

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 620
POUŽITIE PRÁCE EXPERTA NOMINOVANÉHO AUDÍTOROM

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

OBSAH

| | Odsek |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Úvod | |
| Rozsah pôsobnosti tohto ISA | 1 – 2 |
| Zodpovednosť audítora za názor audítora | 3 |
| Dátum nadobudnutia účinnosti | 4 |
| Ciele | 5 |
| Definície | 6 |
| Požiadavky | |
| Rozhodnutie o potrebe experta nominovaného audítorm | 7 |
| Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov | 8 |
| Spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť experta nominovaného audítorm | 9 |
| Oboznámenie sa s odborom, na ktorý sa expert nominovaný audítorm špecializuje . | 10 |
| Dohoda s expertom nominovaným audítorm | 11 |
| Vyhodnotenie vhodnosti práce experta nominovaného audítorm | 12 – 13 |
| Odkaz na experta nominovaného audítorm v správe audítora | 14 – 15 |
| Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály | |
| Definícia experta nominovaného audítorm | A1 – A3 |
| Rozhodnutie o potrebe experta nominovaného audítorm | A4 – A9 |
| Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov | A10 – A13 |
| Spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť experta nominovaného audítorm | A14 – A20 |
| Oboznámenie sa s odborom, na ktorý sa expert nominovaný audítorm špecializuje | A21 – A22 |
| Dohoda s expertom nominovaným audítorm | A23 – A31 |
| Vyhodnotenie vhodnosti práce experta nominovaného audítorm | A32 – A40 |
| Odkaz na experta nominovaného audítorm v správe audítora | A41 – A42 |
| Príloha: Úvahy pre potreby dohody medzi audítorm a externým expertom nominovaným audítorm | |

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 620 „Použitie práce experta nominovaného audítorm“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora vzhľadom na prácu jednotlivca alebo organizácie v inej odbornej oblasti, než je účtovníctvo alebo audit, keď audítor uvedenú prácu použije ako pomoc pri získavaní dostatočných a vhodných auditorských dôkazov.
2. Tento ISA sa nezaoberá:
 - a) situáciami, keď má tím pracujúci na zákazke člena s odbornými znalosťami zameranými na oblasť účtovníctva alebo auditu, prípadne konzultuje s jednotlivcom alebo organizáciou s takýmito odbornými znalosťami, ktorými sa zaoberá ISA 220¹,
 - b) situáciami, keď audítor použije prácu jednotlivca alebo organizácie s odbornými znalosťami v oblasti inej než je účtovníctvo alebo audit, ktorých práca v danej oblasti účtovnej jednotke pomáha pri zostavovaní finančných výkazov (expert nominovaný manažmentom), ktorými sa zaoberá ISA 500².

Zodpovednosť audítora za názor audítora

3. Audítor zodpovedá za vyjadrenie názoru audítora a táto zodpovednosť sa nezníži tým, že použije prácu experta nominovaného audítorom. Napriek tomu, keď audítor pri dodržaní tohto ISA použije prácu ním nominovaného experta a dospeje k záveru, že práca daného experta je vhodná na jeho účely, môže akceptovať zistenia alebo závery tohto experta v odbore, pre ktorý je expertom, ako vyhovujúce auditorské dôkazy.

Dátum nadobudnutia účinnosti

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

Ciele

5. Cieľom audítora je:
 - a) rozhodnúť, či sa použije práca experta nominovaného audítorom,
 - b) keď sa použije práca experta nominovaného audítorom, určiť, či je daná práca vhodná na audítrove účely.

Definície

6. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:
 - a) expert nominovaný audítorom (*Auditor's expert*) – osoba alebo organizácia s odbornými znalosťami z oblasti inej než účtovníctvo alebo audit, ktorej prácu v danej oblasti audítor využije na to, aby získal dostatočné a vhodné auditorské dôkazy. Expertom, ktorého audítor nominuje, môže byť buď jeho interný expert (ktorý je partnerom³ alebo pracovníkom, aj dočasným pracovníkom audítorovej firmy alebo firmy v sieti), alebo jeho externý expert, (pozri: odseky A1 až A3)
 - b) odborná znalosť (*Expertise*) – zručnosti, znalosti a skúsenosti v konkrétnej oblasti,

¹ ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“, odseky A10, A20 až A22.

² ISA 500 „Auditorské dôkazy“, odseky A34 až A48.

³ Výrazy „partner“ a „firma“ treba vykladať ako výrazy, ktoré v príslušných prípadoch zodpovedajú ekvivalentným výrazom platným vo verejnom sektore.

- c) expert nominovaný manažmentom (*Management's expert*) – osoba alebo organizácia s odbornými znalosťami z inej oblasti než účtovníctvo alebo audit, ktorých prácu v danej oblasti účtovná jednotka využije ako pomoc pri zostavovaní finančných výkazov.

Požiadavky

Rozhodnutie o potrebe experta nominovaného audítorom

7. Ak na dosiahnutie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov treba odborné znalosti z iných oblastí než účtovníctvo alebo audit, audítor rozhodne, či použije prácu ním nominovaného experta. (pozri: odseky A4 až A9)

Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov

8. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov vzhľadom na požiadavky podľa odsekov 9 až 13 tohto ISA bude rôzny v závislosti od okolností. Pri určovaní charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu týchto postupov audítor zväží záležitosti, ako napríklad: (pozri: odsek A10)
 - a) charakter záležitosti, ktorej sa práca experta týka,
 - b) riziká významnej nesprávnosti vzhľadom na záležitosť, ktorej sa práca experta týka,
 - c) dôležitosť práce experta v kontexte auditu,
 - d) audítorove poznatky o práci, ktorú daný expert vykonal v minulosti, a jeho skúsenosti s prácou experta,
 - e) skutočnosť, či daný expert podlieha pravidlám a postupom audítorovej firmy zameraným na kontrolu kvality. (pozri: odseky A11 až A13)

Spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť experta nominovaného audítorom

9. Audítor vyhodnotí spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť ním nominovaného experta z hľadiska svojich potrieb. V prípade externého experta nominovaného audítorom je súčasťou vyhodnotenia objektívnosti získanie informácií o záujmoch a vzťahoch, ktoré by mohli ohroziť expertovu objektívnosť. (pozri: odseky A14 až A20)

Oboznámenie sa s odborom, na ktorý sa expert nominovaný audítorom špecializuje

10. Audítor získa dostatok poznatkov o odbore, na ktorý sa ním nominovaný expert špecializuje, aby mohol: (pozri: odseky A21 až A22)
 - a) určiť charakter, rozsah a ciele práce experta zodpovedajúce účelom audítora, a
 - b) vyhodnotiť vhodnosť tejto práce na účely audítora.

