

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 600
ŠPECIÁLNE ÚVAHY – AUDIT FINANČNÝCH VÝKAZOV SKUPINY
(VRÁTANE PRÁCE AUDÍTOROV KOMPONENTOV)
(Účinný pre audity skupiny finančných výkazov za obdobia
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA.....	1 – 6
Dátum nadobudnutia účinnosti	7
Ciele.....	8
Definície	9 – 10
Požiadavky	
Zodpovednosť	11
Akceptácia a pokračovanie	12 – 14
Celková stratégia auditu a plán auditu	15 – 16
Oboznámenie sa so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím	17 – 18
Oboznámenie sa s audítorom komponentu	19 – 20
Významnosť	21 – 23
Reakcia na posúdené riziká	24 – 31
Proces konsolidácie	32 – 37
Následné udalosti	38 – 39
Komunikácia s audítorom komponentu	40 – 41
Vyhodnotenie dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov	42 – 45
Komunikácia s manažmentom skupiny a s osobami poverenými spravovaním skupiny	46 – 49
Dokumentácia	50
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Komponenty podliehajúce auditu na základe stanov, zákonného predpisu alebo iných dôvodov	A1
Definície	A2 – A7
Zodpovednosť	A8 – A9
Akceptácia a pokračovanie	A10 – A21
Celková stratégia auditu a plán auditu	A22
Oboznámenie sa so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím	A23 – A31
Oboznámenie sa s audítorom komponentu	A32 – A41
Významnosť	A42 – A46
Reakcia na posúdené riziká	A47 – A55

Proces konsolidácie	A56
Komunikácia s audítorm komponentu.....	A57 – A60
Vyhodnotenie dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov...	A61 – A63
Komunikácia s manažmentom skupiny a s osobami poverenými spravovaním skupiny	A64 – A66
Príloha 1: Príklad podmieneného názoru v prípade, keď tím pracujúci na zákazke skupiny nezískal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých by mohol založiť svoj názor na finančné výkazy skupiny	
Príloha 2: Príklady záležitostí, s ktorými sa oboznámi tím pracujúci na zákazke skupiny	
Príloha 3: Príklady podmienok alebo udalostí, ktoré môžu naznačovať riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny	
Príloha 4: Príklad potvrdenia audítora komponentu	
Príloha 5: Požadované a dodatočné záležitosti uvedené v liste s pokynmi od tímu pracujúceho na zákazke skupiny	

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“ 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. Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) sa vzťahujú na audity skupín. Tento ISA rieši špeciálne úvahy týkajúce sa auditov skupín, najmä auditov, na ktorých sa podieľajú audítori komponentov.
2. Pre audítora môže byť tento ISA, prispôsobený podľa potreby okolností, užitočný, keď zapojí iných audítorov do auditu finančných výkazov, ktoré nie sú finančnými výkazmi skupiny. Audítor môže napríklad iného audítora požiadať, aby sa zúčastnil na inventúre zásob, alebo aby preskúmal fyzický stav investičného majetku na vzdialenom mieste.
3. Stanovy, zákonné nariadenie alebo iný dôvod môžu vyžadovať, aby audítor komponentu vyjadril názor na finančné výkazy komponentu. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže rozhodnúť, že použije audítorské dôkazy, na ktorých je založený názor audítora komponentu na finančné výkazy komponentu, ako audítorský dôkaz pre potreby auditu skupiny, súčasne však platia aj požiadavky tohto ISA (pozri: odsek A1).
4. V súlade s ISA 220¹ sa partner zodpovedný za zákazku skupiny musí presvedčiť, že osoby vykonávajúce zákazku auditu skupiny vrátane audítorov komponentov majú ako celok vhodné schopnosti a sú kompetentné. Partner zodpovedný za zákazku skupiny zodpovedá aj za riadenie zákazky, dohľad nad zákazkou a realizáciu zákazky predstavujúcej audit skupiny.
5. Partner zodpovedný za zákazku skupiny uplatní požiadavky ISA 220 bez ohľadu na to, či tím pracujúci na zákazke skupiny alebo audítor komponentu budú pracovať na finančných informáciách komponentu. Tento ISA pomôže partnerovi zodpovednému za zákazku skupiny splniť požiadavky ISA 220 v prípadoch, keď na finančných informáciách komponentov pracujú audítori komponentov.
6. Audítorské riziko je úmerné riziku významných nesprávností finančných výkazov a riziku, že audítor takéto nesprávnosti neodhalí². Pri audite skupiny zahŕňa riziko, že audítor komponentu neodhalí nesprávnosť vo finančných informáciách komponentu, ktorá by mohla spôsobiť významnú nesprávnosť finančných výkazov skupiny, ako aj riziko, že tím pracujúci na zákazke skupiny túto nesprávnosť neodhalí. Tento ISA vysvetľuje záležitosti, ktoré zvažuje tím pracujúci na zákazke skupiny pri rozhodovaní o charakte, načasovaní a rozsahu svojej účasti na postupoch zameraných na posúdenie rizík a ďalších audítorských postupoch, ktoré v súvislosti s finančnými informáciami komponentov vykonávajú audítori komponentov. Účelom tejto účasti je získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých možno založiť názor audítora na finančné výkazy skupiny.

