1. Významnosť možno opísať ako relatívnu dôležitosť záležitosti v určitom kontexte. Audítor posudzuje významnosť záležitosti v kontexte, v ktorom je hodnotená. Významnosť možno hodnotiť v kontexte kvantitatívnych a kvalitatívnych faktorov, ako napríklad relatívna veľkosť, povaha a vplyv na predmet a vyjadrený záujem predpokladaných cieľových používateľov alebo príjemcov. Vyžaduje si to objektívnu analýzu skutočností a okolností vrátane povahy a rozsahu komunikácie s osobami poverenými spravovaním.
- A2. Používatelia finančných výkazov prejavili záujem o tie záležitosti, ktoré audítor dôkladne prediskutoval s osobami poverenými spravovaním v rámci obojsmernej komunikácie v zmysle ISA 260 (revidované znenie)⁷, a požiadali o zabezpečenie väčšej transparentnosti tejto komunikácie. Používatelia napríklad prejavili osobitný záujem o oboznámenie sa s významnými úsudkami audítora pri formovaní názoru na finančné výkazy ako celok, pretože často súvisia s oblasťami významného úsudku manažmentu pri vypracovaní finančných výkazov.
- A3. Požiadavka, aby audítori informovali o kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora, môže tiež zlepšiť komunikáciu medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním o týchto záležitostiach a zabezpečiť, že manažment a osoby poverené spravovaním budú venovať viac pozornosti informáciám zverejneným vo finančných výkazoch, na ktoré odkazuje správa audítora.

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

⁷ ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“

- A4. Podľa ISA 320⁸ je vhodné, aby audítor predpokladal, že používatelia finančných výkazov:
- (a) majú primerané poznatky o podnikateľskej činnosti, ekonomických aktivitách a účtovníctve a sú ochotní preštudovať si dostatočne starostlivo informácie uvedené vo finančných výkazoch,
 - (b) vedia, že finančné výkazy sa zostavujú, prezentujú a auditujú na úrovni významnosti,
 - (c) rozoznávajú neistoty, ktoré sú prirodzene prítomné pri zisťovaní súm na základe používania odhadov, úsudkov a zohľadňovania budúcich udalostí,
 - (d) na základe informácií uvedených vo finančných výkazoch robia zodpovedajúce ekonomické rozhodnutia.

Keďže auditované finančné výkazy sa prikladajú k správe audítora, predpokladaní cieľoví používatelia finančných výkazov sa považujú aj za používateľov správy audítora.

Vzťah medzi kľúčovými záležitosťami auditu, názorom audítora a inými časťami správy audítora (pozri: odseky 4, 12, 15)

- A5. ISA 700 (revidované znenie) stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenie v súvislosti s formovaním názoru na finančné výkazy.⁹ Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu nenahrádza zverejnenie informácií vo finančných výkazoch, ktoré musí vykonať manažment v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva alebo ktoré je inak potrebné na dosiahnutie vernej prezentácie. V ISA 705 (revidované znenie) sa uvádzajú situácie, keď audítor môže dospieť k záveru, že existuje významná nesprávnosť týkajúca sa vhodnosti alebo adekvátnosti údajov zverejnených vo finančných výkazoch.¹⁰
- A6. Keď audítor vyjadrí podmienený alebo záporný názor v súlade s ISA 705 (revidované znenie), opis skutočností vedúcej k modifikácii názoru v časti Základ pre podmienený (záporný) názor pomáha predpokladaným cieľovým používateľom lepšie pochopiť a identifikovať takéto situácie, keď nastanú. Informovanie o tejto skutočnosti oddelene od ostatných kľúčových záležitostí uvedených v časti Kľúčové záležitosti auditu zdôrazňuje jej dôležitosť v správe audítora (pozri odsek 15). Príloha ISA 705 (revidované znenie) obsahuje názorné príklady vplyvu vyjadrenia podmieneného alebo záporného názoru audítora a informovania o ostatných kľúčových záležitostiach auditu v správe audítora na úvodný text časti Kľúčové záležitosti auditu. V odseku A58 tohto ISA sa ilustruje znenie časti Kľúčové záležitosti auditu, keď audítor dospel k záveru, že neexistujú žiadne iné kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať v správe audítora, okrem záležitostí uvedených v časti Základ pre podmienený (záporný) názor alebo Významná neistota týkajúca sa nepretržitého pokračovania činnosti v správe audítora.
- A7. V prípade, že audítor vyjadrí podmienený alebo záporný názor, informovanie o iných kľúčových záležitostiach auditu je stále relevantné na to, aby predpokladaní cieľoví používatelia lepšie pochopili audit, a preto naďalej platí požiadavka určiť kľúčové záležitosti auditu. Keďže sa však záporný názor

⁸ ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“, odsek 4

⁹ ISA 700 (revidované znenie), odseky 10 – 15 a A1 – A10

¹⁰ Pozri odsek A7 v ISA 705 (revidované znenie).

vyjadrí vtedy, keď audítor dospeje k záveru, že nesprávnosti sú pre finančné výkazy významné aj zásadné, a to jednotlivo alebo súhrnne:¹¹

- a) v závislosti od významnosti záležitosti/-í vedúcej/-ich k vyjadreniu záporného názoru môže audítor dospieť k názoru, že žiadne iné záležitosti nie sú klúčovými záležitosťami auditu. V takom prípade platí požiadavka v zmysle odseku 15 (pozri odsek A58).
- b) V prípade určenia jednej alebo viacerých klúčových záležitostí auditu iných ako záležitosť/-i vedúca/-e k vyjadreniu záporného názoru je obzvlášť dôležité, aby z opisov týchto iných klúčových záležitostí nevyplývalo, že finančné výkazy ako celok sú vo vzťahu k týmto záležitostiam spoľahlivejšie, ako by za daných okolností bolo primerané vzhľadom na záporný názor (pozri odsek A47).