Dohoda s expertom nominovaným audítorom

11. Audítor sa s expertom, ktorého nominoval, dohodne písomne (keď to je vhodné) na týchto záležitostiach: (pozri: odseky A23 až A26)
 - a) charakter, rozsah a ciele práce experta, (pozri: odsek A27)
 - b) príslušné úlohy a zodpovednosti audítora a daného experta, (pozri: odseky A28 až A29)
 - c) charakter, časové rozvrhnutie a rozsah komunikácie medzi audítorom a expertom vrátane formy všetkých správ, ktoré má expert dodať, (pozri: odsek A30)
 - d) nevyhnutnosť, aby expert nominovaný audítorom dodržiaval požiadavky vyžadujúce zachovávanie mlčanlivosti. (pozri: odsek A31)

Vyhodnotenie vhodnosti práce experta nominovaného audítorom

12. Audítor vyhodnotí vhodnosť práce ním nominovaného experta na svoje účely vrátane: (pozri: odsek A32)
 - a) relevantnosti a primeranosti zistení alebo záverov daného experta a ich konzistentnosti s ostatnými audítorskými dôkazmi, (pozri: odseky A33 až A34)
 - b) ak práca experta vyžaduje používanie závažných predpokladov a metód, relevantnosť a primeranosť týchto predpokladov a metód za daných okolností, (pozri: odseky A35 až A37)
 - c) ak práca experta vyžaduje používanie východiskových údajov, ktoré sú pre jeho prácu dôležité, relevantnosť, úplnosť a presnosť týchto východiskových údajov. (pozri: odseky A38 až A39)
13. Ak audítor zistí, že práca ním nominovaného experta nie je vhodná na jeho účely, audítor: (pozri: odsek A40)
 - a) sa s expertom dohodne na charaktere a rozsahu ďalších prác, ktoré má expert vykonať, alebo
 - b) vykoná dodatočné audítorské postupy zodpovedajúce daným okolnostiam.

Odkaz na experta nominovaného audítorom v správe audítora

14. V správe audítora s nemodifikovaným názorom sa audítor nemôže odvolať na prácu experta, ktorého nominoval, okrem prípadov, keď to vyžaduje zákon alebo predpis. Keď takýto odkaz vyžaduje zákon alebo predpis, treba v správe audítora uviesť, že tento odkaz neznižuje zodpovednosť audítora za svoj názor. (pozri: odsek A41)
15. Keď audítor v správe audítora odkáže na prácu experta, ktorého nominoval, lebo takýto odkaz je relevantný na pochopenie modifikácie názoru audítora, audítor v správe audítora uvedie, že tento odkaz neznižuje zodpovednosť audítora za svoj názor. (pozri: odsek A42)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**Definícia experta nominovaného audítorom [pozri: odsek 6 písm. a)]**

- A1. Odborné znalosti v oblasti inej než účtovníctvo alebo audit môžu zahŕňať odborné znalosti týkajúce sa záležitostí ako:
 - oceňovanie zložitých finančných nástrojov, pozemkov a budov, strojov a zariadení, šperkov, umeleckých predmetov, starožitností, nehmotného majetku, majetku nadobudnutého a záväzkov prevzatých pri podnikovej kombinácii, ako aj majetku, ktorého hodnota môže byť znížená,
 - aktuársky výpočet záväzkov súvisiacich s poisťovacími zmluvami alebo plánmi zamestnaneckých výhod,
 - odhad rezerv ropy a zemného plynu,
 - ocenenie environmentálnych záväzkov a nákladov rekultivácie,
 - výklad zmlúv, zákonov a predpisov,
 - analýza zložitých alebo nezvyčajných problémov týkajúcich sa dodržiavania daňových zákonov.

- A2. V mnohých prípadoch sa dá veľmi ľahko rozlíšiť medzi odbornými účtovnými alebo audítorskými znalosťami a odbornými znalosťami z inej oblasti, aj keď ide o špeciálnu oblasť účtovníctva a auditu. Napríklad, osoba s odbornými znalosťami z oblasti uplatňovania účtovných metód pre odloženú daň z príjmov sa dá často ľahko odlišiť od experta na daňovú legislatívu. Prvá z nich nie je expertom na účely tohto ISA, keďže ide o odborné znalosti z oblasti účtovníctva, druhá je expertom na účely tohto ISA, keďže ide o odborné znalosti z oblasti práva. Podobné odlišnosti sa dajú vypožorovať aj v iných oblastiach, napríklad odborné znalosti z oblasti účtovných metód pre finančné nástroje a odborné znalosti z oblasti vytvárania zložitých modelov na oceňovanie finančných nástrojov. V niektorých prípadoch, konkrétne, keď ide o odbornú oblasť v účtovníctve alebo audite, ktorá vznikla iba nedávno, bude však rozlíšenie medzi špecializovanou oblasťou účtovníctva alebo auditu a odbornou znalosťou v inej oblasti predmetom profesionálneho úsudku. Pri uplatnení takéhoto úsudku môžu audítorovi pomôcť platné pravidlá a štandardy profesie týkajúce sa požiadaviek na vzdelanie a spôsobilosť účtovných odborníkov a audítorov⁴.
- A3. Pri zvažovaní toho, ako sú požiadavky tohto ISA ovplyvnené skutočnosťou, že expertom nominovaným audítorom môže byť jednotlivец alebo organizácia, treba uplatniť úsudok. Napríklad, pri hodnotení spôsobilosti, schopností a objektívnosti experta nominovaného audítorom sa môže stať, že expertom je organizácia, ktorú audítor v minulosti použil, nemá však z minulosti skúsenosti s jednotlivcom, ktorého organizácia prideliť na konkrétnu zákazku, prípadne naopak, audítor môže poznať prácu jednotlivého experta, nemusí však poznať organizáciu, do ktorej expert vstúpil. V oboch prípadoch môžu byť pre audítorovo hodnotenie relevantné osobné vlastnosti jednotlivca a manažérske vlastnosti organizácie (napríklad systémy kontroly kvality, ktoré organizácia používa).

