

## ZOSÚLAĐUJÚCE DODATKY K OSTATNÝM MEDZINÁRODNÝM ŠTANDARDOM

Poznámka: Nižšie sú uvedené zosúlaďujúce dodatky k ostatným medzinárodným štandardom vyplývajúce zo schválenia ISA 250 (revidované znenie). Tieto dodatky nadobudnú účinnosť v rovnakom čase ako ISA 250 (revidované znenie) a sú v nich vyznačené zmeny oproti posledným schváleným verziám medzinárodných štandardov, ktoré boli zmenené a doplnené. Číslovanie poznámok pod čiarou v týchto dodatkoch sa nezhoduje so zmenenými a doplnenými medzinárodnými štandardmi, a preto treba nahliadnuť do uvedených medzinárodných štandardov. Tieto zosúlaďujúce dodatky schválila Rada pre dohľad nad verejným záujmom (Public Interest Oversight Board – PIOB), ktorá dospela k záveru, že pri vypracovaní zosúlaďujúcich dodatkov sa dodržal náležitý postup a že verejnému záujmu sa venovala náležitá pozornosť.

### **ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“**

#### **Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**

mlčanlivosť, bezpečná úschova, integrita, dostupnosť a možnosť vyhľadať dokumentáciu k zákazke (pozri: odsek 46)

A56. Relevantné etické požiadavky stanovujú pre pracovníkov firmy povinnosť zachovávať neustále mlčanlivosť o informáciách obsiahnutých v dokumentácii k zákazke, ak klient neposkytol špecifické oprávnenie na zverejnenie týchto informácií, alebo ak neexistujú povinnosti tak učiniť vyplývajúce zo zákona, predpisu alebo príslušných etických požiadaviek. ~~neexistuje zákonná alebo profesionálna povinnosť.~~  
<sup>22</sup>—Konkrétne zákony alebo predpisy môžu pracovníkom firmy ukladať ďalšie povinnosti týkajúce sa zachovávaní mlčanlivosti o klientovi, najmä keď ide o osobné údaje.

### **ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“**

#### **Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**

##### **Dohodnutie podmienok zákazky na audit**

A26. Keď to je dôležité, možno v zákazkovom liste na audit uviesť aj:

- dohody o zapojení ďalších audítorov a expertov do určitých aspektov auditu,
- dohody o zapojení interných audítorov a ďalších zamestnancov účtovnej jednotky,
- dohody, ktoré treba uskutočniť s predchádzajúcim audítorom, ak nejaký bol, v prípade prvého auditu,
- všetky skutočnosti obmedzujúce zodpovednosť audítora, ak takáto možnosť existuje,
- odkaz na všetky ďalšie dohody medzi audítorom a účtovnou jednotkou,
- všetky povinnosti týkajúce sa poskytnutia audítorskej pracovnej dokumentácie iným osobám.

Príklad zákazkového listu na audit je uvedený v prílohe 1.

<sup>22</sup> Pozri napr. odsek 140.7 a 225.35 Kódexu IESBA.

## ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“

### Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientom a zákaziek na audit (pozri: odsek

12)

A8a. Zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky<sup>23</sup> môžu vyžadovať, aby audítor pred prijatím zákazky požiadal prechádzajúceho audítora o poskytnutie známych informácií o akýchkoľvek skutočnostiach alebo okolnostiach, o ktorých by podľa úsudku prechádzajúceho audítora mal audítor vedieť skôr, než sa rozhodne, či zákazku prijme. V niektorých prípadoch môže byť prechádzajúci audítor povinný poskytnúť navrhovanému nasledujúcemu audítorovi na jeho žiadosť informácie o zistenom nesúlade alebo o podozrení z nesúladu so zákonmi a s predpismi. Ak napríklad prechádzajúci audítor odstúpil od zákazky v dôsledku zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi, podľa Kódexu IESBA je povinný navrhovanému nasledujúcemu audítorovi na jeho žiadosť poskytnúť všetky fakty a iné informácie o tomto nesúlade, o ktorých by podľa názoru prechádzajúceho audítora mal navrhovaný nasledujúci audítor vedieť skôr, než sa rozhodne, či zákazku prijme.<sup>24</sup>

## ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“

### Úvod

**Zodpovednosť za prevenciu podvodu a jeho odhalenie**

*Zodpovednosť audítora*

8a. Audítorovi môžu zo zákona, predpisu alebo príslušných etických požiadaviek vyplývať ďalšie povinnosti týkajúce sa nesúladu účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi vrátane podvodu, ktoré sa môžu líšiť od tohto alebo iných ISA alebo ktoré môžu presahovať rámec tohto alebo iných ISA, napr.: (pozri: odsek A5a)

- (a) reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi vrátane požiadaviek, ktoré sa týkajú špecifickej komunikácie s manažmentom a s osobami poverenými spravovaním, posúdiť vhodnosť ich reakcie na nesúlad a určiť, či treba podniknúť ďalšie kroky,
- (b) oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi iným audítorom (napr. v prípade auditu finančných výkazov skupiny),
- (c) požiadavky na dokumentáciu v súvislosti so zisteným nesúladom alebo podozrením z nesúladu so zákonmi a s predpismi.