A8. ISA 706 (revidované znenie)¹² stanovuje pre audítorov finančných výkazov všetkých účtovných jednotiek mechanizmus uvádzania doplňujúcich informácií v správe audítora pomocou odsekov so zdôraznením skutočnosti a odsekov o iných skutočnostiach, keď to považujú za potrebné. V takýchto prípadoch sa uvedené odseky uvádzajú v správe audítora oddelene od časti Klúčové záležitosti auditu. Ak je určitá záležitosť klasifikovaná ako klúčová záležitosť auditu, použitie uvedených odsekov nenahrádza opis jednotlivých klúčových záležitostí auditu v súlade s odsekom 13.¹³ ISA 706 (revidované znenie) poskytuje ďalšie usmernenie k vzťahom medzi klúčovými záležitosťami auditu a odsekmi so zdôraznením skutočnosti v zmysle uvedeného ISA.¹⁴

Určenie klúčových záležitostí auditu (pozri: odseky 9 – 10)

- A9. Proces rozhodovania audítora o určení klúčových záležitostí auditu je navrhnutý tak, aby sa vybral menší počet záležitostí zo záležitostí, o ktorých boli informované osoby poverené spravovaním, ktoré podľa úsudku audítora mali najväčší význam pri audite finančných výkazov za bežné obdobie.
- A10. Určenie klúčových záležitostí zo strany audítora sa obmedzuje len na tie záležitosti, ktoré mali najväčší význam pri audite finančných výkazov za bežné obdobie, a to aj vtedy, keď sú prezentované porovnávacie finančné výkazy (t. j. aj keď názor audítora odkazuje na každé obdobie, za ktoré sa finančné výkazy prezentujú).¹⁵
- A11. Napriek tomu, že sa určenie klúčových záležitostí auditu zo strany audítora vzťahuje iba na audit finančných výkazov za bežné obdobie a že v zmysle tohto ISA nie je audítor povinný aktualizovať klúčové záležitosti auditu uvedené v správe audítora za predchádzajúce obdobie, bolo by užitočné, aby audítor posúdil, či záležitosť, ktorá bola klúčovou záležitosťou auditu finančných výkazov za predchádzajúce obdobie, nie je naďalej klúčovou záležitosťou auditu finančných výkazov za bežné obdobie.

Záležitosti, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora (pozri: odsek 9)

- A12. Koncepcia značnej pozornosti audítora pripúšťa, že audit vychádza z rizík, a zameriava sa na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti finančných výkazov, vypracovanie

¹¹ ISA 705 (revidované znenie), odsek 8

¹² ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“

¹³ Pozri odseky 8(b) a 10(b) ISA 706 (revidované znenie).

¹⁴ ISA 706 (revidované znenie), odseky A1 – A3

¹⁵ Pozri ISA 710 „Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy“.

a vykonávanie audítorských postupov reagujúcich na tieto riziká a na získavanie audítorských dôkazov, ktoré sú dostatočné a vhodné na poskytnutie základu pre názor audítora. Pre určité zostatky účtov, skupiny transakcií alebo zverejnené informácie platí, že čím vyššie je posúdené riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, tým väčšia miera úsudku sa často uplatňuje pri plánovaní a vykonávaní audítorských postupov a hodnotení ich výsledkov. Pri vypracovávaní ďalších audítorských postupov je audítor povinný získať presvedčivejšie audítorské dôkazy kritickejšim posúdením rizika audítorom.¹⁶ Pri získavaní presvedčivejších audítorských dôkazov z dôvodu kritického posúdenia rizika môže audítor zvýšiť množstvo dôkazov alebo môže získať relevantnejšie či spoľahlivejšie dôkazy, napr. kladením väčšieho dôrazu na získanie dôkazov od tretích osôb, prípadne získaním potvrdzujúcich dôkazov z niekoľkých nezávislých zdrojov.¹⁷

- A13. Záležitosti, ktoré predstavujú pre audítora problémy pri získavaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov alebo pri formovaní názoru na finančné výkazy, môžu byť preto obzvlášť relevantné pri určovaní kľúčových záležitostí auditu zo strany audítora.
- A14. Oblasti značnej pozornosti audítora často súvisia s oblasťami zložitosti a významných úsudkov manažmentu vo finančných výkazoch, a preto si často vyžadujú náročné alebo zložité úsudky audítora. Táto skutočnosť má zase vplyv na celkovú stratégiu auditu audítora, alokáciu zdrojov a rozsah audítorských prác vo vzťahu k týmto záležitostiam. K takýmto vplyvom patrí napr. rozsah zapojenia pracovníkov na vyšších pozíciách do zákazky na audit alebo zapojenie experta nominovaného audítorom alebo jednotlivcov s odbornými poznatkami o špecializovanej oblasti účtovníctva alebo auditu, ktorých spoločnosť poverí alebo zamestná, aby sa venovali týmto oblastiam.
- A15. Rôzne ISA vyžadujú špecifickú komunikáciu s osobami poverenými spravovaním a inými osobami, ktoré môžu súvisieť s oblasťami značnej pozornosti audítora. Napríklad:
- V súlade s ISA 260 (revidované znenie) je audítor povinný informovať osoby poverené spravovaním o prípadných významných ťažkostiach, ktoré vznikli počas auditu.¹⁸ ISA pripúšťajú prípadné ťažkosti napr. v súvislosti s:
 - transakciami so spriaznenými osobami¹⁹, a to najmä v súvislosti s obmedzenou schopnosťou audítora získať audítorské dôkazy, že všetky ostatné aspekty transakcie so spriaznenými osobami zodpovedajú aspektom podobnej nezávislej transakcie,
 - obmedzeniami auditu skupiny, napríklad pri obmedzení prístupu tímu pracujúceho na zákazke skupiny k informáciám,²⁰
 - ISA 220 stanovuje požiadavky pre partnera zodpovedného za zákazku v súvislosti s primeraným prekonzultovaním zložitých alebo sporných záležitostí.²¹ Audítor mohol s inými osobami vo firme alebo mimo firmy prekonzultovať významnú technickú záležitosť, ktorá môže byť indikátorom, že ide o kľúčovú záležitosť auditu. Partner zodpovedný za zákazku je tiež

¹⁶ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“, odsek 7(b)

¹⁷ ISA 330, odsek A19

¹⁸ ISA 260 (revidované znenie), odseky 16(b) a A21

¹⁹ ISA 550 „Spriaznené osoby“, odsek A42

²⁰ ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“, odsek 49(d)

²¹ ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“, odsek 18

povinný prediskutovať s osobou zodpovednou za vykonanie previerky kontroly kvality zákazky okrem iného závažné skutočnosti, ktoré sa vyskytli pri realizácii zákazky na audit.²²

Aspekty, ktoré treba zohľadniť pri určovaní záležitostí, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora (pozri: odsek 9)