Rozhodnutie o potrebe experta nominovaného audítorom (pozri: odsek 7)

- A4. Audítor môže potrebovať pomoc experta, ktorého nominoval, v jednom alebo viacerých z týchto prípadov:
- oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane jej internej kontroly,
 - identifikácia a posudzovanie rizík významnej nesprávnosti,
 - určenie a implementácia celkovej reakcie na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov,
 - vypracovanie a vykonávanie ďalších audítorských postupov v reakcii na posúdené riziká na úrovni tvrdení, zahŕňajúcich testy kontrol alebo substantívne postupy,
 - vyhodnotenie dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov získaných pri vytváraní názoru na finančné výkazy.
- A5. Riziká významnej nesprávnosti môžu vzrásť, keď manažment na zostavenie finančných výkazov potrebuje odborné znalosti z iného odboru, než je účtovníctvo, napríklad z dôvodu existencie náznaku zložitosti, alebo preto, lebo manažment nemá znalosti z daného špeciálneho odboru. Keď manažment nemá pri zostavovaní finančných výkazov potrebné odborné znalosti, môže na riešenie týchto rizík použiť experta nominovaného manažmentom. Relevantnými kontrolami vrátane kontrol súvisiacich s prácou prípadného experta nominovaného manažmentom sa môžu znížiť aj riziká významnej nesprávnosti.
- A6. Keď na zostavenie finančných výkazov treba použiť odborné znalosti z iného odboru než účtovníctvo, nemusí mať audítor s kvalifikáciou pre účtovníctvo a audit potrebné odborné znalosti na to, aby vedel vykonať audit takýchto

⁴ Pomôcť môže napríklad medzinárodný štandard o vzdelávaní 8, „Požiadavky na spôsobilosť profesionálov v oblasti auditu“.

finančných výkazov. Partner zodpovedný za zákazku sa musí uistiť, že tím pracujúci na zákazke a všetci experti nominovaní audítorom, ktorí nie sú súčasťou tímu pracujúceho na zákazke, kolektívne majú vhodné schopnosti a znalosti na to, aby vykonali zákazku na audit⁵. Od audítora sa vyžaduje aj to, aby posúdil charakter, časové rozvrhnutie a rozsah zdrojov potrebných na vykonanie zákazky⁶. Tieto požiadavky pomáha audítorovi plniť rozhodnutie o tom, či má použiť ním nominovaného experta a ak áno, kedy a v akom rozsahu. S postupom prác na audite alebo pri zmene okolností bude možno audítor musieť zrevidovať predchádzajúce rozhodnutia o použití práce ním nominovaného experta.

- A7. Audítor, ktorý nie je expertom v relevantnom odbore inom než účtovníctvo alebo audit, však možno bude vedieť získať dostatočné poznanie daného odboru, aby mohol audit vykonať bez experta, ktorého nominoval. Takéto poznanie sa dá získať, napríklad:
- skúsenosťami z vykonávania auditov účtovných jednotiek, ktoré vyžadujú takéto odborné znalosti pri zostavovaní finančných výkazov;
 - vzdelávaním alebo profesionálnym rastom v konkrétnom odbore. Môže to zahŕňať formálne kurzy alebo diskusiu s osobami, ktoré majú odborné znalosti v relevantnom odbore, aby si audítor rozšíril schopnosti riešiť záležitosti z daného odboru. Takáto diskusia sa líši od konzultácie s expertom nominovaným audítorom o špecifických okolnostiach zákazky, keď sa expertovi poskytnú všetky relevantné fakty, ktoré mu umožnia poskytnúť informovanú radu týkajúcu sa konkrétnej záležitosti⁷;
 - diskusia s audítormi, ktorí vykonávajú podobné zákazky.
- A8. V iných prípadoch však audítor môže rozhodnúť, že je nevyhnutné použiť, prípadne si zvolí, že použije experta nominovaného audítorom ako pomoc pri získavaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. Úvahy pri rozhodovaní, či použiť experta nominovaného audítorom môžu zahŕňať:
- či manažment pri zostavovaní finančných výkazov použil experta nominovaného manažmentom (pozri odsek A9),
 - charakter a dôležitosť záležitosti vrátane jej zložitosti,
 - riziká významných nesprávností v tejto záležitosti,
 - predpokladaný charakter postupov v reakcii na identifikované riziká vrátane: audítorovho poznania a skúseností s prácou expertov v súvislosti s takýmito záležitosťami a dostupnosť alternatívnych zdrojov audítorských dôkazov.
- A9. Keď manažment pri zostavovaní finančných výkazov použil manažmentom nominovaného experta, audítorovo rozhodnutie o použití experta nominovaného audítorom môžu ovplyvniť, napríklad, aj tieto faktory:
- charakter, rozsah a ciele práce experta nominovaného manažmentom,
 - skutočnosť, či je expert nominovaný manažmentom zamestnancom účtovnej jednotky alebo osobou najatou na vykonanie príslušných služieb,
 - do akej miery môže manažment ovládať alebo ovplyvňovať prácu ním nominovaného experta,
 - spôsobilosť a schopnosti experta nominovaného manažmentom,
 - či expert nominovaný manažmentom podlieha odborným štandardom upravujúcim vykonávanie prác alebo iným požiadavkám v rámci profesie

⁵ ISA 220, odsek 14.