Plnenie akýchkoľvek ďalších povinností môže poskytnúť ďalšie informácie relevantné pre prácu audítora v súlade s týmto alebo inými ISA (napr. v súvislosti s bezúhonnosťou manažmentu a, keď je to vhodné, osôb poverených spravovaním).

<sup>23</sup> Pozri napr. odsek 210.14 Kódexu IESBA.

<sup>24</sup> Pozri napr. odsek 225.31 Kódexu IESBA.

## Požiadavky

### Oznamovanie manažmentu a komunikácia s osobami poverenými spravovaním

40. Ak audítor zistil podvod alebo získal informácie naznačujúce možnú existenciu podvodu, je povinný tieto skutočnosti včas oznámiť manažmentu na príslušnej úrovni, pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis, aby osoby primárne zodpovedné za prevenciu a odhalenie podvodu informoval o skutočnostiach relevantných z hľadiska ich zodpovednosti (pozri: odsek A59a – A60).
41. Za predpokladu, že nie všetky osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky sa zúčastňujú na jej riadení, ak audítor zistil podvod alebo má podozrenie z podvodu, do ktorého sú zapojení:
- a) manažment,
  - b) zamestnanci s významným postavením v oblasti interných kontrol,
  - c) iné osoby, pričom výsledkom podvodu je významná nesprávnosť vo finančných výkazoch,

audítor je povinný tieto skutočnosti včas oznámiť osobám povereným spravovaním účtovnej jednotky. Ak má audítor podozrenie, že sa manažment podieľa na podvode, je audítor povinný o svojom podozrení informovať osoby poverené spravovaním a prediskutovať s nimi charakter, časové rozvrhnutie a rozsah auditorských postupov potrebných na dokončenie auditu. Takáto komunikácia s osobami poverenými spravovaním je povinná, pokiaľ ju nezakazuje zákon alebo predpis (pozri: odseky A59a, A61 – A63).

42. Pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky o všetkých ostatných skutočnostiach týkajúcich sa podvodu, ktoré sú podľa názoru audítora relevantné z hľadiska zodpovednosti týchto osôb (pozri: odsek A59a, A64).

### Oznamovanie podvodu príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky ~~regulačným orgánom a orgánom presadzovania práva~~

43. Ak audítor identifikoval podvod alebo má podozrenie z podvodu, je povinný určiť, či zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky: je zodpovedný za oznámenie tohto výskytu alebo podozrenia osobám mimo účtovnej jednotky. Aj keď profesionálna povinnosť zachovávať dôvernosť informácií klienta môže byť prekážkou takéhoto oznámenia, povinnosti, ktoré audítorovi vyplývajú zo zákona, však môžu mať za určitých okolností vyššiu prioritu, než povinnosť zachovávanie mlčanlivosti (pozri: odseky A65 – A67)
- a) vyžadujú, aby audítor oznámil túto skutočnosť príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky.
  - b) ukladajú povinnosti, v zmysle ktorých by oznámenie príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky mohlo byť vhodné v danej situácii.

## Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

### Zodpovednosť za prevenciu podvodu a jeho odhalenie

Zodpovednosť audítora (pozri: odsek 8a)

A5a. Zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky môžu audítorovi uložiť povinnosť vykonať ďalšie postupy a podniknúť ďalšie kroky. Napríklad podľa Etického kódexu pre účtovných odborníkov, ktorý vydala Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) (Kódex IESBA), je audítor povinný

podniknúť kroky s cieľom reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi a určiť, či treba podniknúť ďalšie kroky. Medzi tieto kroky môže patriť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi ostatným audítorom v rámci skupiny vrátane partnera zodpovedného za zákazku skupiny, audítorov komponentu alebo iných audítorov, ktorí vykonávajú práce v komponentoch skupiny na iné účely ako audit finančných výkazov skupiny.<sup>25</sup>