Dátum nadobudnutia účinnosti

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

Ciele

8. Cieľom audítora je:
 - a) rozhodnúť, či bude pôsobiť ako audítor finančných výkazov skupiny,
 - b) keď bude pôsobiť ako audítor finančných výkazov skupiny:

¹ ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“, odseky 14 a 15.

² ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek A34.

- i. jasne informovať audítorov komponentov o rozsahu a načasovaní ich práce na finančných informáciách týkajúcich sa komponentov a ich zisteniach,
- ii. získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o finančných informáciách komponentov a procese konsolidácie umožňujúce vyjadriť názor na to, či sú finančné výkazy skupiny vo všetkých významných súvislostiach vypracované v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

Definície

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

- a) komponent (*Component*) – účtovná jednotka alebo podnikateľská aktivita, za ktorú manažment skupiny alebo komponentu zostavuje finančné informácie, ktoré by sa mali zahrnúť do finančných výkazov skupiny (pozri: odseky A2 až A4),
- b) audítor komponentu (*Component auditor*) – audítor, ktorý na žiadosť tímu pracujúceho na zákazke skupiny vykoná na účely auditu skupiny prácu zameranú na finančné informácie týkajúce sa komponentu (pozri: odsek A7),
- c) manažment komponentu (*Component management*) – manažment zodpovedný za vypracovanie finančných informácií komponentu,
- d) významnosť komponentu (*Component materiality*) – miera významnosti komponentu stanovená tímom pracujúcim na zákazke skupiny,
- e) skupina (*Group*) – všetky komponenty, ktorých finančné informácie sú zahrnuté do finančných výkazov skupiny. Skupina má vždy viac než iba jeden komponent,
- f) audit skupiny (*Group audit*) – audit finančných výkazov skupiny,
- g) názor audítora na skupinu (*Group audit opinion*) – názor audítora na finančné výkazy skupiny,
- h) partner zodpovedný za zákazku skupiny (*Group engagement partner*) – partner alebo iná osoba vo firme zodpovedná za zákazku predstavujúcu audit skupiny a jej vykonanie, ako aj za správu audítora k finančným výkazom skupiny vydávanú v mene firmy. Ak sa na vykonávaní auditu skupiny podieľa viacero audítorov spoločne, spojení partneri zodpovední za zákazku a ich tímy pracujúce na zákazke spoločne predstavujú partnera zodpovedného za zákazku skupiny a tím pracujúci na zákazke skupiny. Tento ISA však nerieši vzťah medzi spojenými audítormi ani vzťah medzi prácou, ktorú vykoná jeden zo spojených audítorov, a prácou, ktorú vykoná iný spojený audítor,
- i) tím pracujúci na zákazke skupiny (*Group engagement team*) – partneri, vrátane partnera zodpovedného za zákazku skupiny a pracovníci, ktorí stanovujú celkovú stratégiu auditu skupiny, komunikujú s audítormi komponentov, vykonávajú prácu zameranú na proces konsolidácie a posudzujú závery urobené na základe audítorských dôkazov ako základu na sformulovanie názoru k finančným výkazom,
- j) finančné výkazy skupiny (*Group financial statements*) – finančné výkazy obsahujúce finančné informácie za viac ako jeden komponent. Výraz „finančné výkazy skupiny“ označuje aj skombinované finančné výkazy, ktoré agregujú finančné informácie vypracované komponentmi, ktoré nemajú materskú spoločnosť, ale sú spoločne ovládané,
- k) manažment skupiny (*Group management*) – manažment zodpovedný za vypracovanie finančných výkazov skupiny,