⁶ ISA 300 „Plánovanie auditu finančných výkazov“, odsek 8 písm. e).

⁷ ISA 220, odsek A21.

alebo odvetvia,

- kontroly v účtovnej jednotke zamerané na prácu experta nominovaného manažmentom.

ISA 500⁸ obsahuje požiadavky a usmernenie týkajúce sa vplyvu spôsobilosti, schopností a objektívnosti expertov nominovaných manažmentom na spoľahlivosť audítorských dôkazov.

Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov (pozri: odsek 8)

A10. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov vzhľadom na požiadavky podľa odsekov 9 až 13 tohto ISA sa budú líšiť v závislosti od okolností. Napríklad, nižšie uvedené faktory môžu naznačovať, že budú potrebné iné alebo rozsiahlejšie postupy, než za iných okolností:

- práca experta nominovaného audítorom sa týka dôležitej záležitosti, ktorá si vyžaduje subjektívne a komplexné úsudky,
- audítor v minulosti nepoužil prácu ním nominovaného experta a nemá z minulosti poznatky o spôsobilosti, schopnostiach a objektívnosti daného experta,
- expert nominovaný audítorom vykonáva postupy, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou auditu, a nie konzultácie, ktorých cieľom je poskytnúť radu týkajúcu sa jednotlivéj záležitosti,
- expert je externým expertom, ktorého nominoval audítor, a preto nepodlieha firemným pravidlám a postupom na kontrolu kvality.

Pravidlá a postupy firmy audítora zamerané na kontrolu kvality [pozri: odsek 8 písm. e)]

A11. Interným expertom, ktorého nominoval audítor, môže byť partner alebo zamestnanec firmy audítora vrátane dočasného zamestnanca, a preto podlieha postupom a pravidlám danej firmy na kontrolu kvality v súlade s ISQC 1⁹ alebo vnútroštátnym požiadavkám, ktoré sú minimálne rovnako náročné¹⁰. Interným expertom audítora môže byť aj partner alebo zamestnanec, vrátane dočasného zamestnanca, z firmy v sieti, ktorá môže mať s firmou audítora spoločné pravidlá a postupy kontroly kvality.

A12. Externý expert nominovaný audítorom nie je členom tímu pracujúceho na zákazke a nepodlieha pravidlám a postupom kontroly kvality v súlade s ISQC 1¹¹. V niektorých jurisdikciách však môže zákon alebo predpis vyžadovať, aby sa k externému expertovi nominovanému audítorom pristupovalo ako k členovi tímu pracujúceho na zákazke, a preto môže podliehať relevantným etickým požiadavkám vrátane požiadaviek týkajúcich sa nezávislosti a ostatných profesijných požiadaviek stanovených daným zákonom alebo predpisom.

A13. Tímy pracujúce na zákazke majú právo spoliehať sa na firemný systém kontroly kvality, ak informácie, ktoré poskytne firma alebo iné osoby, nenaznačujú, že to nie je vhodné¹². Stupeň takéhoto spoliehania sa bude závisieť od okolností a môžu ním byť ovplyvnené charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov týkajúce sa záležitostí ako napríklad:

- spôsobilosť a schopnosti – prostredníctvom programov zameraných na nábor a vzdelávanie pracovníkov,

⁸ ISA 500, odsek 8.

⁹ ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“, odsek 12 písm. f).

¹⁰ ISA 220, odsek 2.

¹¹ ISQC 1, odsek 12 písm. f).

¹² ISA 220, odsek 4.

- objektivnosť – interní experti nominovaní audítorom podliehajú relevantným etickým požiadavkám vrátane požiadaviek týkajúcich sa nezávislosti,
- audítorovo vyhodnotenie vhodnosti práce experta, ktorého nominoval. Napríklad, vzdelávacie programy firmy môžu interným expertom, ktorých nominuje audítor, poskytnúť vhodné poznanie vzájomnej spojitosti medzi ich odbornými znalosťami a procesom auditu. Spoliehanie sa na takéto vzdelávacie a iné firemné procesy, napríklad protokoly týkajúce sa rozsahu práce interných expertov nominovaných audítorom, môže ovplyvniť charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov na vyhodnotenie vhodnosti práce experta nominovaného audítorom,
- dodržiavanie požiadaviek zákonov a predpisov – pomocou monitorovacích procesov,
- dohoda s expertom nominovaným audítorom.

Takéto spoliehanie sa neznižuje zodpovednosť audítora za splnenie požiadaviek tohto ISA.

Spôsobilosť, schopnosti a objektivnosť experta nominovaného audítorom (pozri: odsek 9)

A14. Spôsobilosť, schopnosti a objektivnosť experta nominovaného audítorom sú faktory, ktoré zásadne ovplyvňujú vhodnosť práce experta nominovaného audítorom na účely audítora. Spôsobilosť sa vzťahuje na charakter a úroveň odborných znalostí experta nominovaného audítorom. Schopnosť súvisí s vlastnosťou experta nominovaného audítorom, vďaka ktorej vie danú spôsobilosť uplatniť za daných okolností zákazky. Faktormi ovplyvňujúcimi schopnosť môžu byť, napríklad, geografická poloha, časové možnosti a dostupné zdroje. Objektivnosť sa vzťahuje na možné vplyvy zaujatosti, konfliktu záujmov alebo vplyvu iných osôb na profesionálny alebo obchodný úsudok experta nominovaného audítorom.

A15. Informácie o spôsobilosti, schopnostiach a objektivnosti experta nominovaného audítorom môžu pochádzať z rozličných zdrojov, napríklad z:

- osobnej skúsenosti s predchádzajúcou prácou tohto experta,
- diskusie s týmto expertom,
- diskusií s inými audítormi alebo inými osobami, ktoré poznajú prácu tohto experta,
- poznatkov o kvalifikácii daného experta, jeho členstve v profesijnej organizácii alebo združení v rámci odvetvia, z licencie na vykonávanie činnosti alebo z inej formy externého uznania,
- vydaných článkov alebo kníh, ktorých autorom je expert,
- pravidiel a postupov firmy audítora zameraných na kontrolu kvality (pozri odseky A11 až A13).