**Oznamovanie manažmentu a komunikácia s osobami poverenými spravovaním**  
(pozri: odseky 40 – 42)

A59a. V niektorých jurisdikciách môže zákon alebo predpis obmedziť audítorovo oznámenie určitých skutočností manažmentu a osobám povereným spravovaním. Zákon alebo predpis môže konkrétne zakázať oznámenie alebo iné konanie, ktoré môže ohroziť vyšetrovanie zisteného nezákonného konania alebo podozrenia z nezákonného konania zo strany príslušného orgánu, vrátane upozornenia účtovnej jednotky, napr. keď je audítor povinný oznámiť podvod príslušnému orgánu v súlade s platnými právnymi predpismi o ochrane pred praním špinavých peňazí. V takomto prípade môžu byť skutočnosti, ktoré zohľadňuje audítor, zložené, pričom audítor môže považovať za vhodné požiadať o právne poradenstvo.

**Oznamovanie regulačným a donucovacím orgánom** **Oznamovanie podvodu príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky** (pozri: odsek 43)

A65. ISA 250 (revidované znenie)<sup>26</sup> poskytuje ďalšie usmernenie týkajúce sa rozhodnutia audítora, či oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky je povinné alebo vhodné za daných okolností, vrátane posúdenia povinnosti audítora zachovávať mlčanlivosť. Profesionálna povinnosť audítora zachovávať mlčanlivosť o informáciách týkajúcich sa klienta môže audítorovi brániť oznámiť podvod osobe mimo účtovnej jednotky klienta. Právna zodpovednosť audítora je však v každej krajine iná a za určitých okolností môžu predpisy, zákon, prípadne súdne rozhodnutia prevážiť nad povinnosťou zachovávať mlčanlivosť. V niektorých krajinách má audítor finančnej inštitúcie zákonnú povinnosť oznámiť výskyt podvodu orgánom dohľadu. V niektorých krajinách je audítor povinný oznámiť orgánom aj nesprávnosti, ak manažment a osoby poverené spravovaním neprijmú nápravné opatrenia.

A66. Určenie v zmysle odseku 43 môže zahŕňať zložené úvahy a odborné úsudky. Audítor preto môže zvážiť interné konzultácie (napr. v rámci firmy alebo inej firmy v rámci siete) alebo dôverné konzultácie s regulačným orgánom alebo odborným orgánom (pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis alebo pokiaľ by sa tým neporušila povinnosť zachovávať mlčanlivosť). Audítor tiež môže zvážiť požiadanie o právne poradenstvo, aby zistil možnosti ďalšieho postupu a súvisiace profesionálne alebo právne dôsledky prijatia konkrétnych krokov. Audítor môže považovať za vhodné požiadať o právnu radu, aby určil vhodný postup zodpovedajúci okolnostiam s cieľom zistiť kroky potrebné na zváženie aspektov verejného záujmu identifikovaného podvodu.

<sup>25</sup> Pozri napr. odseky 225.21 – 225.22 Kódexu IESBA.

<sup>26</sup> ISA 250 (revidované znenie), „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“, odseky A28 – A34

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

### Úvod

#### Úloha komunikácie

7. Informovanie osôb poverených spravovaním o určitých skutočnostiach zo strany audítora môžu v niektorých jurisdikciách obmedzovať zákony alebo nariadenia. Zákony alebo nariadenia môžu ~~napríklad~~ konkrétne zakazovať informovanie alebo iné kroky, ktoré by mohli príslušnému orgánu brániť vyšetriť protiprávny čin, ktorý sa skutočne stal, prípadne podozrenie z takéhoto činu vrátane upozornenia účtovnej jednotky, napr. keď je audítor povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu v súlade s právnymi predpismi o ochrane pred praním špinavých peňazí. V takomto prípade môžu byť skutočnosti, ktoré zohľadňuje audítor, zložité, pričom audítor môže považovať za vhodné požiadať o právne poradenstvo. Za určitých okolností môžu vyvstať komplikované rozpory medzi audítorovou povinnosťou zachovávať mlčanlivosť a jeho povinnosťou informovať. V takom prípade môže audítor zvážiť možnosť požiadať o právnu radu.

## ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“

### Požiadavky

#### Informovanie o nesprávnostiach a oprava nesprávností

8. Ak to nezakazuje zákon alebo predpis, audítor je povinný včas informovať členov príslušnej úrovne manažmentu o všetkých nesprávnostiach, o ktorých sa nazhromaždia údaje počas auditu, ~~ak to nezakazuje zákon alebo predpis.~~<sup>27</sup> Audítor požiada manažment, aby takéto nesprávnosti opravil. (Pozri: odseky A7 – A9)

### Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

#### Informovanie o nesprávnostiach a oprava nesprávností (pozri: odseky 8 – 9)

- A11. V niektorých jurisdikciách môže zákon alebo predpis audítorovi brániť v tom, aby manažment alebo iné osoby v účtovnej jednotke informoval o určitých nesprávnostiach. Zákony alebo predpisy môže ~~napríklad~~ konkrétne zakázať informovanie alebo iné kroky, ktoré by mohli príslušnému orgánu brániť vyšetriť protiprávny čin, ktorý sa skutočne stal, prípadne podozrenie z takéhoto činu vrátane upozornenia účtovnej jednotky, napr. keď je audítor povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu v súlade s právnymi predpismi o ochrane pred praním špinavých peňazí. V takomto prípade môžu byť skutočnosti, ktoré zohľadňuje audítor, zložité, pričom audítor môže považovať za vhodné požiadať o právne poradenstvo. Za určitých okolností môžu vzniknúť komplikované rozpory medzi audítorovou povinnosťou zachovávať mlčanlivosť a jeho povinnosťou informovať. V takom prípade môže audítor zvážiť, či požiada o právnu radu.

## ISA 500 „Audítorské dôkazy“

### Požiadavky

#### Informácie, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy

7. Pri vypracúvaní a vykonávaní audítorských postupov audítor zváži relevantnosť a spoľahlivosť informácií, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy. (Pozri: odseky A26 až A33a)

<sup>27</sup> ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 7.

## Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

### Informácie, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy

*Relevantnosť a spoľahlivosť* (pozri: odsek 7)

A26. Ako sa uvádza v odseku A1, audítorské dôkazy sa síce získavajú najmä audítorskými postupmi vykonávanými počas auditu, ale môžu zahŕňať aj informácie získané z iných zdrojov, akými môžu za určitých okolností byť napríklad predchádzajúce audity, ~~a firemné postupy kontroly kvality v súvislosti s akceptáciou klienta a pokračovaním vzťahu s ním~~ a plnenie určitých ďalších povinností vyplývajúcich zo zákona, predpisu alebo z príslušných etických požiadaviek (napr. v súvislosti s nesúlodom účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi). Kvalitu všetkých audítorských dôkazov ovplyvňuje relevantnosť a spoľahlivosť informácií, na ktorých sú dôkazy založené.

A33a. ISA 250 (revidované znenie)<sup>28</sup> poskytuje ďalšie usmernenie týkajúce sa plnenia akýchkoľvek ďalších povinností, ktoré audítorovi vyplývajú zo zákona, predpisu alebo z príslušných etických požiadaviek, v súvislosti so zisteným nesúlodom alebo podozrením z nesúladu účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi, ktoré môže poskytnúť ďalšie informácie relevantné pre prácu audítora v súlade s ISA a posúdenie dôsledkov takéhoto nesúladu vo vzťahu k iným aspektom auditu.

## ISRE 2400 (revidované znenie) „Zákazky na preverenie historických finančných výkazov“

### Požiadavky

#### Vykonávanie zákazky

*Návrh a vykonávanie postupov*

48. Získavanie informácií od manažmentu, resp. iných pracovníkov účtovnej jednotky, musí zahŕňať tieto záležitosti (pozri odseky A84 – A87a):

.....

- (d) existenciu faktických, potenciálnych alebo údajných:
  - i. podvodov alebo iných protiprávných činov s dopadom na účtovnú jednotku,
  - ii. porušení právnych prepisov, pri ktorých sa má vo všeobecnosti za to, že majú priamy dopad na významné sumy a údaje vykázané vo finančných výkazoch, ako napr. daňových a penzijných právnych predpisov,

Podvody a nedodržiavanie zákonov a predpisov

52. Ak existujú nejaké skutočnosti svedčiacie o spáchaní podvodu alebo o nedodržiavaní zákonov a predpisov alebo o podozrení z podvodu alebo nedodržiavania zákonov a predpisov, audítor je povinný:

- (a) informovať o danej záležitosti príslušnú úroveň manažmentu účtovnej jednotky, resp. osoby poverené spravovaním, pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis, (pozri: odsek A91a)
- (b) vyžiadať si od manažmentu jeho vyhodnotenie možných dopadov, ktoré by daná záležitosť mohla mať na finančné výkazy,
- (c) posúdiť, ako vyhodnotenie možných dopadov zisteného podvodu alebo nedodržiavania zákonov a predpisov alebo podozrenia z podvodu alebo nedodržiavania zákonov a predpisov, o ktorom získal informácie od manažmentu, ovplyvní jeho záver o finančných výkazoch a jeho správu,
- (d) posúdiť, či zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky: má povinnosť informovať o spáchaní podvodu alebo iného protiprávneho konania alebo o podozrení z podvodu alebo iné protiprávne konanie externý subjekt (pozri odsek A92 – A92d)