- l) celoskupinové kontroly (*Group-wide controls*) – kontroly finančného vykazovania skupiny vypracované, zavedené a spravované manažmentom skupiny,
 - m) významný komponent (*Significant component*) – komponent identifikovaný tímom pracujúcim na zákazke skupiny, (i) ktorý je sám osebe finančne významný z hľadiska skupiny, alebo (ii) ktorý bude vzhľadom na svoj špecifický charakter alebo okolnosti pravdepodobne zahŕňať závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny (pozri: odseky A5 až A6).
10. Odkaz na „platný rámec finančného vykazovania“ je odkazom na rámec finančného vykazovania, ktorý sa vzťahuje na finančné výkazy skupiny. Odkaz na „proces konsolidácie“ zahŕňa:
- a) vykazovanie, oceňovanie, prezentáciu a zverejňovanie finančných informácií komponentov vo finančných výkazoch skupiny prostredníctvom konsolidácie, podielovej konsolidácie, prípadne metódy vlastného imania alebo metódy ocenenia obstarávacou cenou,
 - b) agregovanie finančných informácií komponentov, ktoré nemajú materskú spoločnosť, ale sú spoločne ovládané, do kombinovaných finančných výkazov.

Požiadavky

Zodpovednosť

11. Zodpovednosť za riadenie, dohľad a vykonávanie zákazky predstavujúcej audit skupiny v súlade s odbornými štandardmi a platných zákonnými a regulačnými požiadavkami, ako aj za vhodnosť správy audítora vydané za daných okolností nesie partner zodpovedný za zákazku skupiny³. V dôsledku uvedeného sa v správe audítora o finančných výkazoch skupiny neodkazuje na audítora komponentu, ak zahrnutie takéhoto odkazu nevyžaduje zákon alebo nariadenie. Ak takýto údaj vyžaduje zákon alebo nariadenie, v správe audítora sa uvedie, že uvedením tohto odkazu sa nezmenšuje zodpovednosť partnera zodpovedného za zákazku skupiny alebo firmy partnera zodpovedného za zákazku skupiny za názor audítora na skupinu (pozri: odseky A8 až A9).

Akceptácia a pokračovanie

12. Pri uplatňovaní ISA 220 partner zodpovedný za zákazku skupiny stanoví, či v súvislosti s procesom konsolidácie možno primerane očakávať získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov a finančných informácií o komponentoch, na ktorých sa založí názor audítora na skupinu. Tím pracujúci na zákazke skupiny sa preto dostatočne oboznámi so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím, aby mohol identifikovať komponenty, ktoré sú pravdepodobne významné. V prípadoch, keď prácu zameranú na finančné informácie takýchto komponentov budú vykonávať audítori komponentov, partner zodpovedný za zákazku skupiny posúdi, či sa tím pracujúci na zákazke skupiny bude môcť podieľať na práci audítorov komponentov v rozsahu potrebnom na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. (pozri: odseky A10 až A12)
13. Ak partner zodpovedný za zákazku skupiny dospeje k názoru, že:
- a) tím pracujúci na zákazke skupiny nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy v dôsledku obmedzení, ktoré uložil manažment skupiny,
 - b) táto neschopnosť môže potenciálne viesť k odmietnutiu názoru na finančné

³ ISA 220, odsek 15.

výkazy skupiny⁴,

partner zodpovedný za zákazku skupiny:

- v prípade novej zákazky zákazku neprijme, alebo, v prípade pokračujúcej zákazky od zákazky odstúpi, keď to umožňuje platný zákon alebo predpis, alebo
- keď zákon alebo predpis audítorovi zakazuje zákazku odmietnuť, alebo keď od zákazky nemôže inak odstúpiť, vykoná audit finančných výkazov skupiny v možnom rozsahu a odmietne k nim vyjadriť svoj názor (pozri: odseky A13 až A19).

Podmienky zákazky

14. Partner zodpovedný za zákazku dohodne podmienky zákazky predstavujúcej audit skupiny v súlade s ISA 210⁵ (pozri: odseky A20 až A21).

Celková stratégia auditu a plán auditu

15. Tím pracujúci na zákazke skupiny stanoví celkovú stratégiu auditu skupiny a vypracuje plán auditu skupiny v súlade s ISA 300⁶.
16. Partner zodpovedný za zákazku skupiny vykoná previerku celkovej stratégie auditu skupiny a plánu auditu skupiny (pozri: odsek A22).