A16. K záležitostiam relevantným na vyhodnotenie spôsobilosti, schopnosti a objektivnosti experta nominovaného audítorom patrí skutočnosť, či prácu experta upravujú technické výkonnostné štandardy alebo iné požiadavky v rámci profesie alebo odvetvia, napríklad etické štandardy a iné požiadavky na členstvo v profesijnej organizácii alebo združení v rámci odvetvia, akreditačné štandardy orgánu udeľujúceho licenciu alebo požiadavky, ktoré ukladá zákon či predpis.

A17. Ďalšími záležitosťami, ktoré môžu byť relevantné, patria napríklad:

- relevantnosť spôsobilosti experta nominovaného audítorom vzhľadom na záležitosť, na ktorú sa práca experta použije vrátane špecializovaných odvetví v rámci odboru daného experta. Napríklad, konkrétny aktúar sa

môže špecializovať na poistenie majetku a neživotné poistenie, má však obmedzené odborné znalosti o dôchodkových výpočtoch,

- spôsobilosť experta nominovaného audítorom vzhľadom na relevantné účtovné a auditorské požiadavky, napríklad poznanie predpokladov a metód vrátane, keď to je vhodné, modelov konzistentných s platným rámcom finančného vykazovania,
- či nečakané udalosti, zmeny podmienok alebo auditorské dôkazy získané z výsledkov auditorských postupov naznačujú, že by mohlo byť nevyhnutné v priebehu auditu nanovo zvážiť pôvodné vyhodnotenie spôsobilosti, schopností a objektívnosti experta nominovaného audítorom.

A18. Objektívnosť môže byť ohrozená celým radom okolností, napríklad hrozbami vyplývajúcimi zo súkromného záujmu, z lobizmu, zo známosti, z preverovania samého seba a zo zastrašovania. Takéto hrozby sa dajú zredukovať ochrannými opatreniami, ktoré môžu byť vytvorené externými štruktúrami (napríklad profesiou experta nominovaného audítorom, zákonom alebo predpisom) alebo pracovným prostredím experta nominovaného audítorom (napríklad pravidlami a postupmi kontroly kvality). Môžu existovať aj ochranné opatrenia špecifické pre zákazky na audit.

A19. Vyhodnotenie dôležitosti hrozieb ohrozujúcich objektívnosť a prípadnej potreby ochranných opatrení môže závisieť od úlohy experta nominovaného audítorom a dôležitosti práce tohto experta v kontexte auditu. Môžu existovať situácie, keď sa ochrannými opatreniami nedokážu znížiť hrozby na prijateľnú úroveň, napríklad, keď je navrhovaný expert nominovaný audítorom osobou, ktorá zohráva dôležitú úlohu pri zostavovaní auditovaných informácií, teda vtedy, keď expert nominovaný audítorom je expertom, ktorého nominoval manažment.

A20. Pri vyhodnocovaní objektívnosti externého experta nominovaného audítorom môže byť relevantné:

- a) získanie informácií od účtovnej jednotky o všetkých známych záujmoch alebo vzťahoch, ktoré účtovná jednotka má s externým expertom nominovaným audítorom, ktoré by mohli negatívne ovplyvniť objektívnosť experta,
- b) prediskutovanie s daným expertom všetkých ochranných opatrení vrátane profesijných požiadaviek vzťahujúcich sa na daného experta a vyhodnotenie, či sú tieto ochranné opatrenia vhodné na zníženie hrozieb na prijateľnú úroveň. Záujmy a vzťahy, ktoré môžu byť relevantné pre diskusiu s expertom nominovaným audítorom, zahŕňajú:
 - finančné záujmy,
 - obchodné a osobné vzťahy,
 - iné služby, ktoré expert poskytuje, vrátane organizácie v prípade, keď je externým expertom organizácia.

V niektorých prípadoch môže byť pre audítora vhodné získať od externého experta nominovaného audítorom aj písomné vyhlásenia o všetkých záujmoch vzhľadom na účtovnú jednotku alebo vzťahoch s ňou, o ktorých expert vie.

Oboznámenie sa s odborom, na ktorý sa expert nominovaný audítorom špecializuje (pozri: odsek 10)

A21. Audítor sa môže s odborom, na ktorý sa ním nominovaný expert špecializuje, oboznámiť spôsobmi opísanými v odseku A7 alebo diskusiou s daným expertom.

A22. K aspektom odboru experta nominovaného audítorom relevantným pre audítorovo poznanie môžu patriť napríklad:

- skutočnosť, či expertov odbor obsahuje špeciálne oblasti, ktoré sú

relevantné pre audit (pozri odsek A17),

- skutočnosť, či platia profesionálne alebo iné štandardy a požiadavky zákonov alebo predpisov,
- aké predpoklady a metódy vrátane modelov, keď to je vhodné, používa expert nominovaný audítorom a či sú všeobecne akceptované v expertovom odbore a či sú vhodné na účely finančného vykazovania,
- charakter interných a externých údajov alebo informácií, ktoré používa expert nominovaný audítorom.

Dohoda s expertom nominovaným audítorom (pozri: odsek 11)

A23. Charakter, rozsah a ciele práce experta nominovaného audítorom sa môžu značne líšiť v závislosti od okolností tak, ako sa môžu líšiť príslušné úlohy a zodpovednosť audítora a ním nominovaného experta, ako aj charakter, časové rozvrhnutie a rozsah komunikácie medzi audítorom a ním nominovaným expertom. Z uvedeného dôvodu sa vyžaduje, aby sa audítor a expert nominovaný audítorom na týchto záležitostiach dohodli bez ohľadu na to, či je expert, ktorého audítor nominoval, jeho externým alebo interným expertom.