<sup>28</sup> ISA 250 (revidované znenie) „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“, odsek 9

## ZOSÚLAĐUJÚCE DODATKY K OSTATNÝM MEDZINÁRODNÝM ŠTANDARDOM

- i. vyžadujú, aby audítor oznámil túto skutočnosť príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky,
- ii. ukladajú povinnosti, v zmysle ktorých by oznámenie príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky mohlo byť vhodné v danej situácii.

### Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

#### Vykonávanie zákazky

*Návrh a vykonávanie postupov* (pozri odseky 47, 55)

Získavanie informácií (pozri odseky 46 – 48)

A87a. Audítorovi môžu zo zákona, predpisu alebo príslušných etických požiadaviek vyplývať ďalšie povinnosti týkajúce sa nesúladu účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi vrátane podvodu, ktoré sa môžu líšiť od tohto ISRE alebo presahovať jeho rámec, napr.:

- (a) reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi vrátane požiadaviek, ktoré sa týkajú špecifickej komunikácie s manažmentom a osobami poverenými spravovaním, a posúdiť, či treba podniknúť ďalšie kroky,
- (b) oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi audítorovi, napr. partnerovi zodpovednému za zákazku skupiny,<sup>29</sup>
- (c) požiadavky na dokumentáciu v súvislosti so zisteným nesúladom alebo podozrením z nesúladu so zákonmi a s predpismi.

Plnenie akýchkoľvek ďalších povinností môže poskytnúť ďalšie informácie relevantné pre prácu audítora v súlade s týmto ISRE (napr. v súvislosti s bezúhonnosťou manažmentu a, keď je to vhodné, osôb poverených spravovaním).

Postupy zaoberajúce sa špecifickými okolnosťami

Podvody a nedodržiavanie zákonov a predpisov (pozri odseky 52 písm. (a) a (d))

#### Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním

A91a. V niektorých jurisdikciách môže zákon alebo predpis obmedziť audítorovo oznámenie určitých skutočností manažmentu alebo osobám povereným spravovaním. Zákon alebo predpis môže konkrétne zakázať oznámenie alebo iné konanie, ktoré môže ohroziť vyšetrovanie zisteného nezákonného konania alebo podozrenia z nezákonného konania zo strany príslušného orgánu, vrátane upozornenia účtovnej jednotky, napr. keď je audítor povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu príslušnému orgánu v súlade s právnymi predpismi o ochrane pred praním špinavých peňazí. V takomto prípade môžu byť skutočnosti, ktoré zohľadňuje audítor, zložené, pričom audítor môže považovať za vhodné požiadať o právne poradenstvo.

Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky

A92. V súlade s týmto štandardom musí audítor v prípade, že odhalil podvod alebo iné protiprávne konanie, alebo má podozrenie z podvodu alebo iné protiprávne konanie, posúdiť, či má zodpovednosť informovať o svojich zisteniach alebo podozreniach externý subjekt. V určitých prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu mimo

<sup>29</sup> Pozri napr. odseky 225.44 – 225.48 Kódexu IESBA.

úctovnej jednotky povinné alebo vhodné, pretože:

- a) audítor je v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami povinný takéto oznámenie uskutočniť,
- b) audítor rozhodol, že oznámenie je vhodným krokom, ako reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu v súlade s príslušnými etickými požiadavkami (pozri odsek A92a), alebo
- c) audítor má na to právo v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami (pozri odsek A92b).

~~Hoci profesionálna povinnosť audítora uchovávať v dôvernosti informácie týkajúce sa klienta bráni v ohlasovaní takýchto informácií, v niektorých prípadoch môže nad touto povinnosťou prevážiť právna zodpovednosť audítora.~~

A92a. V niektorých prípadoch môže byť audítor v súlade s príslušnými etickými požiadavkami povinný oznámiť alebo posúdiť, či je oznámenie zisteného podvodu alebo nesúladu so zákonmi a s predpismi alebo podozrenia z podvodu alebo nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo úctovnej jednotky vhodným krokom v danej situácii. Podľa Kódexu IESBA je napríklad audítor povinný podniknúť kroky s cieľom reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi a posúdiť, či treba podniknúť ďalšie kroky, napr. oznámiť túto skutočnosť príslušnému orgánu mimo úctovnej jednotky.<sup>30</sup> V Kódexe IESBA sa uvádza, že takéto oznámenie by sa nepovažovalo za porušenie povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa Kódexu IESBA.<sup>31</sup>

A92b. Aj keď zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky neobsahujú požiadavky, ktoré sa týkajú oznámenia zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, audítorovi môžu priznať právo oznámiť zistený podvod alebo nesúlad so zákonmi a predpismi alebo podozrenie z podvodu alebo nesúladu so zákonmi a predpismi príslušnému orgánu mimo úctovnej jednotky.