Oboznámenie sa so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím

17. Od audítora sa vyžaduje, aby na základe oboznámenia sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím identifikoval a posúdil riziká významných nesprávností⁷. Tím pracujúci na zákazke skupiny:
 - a) rozšíri svoje poznatky o skupine, jej komponentoch a ich prostredí vrátane celoskupinových kontrol, ktoré získal v štádiu akceptácie alebo pokračovania,
 - b) oboznámi sa s procesom konsolidácie vrátane pokynov pre komponenty, ktoré vydal manažment skupiny (pozri: odseky A23 až A29).
18. Tím pracujúci na zákazke skupiny získa poznatky, ktoré budú dostatočné na to, aby:
 - a) potvrdil alebo zrevidoval pôvodnú identifikáciu pravdepodobne významných komponentov,
 - b) posúdil riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku podvodu alebo chyby⁸ (pozri: odseky A30 až A31).

Oboznámenie sa s audítorom komponentu

19. Ak tím pracujúci na zákazke skupiny plánuje požiadať audítora komponentu, aby pracoval na finančných informáciách týkajúcich sa určitého komponentu, tím pracujúci na zákazke skupiny sa oboznámi s nižšie uvedenými skutočnosťami: (pozri: odseky A32 až A35)
 - a) či audítor komponentu pozná a splní etické požiadavky relevantné pre audit skupiny a najmä, či je nezávislý, (pozri: odsek A37)

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

⁵ ISA 210 „Dohodnutie podmienok zakaziek na audit“.

⁶ ISA 300 „Plánovanie auditu finančných výkazov“, odseky 7 až 12.

⁷ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“.

⁸ ISA 315 (revidované znenie).

- b) odbornou kompetenciou audítora komponentu, (pozri: odsek A38)
 - c) či sa tím pracujúci na zákazke skupiny bude môcť podieľať na práci audítora komponentu do takej miery, aká je potrebná na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov,
 - d) či audítor komponentu pôsobí v regulačnom prostredí, ktoré vykonáva aktívny dohľad nad audítormi (pozri: odsek A36).
20. Ak audítor komponentu nespĺňa požiadavky kladené na nezávislosť, ktoré sú relevantné z hľadiska auditu skupiny, alebo ak tím pracujúci na zákazke skupiny vážne pochybuje o iných záležitostiach uvedených v odseku 19 písm. a) až c), potom tím pracujúci na zákazke skupiny získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa finančných informácií komponentu bez toho, aby sa na audítora komponentu obrátil so žiadosťou o vykonanie prác zameraných na finančné informácie daného komponentu (pozri: odseky A39 až A41).

Významnosť

21. Tím pracujúci na zákazke skupiny stanoví: (pozri: odsek A42)
- a) významnosť pre finančné výkazy skupiny ako celok, a to pri stanovovaní celkovej stratégie auditu skupiny,
 - b) ak za daných špecifických okolností skupiny existujú konkrétne triedy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia vo finančných výkazoch skupiny, pri ktorých možno primerane očakávať, že nesprávnosti predstavujúce menšie sumy než je úroveň významnosti stanovená pre finančné výkazy skupiny ako celok ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe finančných výkazov skupiny, úroveň alebo úrovne významnosti, ktoré treba uplatniť na tieto konkrétne triedy transakcií, zostatky účtov alebo vykázané informácie,
 - c) významnosť pre komponent u tých komponentov, kde audítori komponentov vykonávajú audit alebo previerku na účely auditu skupiny. Na zníženie pravdepodobnosti, že celková suma neopravených a neodhalených nesprávností vo finančných výkazoch skupiny prekročí úroveň významnosti stanovenú pre finančné výkazy skupiny ako celku, je významnosť pre komponent nižšia, než úroveň významnosti pre finančné výkazy skupiny ako celok, (pozri: odseky A43 až A44)
 - d) hranicu, nad ktorou nesprávnosti nemožno považovať za jednoznačne bezvýznamné z hľadiska finančných výkazov skupiny. (pozri: odsek A45)
22. Keď audítori komponentov uskutočnia audit pre potreby auditu skupiny, tím pracujúci na zákazke skupiny vyhodnotí vhodnosť významnosti pre vykonávanie stanovenú na úrovni komponentov. (pozri: odsek A46)
23. Ak je komponent predmetom auditu na základe stanov, nariadenia alebo z iných dôvodov a tím pracujúci na zákazke skupiny rozhodne o využití takéhoto auditu na získanie audítorských dôkazov pre audit skupiny, potom tím pracujúci na zákazke skupiny zistí, či:
- a) Významnosť stanovená pre finančné výkazy komponentu ako celok,
 - b) významnosť pre vykonávanie na úrovni komponentov
- spĺňajú požiadavky tohto ISA.