A24. Záležitosti uvedené v odseku 8 môžu ovplyvniť úroveň detailov a formálnosti dohody medzi audítorom a expertom nominovaným audítorom vrátane skutočnosti, či je vhodné, aby sa takáto dohoda uzatvorila písomne. Napríklad, nižšie uvedené faktory môžu naznačovať, že treba podrobnejšiu dohodu, než akú by bolo treba v iných prípadoch, alebo že treba dohodu uzatvoriť písomne:

- expert nominovaný audítorom bude mať prístup k citlivým alebo dôverným informáciám účtovnej jednotky,
- príslušné úlohy alebo zodpovednosť audítora a experta nominovaného audítorom sa líšia od úloh alebo zodpovedností, ktoré by sa normálne očakávali,
- platia zákonné alebo regulačné požiadavky viacerých jurisdikcií,
- záležitosť, ktorej sa práca experta nominovaného audítorom týka, je mimoriadne zložitá,
- audítor v minulosti nepoužil prácu, ktorú vykonal daný expert,
- čím je väčší rozsah prác experta nominovaného audítorom a ich dôležitosť v súvislostiach auditu.

A25. Dohoda medzi audítorom a ním nominovaným externým expertom býva často v podobe zákazkového listu. V prílohe sú uvedené záležitosti, ktoré môže audítor po zvážení zaradiť do takéhoto zákazkového listu alebo do dohody uzatvorenej v inej podobe s externým expertom, ktorého nominoval audítor.

A26. Keď neexistuje písomná dohoda medzi audítorom a ním nominovaným expertom, dôkaz o dohode môže byť obsiahnutý napríklad v:

- plánovacích memorandách alebo v súvisiacej pracovnej dokumentácii, napríklad v programe auditu,
- pravidlách a postupoch firmy audítora. V prípade interného experta nominovaného audítorom môžu zavedené pravidlá a postupy, ktoré sa na daného experta vzťahujú, zahŕňať konkrétne pravidlá a postupy týkajúce sa práce daného experta. Rozsah dokumentácie v audítorskej pracovnej dokumentácii závisí od charakteru takýchto pravidiel a postupov. Napríklad, v audítorskej pracovnej dokumentácii sa nemôže vyžadovať dokumentácia, keď má firma audítora podrobné protokoly vzťahujúce sa na okolnosti, za ktorých sa takáto práca experta používa.

Charakter, rozsah a ciele práce [pozri: odsek 11 písm. a)]

A27. Pri dohadovaní charakteru, rozsahu a cieľov práce experta nominovaného audítorom môže byť často relevantné zahrnúť diskusiu o všetkých relevantných technických štandardoch upravujúcich vykonávanie prác alebo iné požiadavky v rámci profesie alebo odvetvia, ktorými sa bude expert riadiť.

Príslušné úlohy a zodpovednosti [pozri: odsek 11 písm. b)]

A28. Dohoda o príslušných úlohách a zodpovednostiach audítora a experta nominovaného audítorom môže zahŕňať:

- či audítor alebo expert nominovaný audítorom bude podrobne testovať východiskové údaje,
- súhlas audítora, že prediskutuje zistenia alebo závery experta nominovaného audítorom s účtovnou jednotkou a inými osobami a že v prípade potreby začlení podrobnosti týchto zistení alebo záverov experta do základu pre modifikovaný názor v správe audítora (pozri odsek A42),
- akékoľvek dohody o informovaní experta nominovaného audítorom o záveroch audítora vzhľadom na práce daného experta.

Pracovná dokumentácia

A29. Dohoda o príslušných úlohách a zodpovednostiach audítora a experta nominovaného audítorom môže zahŕňať aj dohodu o vzájomnom sprístupnení a zachovávaní pracovnej dokumentácie. Keď je expert nominovaný audítorom členom tímu pracujúceho na zákazke, pracovná dokumentácia experta je súčasťou audítorskej dokumentácie. Ak nie je dohodnuté inak, pracovná dokumentácia externého experta nominovaného audítorom je jeho vlastnou dokumentáciou a nie je súčasťou audítorskej dokumentácie.

Komunikácia [pozri: odsek 11 písm. c)]

A30. Účinná obojsmerná komunikácia uľahčuje správne začlenenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov experta nominovaného audítorom do ostatných prác na audite a vhodné prispôsobenie cieľov experta nominovaného audítorom počas auditu. Napríklad, keď sa práca experta nominovaného audítorom týka záverov audítora vzhľadom na závažné riziko, môže byť vhodnou oficiálna písomná správa na záver činnosti tohto experta, ako aj ústne správy poskytované v priebehu vykonávania prác. Identifikácia špecifických partnerov alebo pracovníkov, ktorí budú udržiavať kontakt s expertom nominovaným audítorom, ako aj postupov na komunikáciu medzi expertom a účtovnou jednotkou napomáhajú včasnej a účinnej komunikácii, najmä v prípade väčších zákaziek.

Zachovávanie mlčanlivosti [pozri: odsek 11 písm. d)]

A31. Je nevyhnutné, aby sa ustanovenia o zachovávaní mlčanlivosti relevantných etických požiadaviek, ktoré sa vzťahujú na audítora, vzťahovali aj na experta nominovaného audítorom. Zákon alebo predpis môžu ukladať aj ďalšie požiadavky. Účtovná jednotka môže zároveň požadovať, aby sa s externými expertmi nominovanými audítorom dohodli špecifické ustanovenia o zachovávaní mlčanlivosti.

Vyhodnotenie vhodnosti práce experta nominovaného audítorom (pozri: odsek 12)

A32. Audítorovo vyhodnotenie spôsobilosti, schopností a objektívnosti ním nominovaného experta, audítorovo poznanie odboru, na ktorý sa ním nominovaný expert špecializuje, ako aj charakter prác, ktoré vykonáva expert nominovaný audítorom, ovplyvňujú charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov na vyhodnotenie vhodnosti práce daného experta na účely audítora.