A92c. V iných prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo úctovnej jednotky znemožnené povinnosťou audítora zachovávať mlčanlivosť vyplývajúcou zo zákona, predpisu alebo z príslušných etických požiadaviek.

A92d. Určenie v zmysle odseku 52 písm. d) môže zahŕňať zložité úvahy a odborné úsudky. Audítor preto môže zvážiť interné konzultácie (napr. v rámci firmy alebo inej firmy v rámci siete) alebo dôverné konzultácie s regulačným orgánom alebo odborným orgánom (pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis alebo pokiaľ by sa tým neporušila povinnosť zachovávať mlčanlivosť). Audítor tiež môže zvážiť požiadanie o právne poradenstvo, aby zistil možnosti ďalšieho postupu a súvisiace profesionálne alebo právne dôsledky prijatia konkrétnych krokov.

## **ISAE 3000 (revidované znenie) „Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií“**

### **Požiadavky**

#### **Plánovanie a vykonávanie zákazky**

*Poznanie predmetu zákazky a ďalších okolností zákazky*

45. Audítor získa od príslušnej strany, resp. strán informácie o tom:

<sup>30</sup> Pozri napr. odseky 225.51 až 225.52 Kódexu IESBA.

<sup>31</sup> Pozri napr. odseky 140.7 a 225.53 Kódexu IESBA.



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 – A101a)

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;

či zodpovedná strana pri vypracovaní informácií o predmete zákazky použila nejakého experta.

#### **Povinnosť komunikovať o iných skutočnostiach**

78. Audítora 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 – A192f.)

#### **Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**

##### **Plánovanie a vykonávanie zákazky**

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

A101a. Audítora môžu zo zákona, predpisu alebo príslušných etických požiadaviek vyplývať ďalšie povinnosti týkajúce sa nesúladu účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi, ktoré sa môžu líšiť od tohto ISAE alebo presahovať jeho rámec, napr.:

- (a) reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi vrátane požiadaviek, ktoré sa týkajú špecifickej komunikácie s manažmentom a osobami poverenými spravovaním a posúdiť, či treba podniknúť ďalšie kroky,
- (b) oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi audítora,<sup>32</sup>
- (c) požiadavky na dokumentáciu v súvislosti so zisteným nesúladom alebo podozrením z nesúladu so zákonmi a s predpismi.

Plnenie akýchkoľvek ďalších povinností môže poskytnúť ďalšie informácie relevantné pre prácu audítora v súlade s týmto alebo iným ISAE (napr. v súvislosti s bezúhonnosťou zodpovednej osoby alebo osôb poverených spravovaním). V odsekoch A192a – A192e sa podrobnejšie uvádzajú povinnosti audítora vyplývajúce zo zákona, predpisu a z príslušných etických požiadaviek v súvislosti s komunikovaním a oznamovaním zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi.

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

Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním

A192a. Príslušné etické požiadavky môžu zahŕňať požiadavku oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi manažmentu na príslušnej úrovni alebo osobám povereným spravovaním. V niektorých jurisdikciách môže zákon alebo predpis obmedziť audítoraovo oznámenie určitých skutočností zodpovednej osobe, manažmentu alebo osobám povereným spravovaním. Zákon alebo predpis môže konkrétne zakázať oznámenie alebo iné konanie, ktoré môže ohroziť vyšetrovanie zisteného nezákonného konania alebo podozrenia z nezákonného konania zo strany

<sup>32</sup> Pozri napr. odseky 225.44 – 225.48 Kódexu IESBA.

## ZOSÚLAĐUJÚCE DODATKY K OSTATNÝM MEDZINÁRODNÝM ŠTANDARDOM

príslušného orgánu, vrátane upozornenia účtovnej jednotky, napr. keď je audítor povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu príslušnému orgánu v súlade s právnymi predpismi o ochrane pred praním špinavých peňazí. V takomto prípade môžu byť skutočnosti, ktoré zohľadňuje audítor, zložité, pričom audítor môže považovať za vhodné požiadať o právne poradenstvo.

Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky

A192b. Zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky môžu:

- a) vyžadovať, aby audítor oznámil zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky.
- b) ukladať povinnosti, v rámci ktorých by oznámenie príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky mohlo byť vhodné v danej situácii.<sup>33</sup>

A192c. V určitých prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky povinné alebo vhodné, pretože:

- a) audítor je v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami povinný takéto oznámenie uskutočniť,
- b) audítor rozhodol, že oznámenie je vhodným krokom, ako reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu v súlade s príslušnými etickými požiadavkami, alebo
- c) audítor má na to právo v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami.

A192d. Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi v súlade so zákonom, predpisom alebo s príslušnými etickými požiadavkami môže zahŕňať nesúlad so zákonmi a s predpismi, ktorý audítor zistí alebo na ktorý je upozornený pri vykonávaní zákazky, ale ktorý nesmie mať vplyv na informácie o predmete zákazky. Podľa tohto ISAE sa od audítora neočakáva, že bude poznať zákony a predpisy nad rámec tých, ktoré majú vplyv na informácie o predmete zákazky. V súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami sa však od audítora môže očakávať, že pri reakcii na takýto nesúlad uplatní svoje poznatky, odborný úsudok a odborné znalosti. O tom, či určité konanie predstavuje skutočný nesúlad, rozhodne v konečnom dôsledku súd alebo iný príslušný rozhodovací orgán.

A192e. V niektorých prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky znemožnené povinnosťou audítora zachovávať mlčanlivosť vyplývajúcou zo zákona, predpisu alebo z príslušných etických požiadaviek. V iných prípadoch by sa oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky nepovažovalo za porušenie povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa príslušných etických požiadaviek.<sup>34</sup>

A192f. Audítor môže zvážiť interné konzultácie (napr. v rámci firmy alebo inej firmy v rámci siete), požiadanie o právne poradenstvo na zistenie profesionálnych alebo právnych dôsledkov podniknutia určitých krokov alebo dôverné konzultácie s regulačným orgánom alebo odborným orgánom (pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis alebo pokiaľ by sa tým neporušila povinnosť

<sup>33</sup> Pozri napr. odseky 225.51 až 225.52 Kódexu IESBA.

<sup>34</sup> Pozri napr. odseky 140.7 a 225.53 Kódexu IESBA.

zachovávať mlčanlivosť).<sup>35</sup>

## **ISAE 3402 „Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby“**

### **Požiadavky**

#### **Iné komunikačné zodpovednosti**

56. Ak sa audítor organizácie poskytujúcej služby dozvie o nesúlade so zákonmi a predpismi, podvode alebo neopravených chybách, za ktoré zodpovedá organizácia poskytujúca služby, a daná záležitosť nie je jednoznačne bezvýznamná a môže mať vplyv na jednu alebo viac účtovných jednotiek klienta, audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný určiť, či boli o tejto záležitosti vhodne informované účtovné jednotky klienta, ktorých sa to týka. Ak takáto komunikácia neprebehla a organizácia poskytujúca služby to odmietla urobiť, audítor je povinný prijať príslušné opatrenia (pozri: odsek A53).

### **Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**

#### **Iné komunikačné zodpovednosti (pozri: odsek 56)**

A53. K vhodným opatreniam reagujúcim na okolnosti uvedené v odseku 56, pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis, patrí:

- získanie právnej rady ohľadom následkov rôznych opatrení,
- komunikácia s osobami poverenými spravovaním,
- určiť, či je potrebná komunikácia s tretími stranami (napr. zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky môžu vyžadovať, aby audítor poskytujúci služby oznámil určitú skutočnosť príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky alebo externému audítorovi organizácie poskytujúcej služby,<sup>36</sup> alebo môžu ukladať povinnosti, v rámci ktorých by oznámenie príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky mohlo byť vhodné v danej situácii, komunikácia s tretími stranami (napr. regulačnými orgánmi), ak sa to požaduje,
- modifikácia názoru audítora organizácie poskytujúcej služby alebo pridanie odseku Iné skutočnosti,
- odstúpenie od zákazky.

<sup>35</sup> Pozri napr. odsek 225.55 Kódexu IESBA.

<sup>36</sup> Pozri napr. odseky 225.44 až 225.48 Kódexu IESBA.