Reakcia na posúdené riziká

24. Audítor je povinný vypracovať a implementovať vhodné reakcie na riešenie

posúdených rizík významných nesprávností finančných výkazov⁹. Tím pracujúci na zákazke skupiny stanoví druh prác, ktoré v súvislosti s finančnými informáciami komponentov vykoná tím pracujúci na zákazke skupiny, prípadne ktoré v jeho mene vykonajú audítori komponentov (pozri odseky 26 až 29). Tím pracujúci na zákazke skupiny stanoví aj charakter, načasovanie a rozsah svojej účasti na práci audítorov komponentov (pozri odseky 30 až 31).

25. Ak charakter, načasovanie a rozsah prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s procesom konsolidácie alebo finančnými informáciami komponentov, vychádzajú z predpokladu, že celo skupinové kontroly fungujú účinne, alebo ak substantívne postupy samy osebe nedokážu zabezpečiť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdení, tím pracujúci na zákazke skupiny otestuje, prípadne požiada audítora komponentu, aby otestoval prevádzkovú účinnosť daných kontrol.

Stanovenie druhu prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami komponentov (odkaz: odsek A47)

Významné komponenty

26. V prípade komponentu, ktorý je významný vďaka svojmu individuálnemu finančnému významu pre skupinu, tím pracujúci na zákazke skupiny alebo v jeho mene audítor komponentu vykoná audit finančných informácií komponentu, pričom použije významnosť pre daný komponent.
27. V prípade komponentu, ktorý je významný, pretože je pravdepodobné, že obsahuje závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny pre svoj špecifický charakter alebo okolnosti, tím pracujúci na zákazke skupiny alebo v jeho mene audítor komponentu uskutoční jednu alebo viaceré z týchto aktivít:
- a) audit finančných informácií komponentu, pri ktorom sa použije významnosť daného komponentu,
 - b) audit jedného alebo viacerých zostatkov účtov, tried transakcií alebo zverejnení týkajúcich sa pravdepodobne závažných rizík významných nesprávností finančných výkazov skupiny, (pozri: odsek A48)
 - c) špecifikované audítorské postupy týkajúce sa pravdepodobne závažných rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny (pozri: odsek A49).

Komponenty, ktoré nie sú významné komponenty

28. V prípade komponentov, ktoré nie sú významnými komponentmi, tím pracujúci na zákazke skupiny vykoná analytické postupy na úrovni skupiny (pozri: odsek A50).
29. Ak sa tím pracujúci na zákazke skupiny domnieva, že dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých by sa založil názor audítora na skupinu, sa nezískajú z:
- a) prác vykonaných na finančných informáciách významných komponentov,
 - b) prác vykonaných na celoskupinových kontrolách a procese konsolidácie,
 - c) analytických postupov vykonaných na úrovni skupiny,

tím pracujúci na zákazke skupiny vyberie komponenty, ktoré nie sú významnými komponentmi, a vykoná, prípadne požiada audítora komponentu, aby v súvislosti s finančnými informáciami vybraných jednotlivých komponentov vykonal jednu

⁹ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

alebo viacero týchto aktivít: (pozri: odseky A51 až A53)

- audit finančných informácií komponentu, pri ktorom sa použije významnosť daného komponentu,
- audit jedného alebo viacerých zostatkov účtov, tried transakcií alebo zverejnení,
- previerku finančných informácií komponentu, pri ktorom sa použije významnosť daného komponentu,
- špecifikované postupy.

Tím pracujúci na zákazke skupiny musí po určitom čase zmeniť výber komponentov.

Účasť na práci, ktorú vykonávajú audítori komponentov (pozri: odseky A54 až A55)

Významné komponenty – posúdenie rizík

30. Keď audítor komponentu vykonáva audit finančných informácií významného komponentu, tím pracujúci na zákazke skupiny sa zúčastní na audítrovom posúdení rizík týkajúcich sa komponentu s cieľom identifikovať závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny. Charakter, načasovanie a rozsah takejto účasti ovplyvňujú poznatky, ktoré má tím pracujúci na zákazke skupiny o audítrovi komponentu, zahŕňajú však minimálne:

- a) diskusiu s audítrom komponentu alebo manažmentom komponentu o tých podnikateľských aktivitách komponentu, ktoré sú z hľadiska skupiny významné,
- b) diskusiu s audítrom komponentu o náchylnosti komponentu k významným nesprávnostiam finančných informácií v dôsledku podvodu alebo chyby,
- c) preverenie dokumentácie audítora komponentu k identifikovaným závažným rizikám významných nesprávností finančných výkazov skupiny. Takáto dokumentácia môže byť vo forme memoranda odzrkadľujúceho záver audítora komponentu týkajúci sa identifikovaných závažných rizík.