- A16. Audítor si môže vo fáze plánovania vypracovať predbežný názor na záležitosti, ktoré budú pravdepodobne oblasťami vyžadujúcimi si značnú pozornosť audítora počas auditu, a ktoré teda môžu byť kľúčovými záležitosťami auditu. Audítor o tom môže informovať osoby poverené spravovaním pri diskutovaní o plánovanom rozsahu a načasovaní auditu v súlade s ISA 260 (revidované znenie). Audítor však určí kľúčové záležitosti auditu na základe výsledkov auditu alebo dôkazov získaných prostredníctvom auditu.
- A17. V odseku 9 sa uvádzajú konkrétne aspekty, ktoré musí audítor zohľadniť pri určení záležitostí, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora. Tieto aspekty sa zameriavajú na charakter záležitostí, o ktorých boli informované osoby poverené spravovaním, a ktoré sú často previazané so záležitosťami zverejnenými vo finančných výkazoch, a majú odzrkadľovať oblasti auditu finančných výkazov, ktoré môžu byť obzvlášť zaujímavé pre cieľových používateľov. Skutočnosť, že sa požaduje zohľadnenie týchto aspektov, neznamená, že súvisiace záležitosti sú vždy kľúčovými záležitosťami auditu. Záležitosti súvisiace s takýmito špecifickými aspektmi sú kľúčovými záležitosťami auditu len vtedy, keď sa o nich rozhodne, že mali najväčší význam pri audite v súlade s odsekom 10. Keďže tieto aspekty môžu byť vzájomne prepojené (napr. záležitosti týkajúce sa okolností uvedených v odsekoch 9(b)-(c) môžu byť tiež identifikované ako významné riziká), použiteľnosť viac ako jedného aspektu pre určitú záležitosť, o ktorej boli informované osoby poverené spravovaním, môže zvýšiť pravdepodobnosť toho, že audítor túto záležitosť určí ako kľúčovú záležitosť auditu.
- A18. Okrem záležitostí, ktoré sa týkajú špecifických požadovaných aspektov uvedených v odseku 9, môžu existovať iné záležitosti, o ktorých boli informované osoby poverené spravovaním, a ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora, a ktoré preto možno určiť ako kľúčové záležitosti auditu v súlade s odsekom 10. K takýmto záležitostiam môžu napr. patriť záležitosti relevantné pre vykonaný audit, ktoré však nemusia byť zverejnené vo finančných výkazoch. Napríklad zavedenie nového IT systému (alebo významné zmeny existujúceho IT systému) v danom období môže byť oblasťou vyžadujúcou si značnú pozornosť audítora, najmä ak takáto zmena mala významný vplyv na celkovú stratégiu auditu audítora alebo súvisela s významným rizikom (napr. zmeny systému, ktoré majú vplyv na účtovanie výnosov).

Oblasti vyššieho posúdeného rizika významnej nesprávnosti alebo významných rizík identifikovaných v súlade s ISA 315 (revidované znenie) (pozri: odsek 9(a))

- A19. V súlade s ISA 260 (revidované znenie) je audítor povinný informovať osoby poverené spravovaním o významných rizikách, ktoré identifikoval.²³ V odseku A13 ISA 260 (revidované znenie) sa uvádza, že audítor môže osoby poverené spravovaním informovať aj o tom, ako plánuje riešiť oblasti vyšších posúdených rizík významnej nesprávnosti.
- A20. ISA 315 (revidované znenie) definuje významné riziko ako identifikované a posúdené riziko významnej nesprávnosti, ktoré si podľa úsudku audítora vyžaduje osobitnú pozornosť v rámci auditu. Oblasti vyžadujúce si významný úsudok manažmentu a významné neobvyklé transakcie môžu byť

²² ISA 220, odsek 19

²³ ISA 260 (revidované znenie), odsek 15

často identifikované ako významné riziká. Významné riziká sú preto často oblasti, ktoré si vyžadujú značnú pozornosť audítora.

- A21. Netýka sa to však všetkých významných rizík. V ISA 240 sa napríklad predpokladá existencia rizík podvodu v súvislosti s vykazovaním výnosov a audítor je povinný pristupovať k takýmto posúdeným rizikám významnej nesprávnej spôsobenej podvodom ako k významným rizikám.²⁴ Okrem toho sa v ISA 240 uvádza, že keďže sa nedá predvídať spôsob, akým by manažment mohol obchádzať kontroly, ide o riziko významnej nesprávnej spôsobenej podvodom, a teda o významné riziko.²⁵ Tieto riziká si v závislosti od ich povahy nemusia vyžadovať značnú pozornosť audítora, a preto ich audítor nemusí zohľadňovať pri určovaní kľúčových záležitostí auditu v súlade s odsekom 10.
- A22. V ISA 315 (revidované znenie) sa uvádza, že audítovo posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení sa môže počas auditu meniť na základe ďalších získaných audítorských dôkazov.²⁶ V dôsledku revízie audítora posúdenia rizík a úpravy plánovaných audítorských postupov v súvislosti s určitou oblasťou finančných výkazov (t. j. významná zmena audítorského prístupu, napríklad ak audítovo posúdenie rizika vychádzalo z očakávania, že určité kontroly fungovali efektívne, pričom audítor získal audítorské dôkazy, že počas celého auditu nefungovali efektívne, a to najmä v oblasti vyššieho posúdeného rizika významnej nesprávnosti) sa určitá oblasť môže považovať za oblasť, ktorá si vyžaduje významnú pozornosť audítora.

Významné úsudky audítora v súvislosti s oblasťami vo finančných výkazoch, ktoré si vyžadovali významný úsudok manažmentu, vrátane účtovných odhadov identifikovaných ako odhady s vysokou neistotou (pozri: odsek 9(b))

- A23. V súlade s ISA 260 (revidované znenie) je audítor povinný informovať osoby poverené spravovaním o svojich názoroch na významné kvalitatívne aspekty účtovných metód účtovnej jednotky vrátane účtovnej politiky, účtovných odhadov a zverejnení vo finančných výkazoch.²⁷ V mnohých prípadoch sa to týka kritických účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré sú pravdepodobne oblasťami vyžadujúcimi si značnú pozornosť audítora a ktoré môžu byť tiež určené ako významné riziká.
- A24. Používatelia finančných výkazov však zdôraznili, že majú záujem o účtovné odhady identifikované ako odhady s vysokou neistotou pri odhadovaní v súlade s ISA 540²⁸, ktoré nemuseli byť určené ako významné riziká. Tieto odhady sú okrem iného vysoko závislé od úsudku manažmentu, často predstavujú najzložitejšie oblasti finančných výkazov a môžu si vyžadovať zapojenie experta nominovaného manažmentom a experta nominovaného audítorm. Používatelia tiež zdôraznili, že účtovná politika, ktorá má významný vplyv na finančné výkazy (a významné zmeny tejto politiky), je relevantná pre ich pochopenie finančných výkazov, a to najmä v prípadoch, keď postupy účtovnej jednotky nie sú v súlade s postupmi iných účtovných jednotiek v danom odvetví.