Zistenia a závery experta nominovaného audítorom [pozri: odsek 12 písm. a)]

A33. Špecifické postupy na vyhodnotenie vhodnosti práce experta nominovaného audítorom na účely audítora môžu zahŕňať:

- získavanie informácií od experta nominovaného audítorom,
- preverenie pracovnej dokumentácie a správ experta nominovaného audítorom,
- potvrdzujúce postupy, napríklad:
 - pozorovanie práce experta nominovaného audítorom,
 - preskúmanie zverejnených údajov, napríklad štatistických správ z renomovaných autoritatívnych zdrojov,
 - potvrdenie relevantných záležitostí tretími osobami,
 - vykonanie detailných analytických postupov,
 - opätovné vykonanie výpočtov.
- diskusiu s iným expertom s relevantnými odbornými znalosťami, keď napríklad zistenia alebo závery experta nominovaného audítorom nie sú konzistentné s ostatnými získanými audítorskými dôkazmi,
- prediskutovanie správy experta nominovaného audítorom s manažmentom.

A34. Relevantné faktory pri vyhodnocovaní relevantnosti a primeranosti zistení alebo záverov experta nominovaného audítorom, či už v správe alebo v inej podobe, môžu zahŕňať vyhodnotenie, či:

- sú prezentované spôsobom konzistentným so štandardmi profesie alebo odvetvia experta nominovaného audítorom;
- sú jasne vyjadrené vrátane odkazov na ciele dohodnuté s audítorom, rozsah vykonaných prác a uplatnené štandardy;
- vychádzajú z vhodného obdobia a zohľadňujú následné udalosti, keď sú relevantné;
- sú spojené s nejakou výhradou, limitom alebo obmedzením vzhľadom na použitie a ak áno, či to má pre audítora dôsledky;
- vychádzajú z vhodného zohľadnenia chýb alebo odchýlok, na ktoré expert nominovaný audítorom narazil.

Predpoklady, metódy a východiskové údaje

Predpoklady a metódy [pozri: odsek 12 písm. b)]

A35. Keď úlohou experta nominovaného audítorom je vyhodnotiť podkladové predpoklady a metódy vrátane modelov, keď to je vhodné, ktoré manažment použil pri vypracúvaní účtovných odhadov, postupy audítora sa pravdepodobne zamerajú najmä na vyhodnotenie, či expert nominovaný audítorom vhodne preveril dané predpoklady a metódy. Keď úlohou experta nominovaného audítorom je vypracovať audítorov bodový odhad alebo interval audítorových odhadov na porovnanie s bodovým odhadom manažmentu, audítorské postupy sa môžu zameriavať predovšetkým na vyhodnotenie predpokladov a metód vrátane modelov, keď to je vhodné, ktoré použil expert nominovaný audítorom.

A36. ISA 540¹³ uvádza predpoklady a metódy používané manažmentom pri vypracúvaní účtovných odhadov, vrátane použitia v niektorých úzko špecializovaných modeloch vypracovaných účtovnou jednotkou. Aj keď sa

¹³ ISA 540 „Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia“, odseky 8, 13 a 15.

uvedené predpoklady a metódy uvádzajú v kontexte audítora získania dostatočných a vhodných audítorských dôkazov o predpokladoch a metódach manažmentu, audítormi môžu pomôcť pri hodnotení predpokladov a metód experta nominovaného audítormi.

A37. Keď práca experta nominovaného audítormi vyžaduje použitie závažných predpokladov a metód, faktory relevantné pre audítora vyhodnotenie daných predpokladov a metód zahŕňajú, či sú:

- všeobecne akceptované v odbore experta nominovaného audítormi,
- konzistentné s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania,
- závislé od použitia špecializovaných modelov,
- konzistentné s predpokladmi a metódami manažmentu a ak nie, dôvod a dôsledky rozdielov.

Východiskové údaje použité expertom nominovaným audítormi [pozri: odsek 12 písm. c)]

A38. Keď práca experta nominovaného audítormi vyžaduje použitie východiskových údajov, ktoré sú pre danú prácu experta dôležité, dajú sa na otestovanie týchto údajov použiť, napríklad, tieto postupy:

- overenie pôvodu údajov vrátane získania poznania interných kontrol zameraných na dané údaje a, keď to je vhodné, otestovanie týchto kontrol a ich prenos k expertovi, keď to je relevantné,
- preverenie údajov z hľadiska úplnosti a internej konzistentnosti.

A39. V mnohých prípadoch môže audítor otestovať východiskové údaje. V iných prípadoch, keď je charakter východiskových údajov, ktoré použije expert nominovaný audítormi, mimoriadne odborný vzhľadom na odbor experta, môže dané východiskové údaje otestovať expert. Keď východiskové údaje otestoval expert nominovaný audítormi, môžu byť pre audítora vhodným spôsobom na vyhodnotenie relevantnosti, úplnosti a presnosti údajov získanie informácií od daného experta, dohľad nad testami experta alebo ich preverenie.

Nevhodná práca (pozri: odsek 13)

A40. Keď audítor dospeje k záveru, že práca ním nominovaného experta nie je na účely audítora vhodná a audítor nedokáže vyriešiť záležitosť pomocou dodatočných audítorských postupov vyžadovaných odsekom 13, ktoré môžu predstavovať ďalšie práce vykonané expertom aj audítormi, alebo môžu zahŕňať zamestnanie alebo angažovanie ďalšieho experta, bude možno treba v správe audítora vyjadriť modifikovaný názor v súlade s ISA 705 (revidované znenie), lebo audítor nezískal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy¹⁴.

Odkaz na experta nominovaného audítormi v správe audítora (pozri: odsek 14 až 15)

A41. Zákon alebo predpis môžu niekedy vyžadovať odkaz na prácu experta nominovaného audítormi, napríklad z dôvodu transparentnosti vo verejnom sektore.