## ISAE 3410 „Zákazky na uisťovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov“

### Požiadavky

#### Ďalšie oznamovacie povinnosti

78. Pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis, audítor poskytujúci služby oznámi osobám, ktoré majú zodpovednosť za dohľad nad výkazom emisií skleníkových plynov, skutočnosti, ktoré zaznamená v priebehu zákazky, a určí, či existuje zodpovednosť oznámiť ich inej strane v rámci alebo nad rámec účtovnej jednotky:
- (a) nedostatky internej kontroly, ktoré sú na základe odborného úsudku audítora poskytujúceho služby dostatočne dôležité, aby si zaslúžili pozornosť,
  - (b) identifikovaný alebo domnelý podvod,
  - (c) iné skutočnosti znamenajúce zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s ~~alebo~~ predpismi, s výnimkou jednoznačne bezvýznamných skutočností (pozri: odsek A87).

## ISRS 4410 (revidované znenie) „Zákazky na zostavenie finančných informácií“

### Požiadavky

#### Etické požiadavky

21. Audítor poskytujúci služby je povinný dodržiavať relevantné etické požiadavky (pozri: odseky A19 až A21e).

#### Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním

27. Audítor poskytujúci služby je povinný v priebehu zákazky na zostavenie finančných informácií včas oznámiť manažmentu, resp. osobám povereným spravovaním, všetky záležitosti, ktoré sa týkajú zákazky na zostavenie finančných informácií a ktoré sú podľa odborného úsudku audítora poskytujúceho služby dostatočne dôležité na to, aby im manažment, resp. osoby poverené spravovaním, venovali pozornosť (pozri: odsek A41 – A41a).

#### Etické požiadavky (pozri: odsek 21)

Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky

A21a. Zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky môžu:

- a) vyžadovať, aby audítor oznámil zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky,
- b) ukladať povinnosti, v rámci ktorých by oznámenie príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky mohlo byť vhodné v danej situácii.<sup>37</sup>

A21b. V určitých prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky povinné alebo vhodné, pretože:

- a) audítor je v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami povinný takéto oznámenie uskutočniť,
- b) audítor rozhodol, že oznámenie je vhodným krokom, ako reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu v súlade s príslušnými etickými požiadavkami, alebo
- c) audítor má na to právo v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami.

<sup>37</sup> Pozri napr. odseky 225.51 až 225.52 Kódexu IESBA.

A21c. Podľa odseku 28 tohto ISRS sa od audítora neočakáva, že bude poznať zákony a predpisy nad rámec tých, ktoré sú potrebné na to, aby bol schopný zrealizovať zákazku na zostavenie finančných informácií. V súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami sa však od audítora môže očakávať, že pri reakcii na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu uplatní svoje poznatky, odborný úsudok a odborné znalosti. O tom, či určité konanie predstavuje skutočný nesúlad, rozhodne v konečnom dôsledku súd alebo iný príslušný rozhodovací orgán.

A21d. V niektorých prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky znemožnené povinnosťou audítora zachovávať mlčanlivosť vyplývajúcou zo zákona, predpisu alebo z príslušných etických požiadaviek. V iných prípadoch by sa oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky nepovažovalo za porušenie povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa príslušných etických požiadaviek.<sup>38</sup>

A21e. Audítor môže zväžiť interné konzultácie (napr. v rámci firmy alebo inej firmy v rámci siete), požiadanie o právne poradenstvo na zistenie profesionálnych alebo právnych dôsledkov podniknutia určitých krokov alebo dôverné konzultácie s regulačným orgánom alebo odborným orgánom (pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis alebo pokiaľ by sa tým neporušila povinnosť zachovávať mlčanlivosť).<sup>39</sup>

#### **Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním (pozri: odsek 27)**

A41a. Príslušné etické požiadavky môžu zahŕňať požiadavku oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi manažmentu na príslušnej úrovni alebo osobám povereným spravovaním. V niektorých jurisdikciách môže zákon alebo predpis obmedziť audátorovo oznámenie určitých skutočností manažmentu alebo osobám povereným spravovaním. Zákon alebo predpis môže konkrétne zakázať oznámenie alebo iné konanie, ktoré môže ohroziť vyšetrovanie zisteného nezákonného konania alebo podozrenia z nezákonného konania zo strany príslušného orgánu, vrátane upozornenia účtovnej jednotky, napr. keď je audítor povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu príslušnému orgánu v súlade s právnymi predpismi o ochrane pred praním špinavých peňazí. V takomto prípade môžu byť skutočnosti, ktoré zohľadňuje audítor, zložité, pričom audítor môže považovať za vhodné požiadať o právne poradenstvo.

<sup>38</sup> Pozri napr. odseky 140.7 a 225.53 Kódexu IESBA.

<sup>39</sup> Pozri napr. odsek 225.55 Kódexu IESBA.