Vplyv na audit významných udalostí alebo transakcií, ktoré sa uskutočnili v danom období (pozri: odsek 9(c))

- A25. Udalosti alebo transakcie, ktoré mali významný vplyv na finančné výkazy alebo audit, môžu byť oblasťami, ktoré si vyžadujú značnú pozornosť audítora, a môžu byť určené ako významné riziká.

²⁴ ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“, odseky 26 – 27

²⁵ ISA 240, odsek 31

²⁶ ISA 315 (revidované znenie), odsek 31

²⁷ ISA 260 (revidované znenie), odsek 16(a)

²⁸ Pozri odseky 10 – 11 ISA 540 „Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia“.

Audítor môže v rôznych fázach auditu viesť s manažmentom a osobami poverenými spravovaním rozsiahle diskusie o vplyve významných transakcií so spriaznenými osobami alebo významných transakcií, ktoré nie sú výsledkom bežnej obchodnej činnosti účtovnej jednotky alebo ktoré sú inak neobvyklé, na finančné výkazy.²⁹ Manažment mohol uplatniť náročné alebo zložité úsudky v súvislosti s účtovaním, oceňovaním, prezentáciou alebo zverejnením takýchto transakcií, čo mohlo mať významný vplyv na celkovú stratégiu audítora.

- A26. Významný ekonomický, účtovnícky, regulačný, odvetvový alebo iný vývoj, ktorý mal vplyv na predpoklady alebo úsudky manažmentu, môže tiež ovplyvniť celkový prístup audítora k auditu a viesť k určeniu záležitosti, ktorá si vyžaduje značnú pozornosť audítora.

Záležitosti s najväčším významom (pozri: odsek 10)

- A27. Záležitosti, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora, mohli tiež spôsobiť významnú interakciu s osobami poverenými spravovaním. Povaha a rozsah komunikácie o takýchto záležitostiach s osobami poverenými spravovaním často naznačuje, ktoré záležitosti majú najväčší význam pri audite. Audítor mohol napríklad podrobnejšie, častejšie alebo dôkladnejšie komunikovať s osobami poverenými spravovaním o náročnejších a zložitejších záležitostiach, ako napríklad použitie významnej účtovnej politiky, ktorá bola predmetom významného úsudku audítora alebo manažmentu.
- A28. Koncepcia záležitostí s najväčším významom je aplikovateľná v kontexte účtovnej jednotky a vykonaného auditu. Určenie kľúčových záležitostí auditu a informovanie o nich má identifikovať záležitosti, ktoré sú špecifické pre audit, a zapojiť úsudok o ich dôležitosti vo vzťahu k ostatným záležitostiam auditu.
- A29. K ostatným aspektom, ktoré môžu byť relevantné pre určenie relatívnej významnosti záležitosti, o ktorých sú informované osoby poverené spravovaním, a pre určenie, či je takáto záležitosť kľúčovou záležitosťou auditu, patrí:
- dôležitosť záležitosti pre pochopenie finančných výkazov ako celku zo strany predpokladaných cieľových používateľov, a to najmä jej významnosť pre finančné výkazy,
 - povaha účtovnej politiky týkajúcej sa záležitosti alebo zložitost' alebo subjektívnosť výberu vhodnej účtovnej politiky zo strany manažmentu v porovnaní s ostatnými účtovnými jednotkami pôsobiacimi v danom odvetví,
 - povaha a významnosť prípadných opravených alebo akumulovaných neopravených nesprávností spôsobených podvodom alebo chybou, ktoré sa týkajú záležitosti, z kvantitatívneho alebo kvalitatívneho hľadiska,
 - povaha a rozsah auditorských prác potrebných na vyriešenie záležitosti vrátane:
 - rozsahu prípadných špecializovaných zručností alebo poznatkov potrebných na uplatnenie auditorských postupov pri riešení záležitosti alebo pri hodnotení výsledkov týchto postupov,
 - povahy konzultácií o tejto záležitosti mimo tímu pracujúceho na zákazke,

²⁹ Pozri odseky 16(a), 16(c) a A22 a Prílohu č. 2 v ISA 260 (revidované znenie).

- povaha a závažnosť problémov pri uplatňovaní audítorských postupov, hodnotení výsledkov týchto postupov a získavaní relevantných a spoľahlivých dôkazov, na základe ktorých možno vyjadriť názor audítora, a to najmä v prípade subjektívnejších úsudkov audítora,
- závažnosť akýchkoľvek identifikovaných nedostatkov kontrol, ktoré sú relevantné pre záležitosť,
- to, či záležitosť zahŕňa niekoľko samostatných, ale súvisiacich audítorských aspektov. Dlhodobé zmluvy môžu napríklad vyžadovať značnú pozornosť audítora, pokiaľ ide o účtovanie výnosov, súdne spory alebo iné nepredvídané udalosti, a môžu mať vplyv na ostatné účtovné odhady.

A30. Určenie, ktoré záležitosti a koľko záležitostí, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora, mali najväčší význam pri audite finančných výkazov za bežné obdobie, je vecou odborného úsudku. Vplyv na počet kľúčových záležitostí auditu, ktoré sa uvedú v správe audítora, môže mať veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky, povaha jej podnikateľskej činnosti a prostredia, v ktorom pôsobí, a skutočnosti a okolnosti zákazky na audit. Vo všeobecnosti platí, že čím väčší je počet záležitostí, ktoré boli pôvodne určené ako kľúčové záležitosti auditu, tým viac bude musieť audítor prehodnotiť, či každá z týchto záležitostí spĺňa definíciu kľúčovej záležitosti auditu. Dlhé zoznamy kľúčových záležitostí auditu môžu byť v rozpore s predstavou, že ide o záležitosti, ktoré majú najväčší význam počas auditu.

Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu

Samostatná časť Kľúčové záležitosti auditu v správe audítora (pozri: odsek 11)

- A31. Umiestnenie samostatnej časti Kľúčové záležitosti auditu v tesnej blízkosti názoru audítora zdôrazňuje dôležitosť takýchto informácií a potvrdzuje vnímanú hodnotu informácií špecifických pre danú zákazku pre predpokladaných konečných používateľov.
- A32. Poradie, v akom sa budú jednotlivé záležitosti prezentovať v časti Kľúčové záležitosti auditu, je vecou odborného úsudku. Takéto informácie môžu byť napríklad usporiadané podľa relatívnej dôležitosti podľa úsudku audítora alebo podľa toho, ako sú zverejnené vo finančných výkazoch. Požiadavka v zmysle odseku 11 na používanie podnadvpisov má záležitosti ešte viac diferencovať.
- A33. V prípade prezentovania porovnávacích finančných informácií upozorňuje úvodný text v časti Kľúčové záležitosti auditu na skutočnosť, že opísané kľúčové záležitosti auditu sa týkajú len auditu finančných výkazov za bežné obdobie, a môže obsahovať odkaz na presné obdobie, na ktoré sa vzťahujú tieto finančné výkazy (napr. „za rok končiaci sa 31. decembra 20X1“).

Opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu (pozri: odsek 13)

- A34. Primeranosť opisu kľúčovej záležitosti auditu je vecou odborného úsudku. Opis kľúčových záležitostí auditu má poskytnúť stručné a vyvážené vysvetlenie predpokladaným konečným používateľom, aby pochopili, prečo bola daná záležitosť jednou zo záležitostí s najväčším významom počas auditu, a ako sa táto záležitosť počas auditu riešila. Obmedzené používanie vysoko odborných audítorských termínov zabezpečí, že aj predpokladaní cieľoví používatelia, ktorí nemajú primerané poznatky o audite, pochopia, prečo sa audítor počas auditu zameria na určité záležitosti. Povaha a rozsah informácií, ktoré poskytne audítor, majú byť vyvážené v kontexte zodpovednosti príslušných strán (t. j. v prípade audítora poskytnúť stručné a zrozumiteľné informácie a vyhnúť sa nevhodnému poskytnutiu pôvodných informácií o účtovnej jednotke).

- A35. Pôvodné informácie sú akékoľvek informácie o účtovnej jednotke, ktoré neboli inak zverejnené účtovnou jednotkou (napr. neboli zahrnuté vo finančných výkazoch ani iných informáciách, ktoré boli k dispozícii ku dňu vydania správy audítora, ani neboli predmetom ústneho alebo písomného informovania zo strany manažmentu alebo osôb poverených spravovaním, ako napríklad predbežné oznámenie finančných informácií alebo brífingy investorov). Takéto informácie sú zodpovednosťou manažmentu účtovnej jednotky a osôb poverených spravovaním.
- A36. Je vhodné, aby sa audítor snažil vyhnúť opisu kľúčovej záležitosti auditu, ktorý by nevhodne poskytol pôvodné informácie o účtovnej jednotke. Opis kľúčovej záležitosti auditu sám o sebe zvyčajne nepredstavuje pôvodné informácie o účtovnej jednotke, keďže opisuje záležitosť v kontexte auditu. Audítor však môže považovať za potrebné uviesť doplňujúce informácie, aby vysvetlil, prečo záležitosť považoval za jednu zo záležitostí s najväčším významom počas auditu, a preto ju určil ako kľúčovú záležitosť auditu, a ako riešil túto záležitosť počas auditu, a to za predpokladu, že zverejnenie takýchto informácií nie je v rozpore so zákonmi alebo predpismi. V prípade, že audítor považuje takéto informácie za nevyhnutné, neuvedie pôvodné informácie v správe audítora, ale môže sa pokúsiť presvedčiť manažment alebo osoby poverené spravovaním, aby zverejnili doplňujúce informácie.
- A37. Manažment alebo osoby poverené spravovaním sa môžu rozhodnúť, že zverejnia nové alebo rozsiahlejšie informácie vo finančných výkazoch alebo inde vo výročnej správe v súvislosti s kľúčovou záležitosťou auditu s prihliadnutím na skutočnosť, že o tejto záležitosti sa bude informovať v správe audítora. Takéto nové alebo rozsiahlejšie informácie môžu byť zverejnené na to, aby napríklad poskytli podrobnejšie informácie o citlivosti kľúčových predpokladov použitých pri účtovných odhadoch alebo o dôvodoch, prečo účtovná jednotka uplatnila určitý účtovný postup alebo účtovnú metódu, keď platný rámec finančného výkazníctva ponúka aj iné prijateľné alternatívy.
- A38. Hoci sa názor audítora na finančné výkazy nevzťahuje na iné informácie v zmysle ISA³⁰, audítor môže zohľadniť tieto informácie a iné verejne dostupné správy od účtovnej jednotky alebo z iných dôveryhodných zdrojov pri formulovaní opisu kľúčovej záležitosti auditu.
- A39. Audítorská dokumentácia vypracovaná počas auditu môže byť pre audítora užitočná aj pri formulovaní opisu kľúčovej záležitosti auditu. Napríklad písomná komunikácia alebo audítorovo zdokumentovanie ústnej komunikácie s osobami poverenými spravovaním, ako aj iná audítorská dokumentácia poskytuje audítorovi užitočný základ pre informovanie o rôznych skutočnostiach v správe audítora. Dôvodom je, že audítorská dokumentácia v zmysle ISA 230 sa má zaoberať významnými skutočnosťami, ktoré vznikli počas auditu, súvisiacimi prijatými závermi a významnými odbornými úsudkami urobenými pri formovaní týchto záverov a slúži na zdokumentovanie povahy, načasovania a rozsahu zrealizovaných audítorských postupov, výsledkov týchto postupov a získaných audítorských dôkazov. Táto dokumentácia môže audítorovi pomôcť pri formulovaní opisu kľúčových záležitostí auditu, v ktorom vysvetľuje významnosť záležitosti, a pri plnení požiadavky v zmysle odseku 18.
- Odkaz na miesto, kde je záležitosť zverejnená vo finančných výkazoch (pozri: odsek 13)
- A40. Odseky 13(a) – (b) vyžadujú opis jednotlivých kľúčových záležitostí auditu, aby sa objasnilo, prečo audítor považoval danú záležitosť za jednu zo záležitostí s najväčším významom počas auditu, a ako danú záležitosť riešil počas auditu. Opis kľúčových záležitostí auditu teda nie je len zopakovaním toho, čo je zverejnené v finančných výkazoch. Odkaz na akékoľvek súvisiace zverejnené informácie

³⁰ ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“, odseky 12 písm. a) a A1 až A3.

však predpokladaným cieľovým používateľom umožňuje lepšie pochopiť, ako manažment riešil danú záležitosť pri vypracovaní finančných výkazov.