A42. Za určitých okolností môže byť vhodné odvolať sa v správe audítora s modifikovaným názorom na experta nominovaného audítormi, aby sa vysvetlil charakter modifikácie. V takom prípade si možno bude musieť audítor ešte pred uvedením takéhoto odkazu súhlasiť s expertom nominovaným audítormi.

¹⁴ ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“, odsek 6 písm. b).

Príloha

(pozri: odsek A25)

Úvahy pre potreby dohody medzi audítorom a externým expertom nominovaným audítorom

V tejto prílohe sú uvedené záležitosti, ktoré môže audítor po zvážení zaradiť do dohody s ním nominovaným externým expertom. Uvedený zoznam je iba ilustratívny, nie vyčerpávajúci a má poslúžiť iba ako usmernenie, ktoré sa dá použiť v kombinácii s úvahami uvedenými v tomto ISA. Prípadné zahrnutie konkrétnych záležitostí do dohody závisí od okolností zákazky. Zoznam môže pomôcť aj pri zvažovaní záležitostí, ktoré treba zahrnúť do dohody s interným expertom nominovaným audítorom.

Charakter, rozsah a ciele práce externého audítora nominovaného audítorom

- charakter a rozsah postupov, ktoré má vykonať externý expert nominovaný audítorom,
- ciele práce externého experta nominovaného audítorom v kontexte úvah o významnosti a rizikách týkajúcich sa záležitosti, na ktorú sa vzťahuje práca externého audítora nominovaného audítorom, a, keď to je relevantné, platný rámec finančného vykazovania,
- všetky relevantné technické štandardy upravujúce vykonávanie práce alebo iné profesijné požiadavky alebo požiadavky odvetvia, podľa ktorých bude externý expert nominovaný audítorom postupovať,
- predpoklady a metódy vrátane modelov, keď to je vhodné, ktoré externý expert nominovaný audítorom použije, a ich dôveryhodnosť,
- dátum nadobudnutia účinnosti alebo, keď to je vhodné, obdobie testovania predmetnej práce externého experta nominovaného audítorom a požiadavky vzhľadom na následné udalosti.

Príslušné úlohy a zodpovednosti audítora a externého experta nominovaného audítorom

- relevantné audítorské a účtovné štandardy a relevantné regulačné alebo zákonné požiadavky,
- súhlas externého experta nominovaného audítorom so zámerom audítora použiť správu tohto experta vrátane odkazu na túto správu, alebo so zámerom zverejniť ju pre iných, napríklad odkaz na ňu v základe pre modifikovaný názor v správe audítora, keď to je potrebné, alebo jej poskytnutie manažmentu alebo výboru pre audit,
- charakter a rozsah audítorovho preverenia prác externého experta nominovaného audítorom,
- či budú audítor alebo externý expert nominovaný audítorom testovať východiskové údaje,
- prístup externého experta nominovaného audítorom k záznamom, spisom, pracovníkom a expertom, ktorých angažovala účtovná jednotka,
- postupy komunikácie medzi externým expertom nominovaným audítorom a účtovnou jednotkou,
- prístup audítora k pracovnej dokumentácii externého experta nominovaného audítorom a naopak,
- vlastníctvo a kontrola nad pracovnou dokumentáciou počas zákazky a po jej

ukončení vrátane požiadaviek na uchovávanie spisov,

- zodpovednosť externého experta nominovaného audítorom za vykonanie prác náležite kvalifikovane a s náležitou starostlivosťou,
- spôsobilosť a schopnosť externého experta nominovaného audítorom vykonať prácu,
- očakávanie, že externý expert nominovaný audítorom použije všetky poznatky, ktoré má a sú relevantné pre audit, alebo ak nie, že bude informovať audítora,
- akékoľvek obmedzenie týkajúce sa spájania externého experta nominovaného audítorom so správou audítora,
- všetky dohody o informovaní externého experta nominovaného audítorom o záveroch audítora vzhľadom na prácu daného experta.

Informovanie a správy

- metódy a frekvencia informovania vrátane:
 - spôsobu, akým sa budú predkladať správy o zisteniach alebo záveroch externého experta nominovaného audítorom (napríklad písomná správa, ústna správa, priebežné informácie poskytované tímu pracujúcemu na zákazke),
 - identifikácia konkrétnych osôb v tíme pracujúcim na zákazke, ktorí budú udržiavať kontakt s externým expertom nominovaným audítorom,
- kedy externý expert nominovaný audítorom dokončí prácu a audítorovi oznámi zistenia alebo závery,
- zodpovednosť externého experta nominovaného audítorom bezodkladne informovať o všetkých možných meškaniach s dokončením práce a o všetkých možných výhradách alebo obmedzeniach týkajúcich sa zistení alebo záverov daného experta,
- zodpovednosť externého experta nominovaného audítorom za bezodkladné informovanie o prípadoch, keď účtovná jednotka obmedzí prístup experta k záznamom, spisom, pracovníkom alebo expertom, ktorých účtovná jednotka angažovala,
- zodpovednosť externého experta nominovaného audítorom informovať audítora o všetkých informáciách, o ktorých je expert presvedčený, že môžu byť relevantné pre audit vrátane všetkých zmien okolností, o ktorých ho predtým informoval,
- zodpovednosť externého experta nominovaného audítorom informovať o okolnostiach, ktoré by mohli ohroziť objektívnosť daného experta, a o všetkých relevantných ochranných opatreniach, ktoré by mohli eliminovať alebo zredukovať takéto hrozby na prijateľnú úroveň.

Zachovávanie mlčanlivosti

- nevyhnutnosť, aby expert nominovaný audítorom dodržiaval požiadavky vyžadujúce zachovávanie mlčanlivosti vrátane:
 - ustanovení o zachovávaní mlčanlivosti relevantných etických požiadaviek, ktoré sa vzťahujú na audítora,
 - prípadných dodatočných požiadaviek, ktoré môžu ukladať zákon alebo predpis,
 - prípadných špecifických ustanovení o zachovávaní mlčanlivosti, ktoré vyžaduje účtovná jednotka.