A41. Okrem odkazu na súvisiacu/-e zverejnenú/-é informáciu/-e môže audítor upozorniť na kľúčové aspekty týchto informácií. Rozsah zverejnenia špecifických aspektov alebo faktorov zo strany manažmentu v súvislosti s vplyvom určitej záležitosti na finančné výkazy za bežné obdobie môže audítorovi pomôcť určiť konkrétne aspekty toho, ako sa daná záležitosť riešila počas auditu, aby predpokladaní cieľoví používatelia pochopili, prečo ide o kľúčovú záležitosť auditu. Napríklad:

- V prípade, že účtovná jednotka zverejní podrobné informácie o účtovných odhadoch, audítor môže upozorniť na zverejnenie kľúčových predpokladov, celého radu možných výsledkov a iných kvalitatívnych a kvantitatívnych informácií o kľúčových zdrojoch neistoty odhadu alebo zásadných účtovných odhadoch, aby vysvetlil, prečo išlo o jednu zo záležitostí s najväčším významom počas auditu a ako sa táto záležitosť riešila počas auditu.
- Keď audítor dospeje k záveru v súlade s ISA 570 (revidované znenie), že neexistuje žiadna významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktorá môže vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, môže napriek tomu rozhodnúť, že jedna alebo viac záležitostí, ktoré sa týkajú tohto záveru vyplývajúceho z prác audítora podľa ISA 570 (revidované znenie), sú kľúčovými záležitosťami auditu. Za takýchto okolností by opis kľúčových záležitostí auditu audítora v správe audítora mohol obsahovať aspekty identifikovaných udalostí alebo podmienok zverejnených vo finančných výkazoch, ako napríklad značné prevádzkové straty, dostupné úverové zdroje a možnosti refinancovania dlhu alebo neplnenie úverových zmlúv a súvisiace poľahčujúce okolnosti.³¹

Prečo audítor považoval záležitosť za jednu zo záležitostí s najväčším významom počas auditu (pozri: odsek 13(a))

A42. Opis kľúčových záležitostí auditu v správe audítora má ozrejmiť, prečo bola záležitosť určená ako kľúčová záležitosť auditu. Požiadavky uvedené v odsekoch 9 – 10 a v aplikačných materiáloch v odsekoch A12 – A29 v súvislosti s určovaním kľúčových záležitostí auditu môžu byť tiež užitočné pre audítora pri zvažovaní, ako informovať o týchto záležitostiach v správe audítora. Vysvetlenie faktorov, na základe ktorých audítor dospel k záveru, že určitá záležitosť si vyžadovala značnú pozornosť audítora a že mala najväčší význam počas auditu, bude pravdepodobne zaujímať napríklad predpokladaných cieľových používateľov.

A43. Audítor by mal pri určovaní toho, čo zahrnúť do opisu kľúčových záležitostí auditu, zohľadniť relevantnosť informácií pre predpokladaných cieľových používateľov. Môže sem patriť aj zváženie, či takýto opis umožní lepšie pochopiť audit a úsudky audítora.

A44. Hľadanie priamej súvislosti medzi záležitosťou a konkrétnymi okolnosťami účtovnej jednotky môže tiež pomôcť minimalizovať možnosť, že sa takéto opisy stanú časom príliš štandardizované a menej užitočné. Určité záležitosti môžu byť napríklad určené ako kľúčové záležitosti auditu v určitom odvetví vo viacerých účtovných jednotkách vzhľadom na okolnosti daného odvetvia alebo súvisiacu zložitú finančného výkazníctva. Pri opise dôvodu, prečo audítor považoval danú záležitosť za jednu zo záležitostí s najväčším významom, môže byť užitočné zdôraznenie aspektov, ktoré sú špecifické pre danú účtovnú jednotku (napr. okolnosti, ktoré mali vplyv na súvisiace úsudky uplatnené vo finančných výkazoch za bežné obdobie), aby bol opis relevantnejší pre predpokladaných cieľových používateľov. Môže to byť dôležité aj pri opise kľúčovej záležitosti auditu, ktorá sa v rôznych obdobiach opakuje.

³¹ Pozri odsek A3 v ISA 570 (revidované znenie).

A45. Opis môže tiež odkazovať na najdôležitejšie aspekty, na základe ktorých audítor v rámci auditu rozhodol, že ide o jednu zo záležitostí s najväčším významom, a to napríklad:

- ekonomické podmienky, ktoré mali vplyv na schopnosť audítora získať audítorské dôkazy, napr. nelikvidné trhy v prípade určitých finančných nástrojov.
- nové alebo vznikajúce účtovné politiky, napr. záležitosti špecifické pre účtovnú jednotku alebo záležitosti špecifické pre odvetvie, ktoré tím pracujúci na zákazke prekonzultoval v rámci firmy,
- zmeny stratégie alebo obchodného modelu účtovnej jednotky, ktoré mali významný vplyv na finančné výkazy.

Ako sa daná záležitosť riešila počas auditu (pozri: odsek 13(b))

A46. Množstvo detailov, ktoré treba uviesť v správe audítora, aby sa opísalo riešenie kľúčovej záležitosti auditu počas auditu, je vecou odborného úsudku. V súlade s odsekom 13(b) môže audítor opísať:

- aspekty reakcie alebo prístupu audítora, ktoré boli najrelevantnejšie pre záležitosť alebo špecifické pre posúdené riziko významnej nesprávnosti,
- stručný prehľad vykonaných postupov,
- uvedenie výsledku postupov audítora, alebo
- kľúčové zistenia týkajúce sa záležitosti,

alebo kombináciu týchto prvkov.

Zákony, predpisy alebo národné audítorské štandardy môžu stanoviť určitú formu alebo obsah opisu kľúčovej záležitosti auditu alebo špecifikovať zahrnutie jedného alebo viacerých prvkov uvedených vyššie.

A47. Na to, aby predpokladaní cieľoví používatelia pochopili významnosť kľúčovej záležitosti auditu v kontexte auditu finančných výkazov ako celku, ako aj vzťah medzi kľúčovými záležitosťami auditu a inými zložkami správy audítora vrátane názoru audítora, treba starostlivo pristupovať k formulácii opisu kľúčových záležitostí auditu, aby:

- z tejto formulácie nevyplývalo, že audítor náležite nevyriešil záležitosť pri formovaní názoru na finančné výkazy,
- sa záležitosť uviedla do priamej spojitosti s konkrétnymi okolnosťami účtovnej jednotky bez použitia všeobecného alebo štandardizovaného jazyka,
- sa zohľadnilo, ako bola záležitosť vyriešená v prípadných súvisiacich informáciách zverejnených vo finančných výkazoch,
- takáto formulácia neobsahovala ani nenaznačovala samostatné názory na jednotlivé prvky finančných výkazov.

A48. Opis aspektov reakcie audítora na záležitosť alebo jeho prístupu k nej, najmä v prípade, že si audítorský prístup vyžadoval významné prispôbenie sa skutočnostiam a okolnostiam účtovnej jednotky, môže predpokladaným cieľovým používateľom pomôcť pochopiť neobvyklé okolnosti a významný úsudok audítora potrebný na riešenie rizika významnej nesprávnosti. Audítorský prístup mohol byť okrem toho v určitom období ovplyvnený okolnosťami špecifickými pre účtovnú jednotku, ekonomickými podmienkami alebo vývojom v odvetví. Pre audítora by mohlo byť tiež užitočné zmieniť sa o povahe a rozsahu informovania osôb poverených spravovaním o tejto záležitosti.

- A49. Napríklad pri opise prístupu audítora k účtovnému odhadu, ktorý bol identifikovaný ako odhad s vysokou neistotou pri odhadovaní, ako je ocenenie zložitých finančných nástrojov, audítor môže chcieť zdôrazniť, že zamestnal alebo poveril experta nominovaného audítorom. Takýto odkaz na využitie experta nominovaného audítorom neznižuje zodpovednosť audítora za jeho názor na finančné výkazy, a preto nie je v rozpore s odsekmi 14 – 15 v ISA 620³².
- A50. Pri opise audítorských postupov môžu vzniknúť problémy najmä v zložitých oblastiach auditu, ktoré si vyžadujú úsudok. Obzvlášť ťažké môže byť stručne zhrnúť vykonané postupy tak, aby primerane informovali o povahe a rozsahu reakcie audítora na posúdené riziko významnej nesprávnosti a súvisiacich významných úsudkoch audítora. Audítor však môže považovať za potrebné opísať určité vykonané postupy, aby informoval o tom, ako záležitosť riešil počas auditu. Takýto opis je zvyčajne len rámcový a neobsahuje podrobné informácie o postupoch.
- A51. Ako sa uvádza v odseku A46, audítor tiež môže v opise kľúčových záležitostí auditu v správe audítora uviesť výsledok reakcie audítora. V takom prípade je však potrebná opatrná formulácia, aby audítor nevytvoril dojem, že opis obsahuje osobitný názor na jednotlivé kľúčové záležitosti auditu, alebo aby sa v žiadnom prípade nespochybnil názor audítora na finančné výkazy ako celok.

Okolnosti, za ktorých sa v správe audítora neinformuje o záležitosti, ktorá sa považuje za kľúčovú záležitosť auditu (pozri: odsek 14)

- A52. Zákony alebo predpisy môžu znemožniť zverejnenie určitej záležitosti, ktorá sa považuje za kľúčovú záležitosť auditu, zo strany manažmentu alebo audítora. Zákony alebo predpisy môžu napríklad špecificky zakázať akékoľvek verejné informovanie, ktoré by mohlo ohroziť vyšetrovanie skutočného nezákonného konania alebo podozrenia z nezákonného konania vedeného príslušným orgánom (napr. záležitosti, ktoré sa týkajú alebo ktoré sa javia, že sa týkajú legalizácie príjmov z trestnej činnosti).
- A53. Ako sa uvádza v odseku 14(b), je veľmi zriedkavé neinformovať o záležitosti, ktorá sa považuje za kľúčovú záležitosť auditu, v správe audítora. Dôvodom je predpoklad, že zabezpečenie väčšej transparentnosti auditu pre predpokladaných cieľových používateľov je verejným prínosom. V dôsledku toho je úsudok neinformovať o kľúčovej záležitosti auditu vhodný len v prípadoch, keď sa nepriaznivé dôsledky takéhoto informovania pre účtovnú jednotku alebo verejnosť považujú za natoľko významné, že sa opodstatnene očakáva, že prevážia nad verejným prínosom takéhoto informovania.
- A54. Pri rozhodovaní o neinformovaní o kľúčovej záležitosti auditu sa zohľadňujú skutočnosti a okolnosti týkajúce sa danej záležitosti. Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním pomáha audítovi pochopiť názory manažmentu na významnosť nepriaznivých dôsledkov informovania o záležitosti. Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním konkrétne pomáha formovať úsudok audítora, či informovať o záležitosti, a to tak, že:
- pomáha audítovi pochopiť dôvod, prečo účtovná jednotka nezverejnila záležitosť (napr. ak zákon, predpis alebo určité rámce finančného výkazníctva umožňujú oneskorené zverejnenie alebo nezverejnenie záležitosti), a názory manažmentu na prípadné nepriaznivé dôsledky zverejnenia. Manažment môže upozorniť na určité aspekty v zákone, predpise alebo iných oficiálnych zdrojoch, ktoré môžu byť relevantné pri posudzovaní nepriaznivých dôsledkov (medzi takéto aspekty môže patriť napríklad poškodenie obchodných rokovaní alebo

³² ISA 620 „Použitie práce experta nominovaného audítorom“

konkurenčného postavenia účtovnej jednotky). Bez ohľadu na názory manažmentu na nepriaznivé dôsledky je však potrebné, aby audítor posúdil, či by bolo opodstatnené očakávať, že nepriaznivé dôsledky prevážia nad verejným prínosom informovania v zmysle odseku 14(b);

- zdôrazňuje, či došlo ku komunikácii s príslušnými regulačnými orgánmi, orgánmi presadzovania práva alebo dozornými orgánmi ohľadne danej záležitosti, a to najmä či takéto diskusie podporujú tvrdenie manažmentu, že zverejnenie záležitosti je nevhodné;
- podľa potreby umožňuje audítorovi presvedčiť manažment a osoby poverené spravovaním, aby zverejnili príslušné informácie o záležitosti. Je to možné najmä vtedy, keď sa obavy manažmentu a osôb poverených spravovaním v súvislosti s informovaním obmedzujú na určité aspekty týkajúce sa záležitosti, takže určité informácie o záležitosti môžu byť menej citlivé a bolo by možné o nich informovať.

Audítor tiež môže považovať za potrebné získať od manažmentu písomné vyhlásenie o tom, prečo je zverejnenie záležitosti nevhodné, vrátane názoru manažmentu na významnosť nepriaznivých dôsledkov takéhoto informovania.

- A55. Ďalej môže byť potrebné, aby audítor zvážil dôsledky informovania o záležitosti, ktorá bola určená ako kľúčová záležitosť auditu, z hľadiska príslušných etických požiadaviek. Okrem toho môže audítorovi zo zákona alebo predpisu vyplývať povinnosť komunikovať s príslušnými regulačnými orgánmi, orgánmi presadzovania práva alebo dozornými orgánmi o záležitosti bez ohľadu na to, či sa o tejto záležitosti informovalo v správe audítora. Takáto komunikácia môže byť užitočná aj pri audítorovom posúdení prípadných nepriaznivých dôsledkov informovania o tejto záležitosti.
- A56. Problematika, ktorú audítor zohľadňuje pri rozhodovaní o neinformovaní o záležitosti, je zložitá a vyžaduje si významný úsudok audítora. Audítor preto môže považovať za vhodné využiť právne poradenstvo.

Forma a obsah časti Kľúčové záležitosti auditu za iných okolností (pozri: odsek 16)

A57. Požiadavka v zmysle odseku 16 platí v týchto troch prípadoch:

- Audítor v súlade s odsekom 10 neurčí žiadne kľúčové záležitosti auditu (pozri odsek A59).
- Audítor rozhodne v súlade s odsekom 14, že o kľúčovej záležitosti auditu nebude informovať v správe audítora, pričom žiadne iné záležitosti neboli určené ako kľúčové záležitosti auditu.
- Jediné záležitosti určené ako kľúčové záležitosti auditu sú tie záležitosti, o ktorých sa informovalo v súlade s odsekom 15.

A58. Názorná ukážka znenia časti Kľúčové záležitosti auditu v správe audítora, ak audítor neurčil žiadne kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať:

Kľúčové záležitosti auditu

[Okrem záležitostí uvedených v časti Základ pre podmienený (záporný) názor alebo Významná neistota týkajúca sa nepretržitého pokračovania činnosti] sme neurčili žiadne [iné] kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať v našej správe.

A59. Pri určovaní kľúčových záležitostí auditu sa uplatňuje úsudok o relatívnej dôležitosti záležitostí, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora. Preto sa len vo výnimočných prípadoch môže stať, že audítor kompletného súboru finančných výkazov kótovanej spoločnosti zostavených na všeobecné účely neurčí zo záležitostí, o ktorých sa informovali osoby poverené spravovaním, aspoň jednu kľúčovú záležitosť auditu, o ktorej bude informovať v správe audítora. Za určitých obmedzených

okolností (napríklad v prípade kótovanej spoločnosti s veľmi obmedzenou činnosťou) sa však môže stať, že audítor neurčí žiadne kľúčové záležitosti auditu v súlade s odsekom 10, pretože neexistujú záležitosti, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním (pozri: odsek 17)

- A60. V zmysle ISA 260 (revidované znenie) je audítor povinný komunikovať s osobami poverenými spravovaním včas.³³ Vhodné načasovanie informovania o kľúčových záležitostiach auditu sa bude líšiť v závislosti od okolností zákazky. Audítor však môže informovať o svojich predbežných názoroch na kľúčové záležitosti auditu pri diskutovaní o plánovanom rozsahu a načasovaní auditu a podrobnejšie môže tieto záležitosti prediskutovať počas informovania o zisteniach auditu. Môže to prispieť k zmierneniu praktických problémov pri pokusoch o dôkladný obojsmerný dialóg o kľúčových záležitostiach auditu v čase finalizácie finančných výkazov a ich zverejnenia.
- A61. Komunikácia s osobami poverenými spravovaním im umožňuje oboznámiť sa s kľúčovými záležitosťami auditu, o ktorých audítor hodlá informovať v správe audítora, a v prípade potreby im poskytuje príležitosť získať podrobnejšie vysvetlenie. Audítor môže považovať za užitočné poskytnúť návrh správy audítora osobám povereným spravovaním na uľahčenie tejto diskusie. Komunikáciou s osobami poverenými spravovaním sa uznáva ich dôležitá úloha pri dozeraní na proces finančného výkazníctva, pričom osoby poverené spravovaním majú príležitosť pochopiť základ rozhodnutí audítora v súvislosti s kľúčovými záležitosťami auditu, a ako budú tieto záležitosti opísané v správe audítora. Osobám povereným spravovaním to tiež umožňuje zvážiť, či zverejnenie nových alebo rozšírených informácií môže byť užitočné vzhľadom na to, že sa o týchto záležitostiach bude informovať v správe audítora.
- A62. Komunikácia s osobami poverenými spravovaním v zmysle odseku 17(a) sa vzťahuje aj na mimoriadne zriedkavé situácie, keď sa o záležitosti určenej ako kľúčová záležitosť auditu neinformuje v správe audítora (pozri odseky 14 a A54).
- A63. Požiadavka v zmysle odseku 17(b) týkajúca sa komunikácie s osobami poverenými spravovaním, keď audítor neurčil žiadne kľúčové záležitosti auditu, o ktorých treba informovať v správe audítora, môže audítorovi umožniť viesť diskusiu s ostatnými osobami, ktoré súvisia s auditom, o prípadných významných záležitostiach (vrátane osoby zodpovednej za vykonanie previerky kontroly kvality zákazky, ak bola nominovaná). Na základe týchto diskusií môže audítor prehodnotiť svoje rozhodnutie, že neexistujú žiadne kľúčové záležitosti auditu.

Dokumentácia (pozri: odsek 18)

- A64. V súlade s odsekom 8 ISA 230 je audítor povinný vypracovať audítorskú dokumentáciu, ktorá bude dostatočná na to, aby skúsenému audítorovi bez predchádzajúceho kontaktu s auditom umožnila pochopiť okrem iného významné odborné úsudky. V kontexte kľúčových záležitostí auditu medzi tieto odborné úsudky patrí určovanie záležitostí, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora, zo záležitostí, o ktorých boli informované osoby poverené spravovaním, ako aj určovanie, či tieto záležitosti nie sú kľúčovými záležitosťami auditu. Úsudky audítora v tejto súvislosti sú pravdepodobne doložené zdokumentovanou komunikáciou audítora s osobami poverenými spravovaním a audítorskou dokumentáciou týkajúcou sa jednotlivých záležitostí (pozri odsek A39), ako aj niektorou inou audítorskou dokumentáciou o významných záležitostiach, ktoré vznikli počas auditu (napr. memorandum o ukončení auditu). Tento ISA však nevyžaduje, aby audítor

³³ ISA 260 (revidované znenie), odsek 21

zdokumentoval, prečo ostatné záležitosti, o ktorých informoval osoby poverené spravovaním, neboli záležitosťami, ktoré si vyžadovali značnú pozornosť audítora.