Identifikované závažné riziká významných nesprávností finančných výkazov skupiny – ďalšie audítorské postupy

31. Ak boli v komponente, na ktorom pracuje audítor komponentu, identifikované závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny, tím pracujúci na zákazke skupiny posúdi vhodnosť ďalších audítorských postupov, ktoré treba vykonať v reakcii na identifikované závažné riziká významných nesprávností finančných výkazov skupiny. Tím pracujúci na zákazke skupiny na základe svojich poznatkov o audítrovi komponentu rozhodne o potrebe zúčastňovať sa na ďalších audítorských postupoch.

Proces konsolidácie

32. Tím pracujúci na zákazke skupiny sa v súlade s odsekom 17 oboznámi s celoskupinovými kontrolami a procesom konsolidácie vrátane pokynov, ktoré manažment skupiny vydal pre komponenty. V súlade s odsekom 25 tím pracujúci na zákazke skupiny alebo audítor komponentu, ak ho o to požiada tím pracujúci na zákazke skupiny, otestuje prevádzkovú účinnosť celoskupinových kontrol, ak charakter, načasovanie a rozsah prác, ktoré sa majú vykonať na procese konsolidácie, vychádzajú z predpokladu, že celoskupinové kontroly fungujú účinne, alebo ak samotné substantívne postupy nedokážu zabezpečiť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdení.

33. Tím pracujúci na zákazke skupiny vypracuje a vykoná ďalšie audítorské postupy zamerané na proces konsolidácie v reakcii na posúdené riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny vyplývajúcich z procesu

konsolidácie. Ich súčasťou bude posúdenie, či sú do finančných výkazov skupiny zahrnuté všetky komponenty.

34. Tím pracujúci na zákazke skupiny vyhodnotí vhodnosť, kompletnosť a presnosť konsolidačných úprav a reklasifikácií a vyhodnotí, či existujú faktory rizika podvodu alebo indikátory prípadnej zaujatosti manažmentu (pozri: odsek A56).
35. Ak finančné informácie komponentu neboli vypracované v súlade s rovnakými účtovnými zásadami, aké sa uplatnili na finančné výkazy skupiny, tím pracujúci na zákazke skupiny vyhodnotí, či sa finančné informácie daného komponentu vhodne upravili na účely vypracovania a prezentácie finančných výkazov skupiny.
36. Tím pracujúci na zákazke skupiny zistí, či finančné informácie obsiahnuté v komunikácii audítora komponentu [pozri odsek 41 písm. c)] sú finančnými informáciami zapracovanými do finančných výkazov skupiny.
37. Ak finančné výkazy skupiny zahŕňajú finančné výkazy komponentu s iným dátumom konca obdobia vykazovania než má skupina, tím pracujúci na zákazke skupiny posúdi, či sa takéto finančné výkazy vhodne upravili v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

Následné udalosti

38. Keď tím pracujúci na zákazke skupiny alebo audítori komponentov vykonajú audit finančných informácií komponentov, tím pracujúci na zákazke skupiny alebo audítori komponentov vykonajú postupy vypracované s cieľom identifikovať udalosti v týchto komponentoch, ktoré nastali odo dňa, ku ktorým boli finančné informácie komponentov vypracované, do dátumu správy audítora o finančných výkazoch skupiny, čo si môže vyžadovať úpravu alebo zverejnenie vo finančných výkazoch skupiny.
39. Keď audítori komponentov vykonávajú inú prácu než audit finančných informácií komponentov, tím pracujúci na zákazke skupiny požiada audítorov komponentov, aby ho informovali o následných udalostiach, ktoré si vyžadujú úpravu alebo zverejnenie vo finančných výkazoch skupiny, ak sa o takýchto udalostiach dozvedia.

Komunikácia s audítorom komponentu

40. Tím pracujúci na zákazke skupiny včas oznamuje svoje požiadavky audítorovi komponentu. V oznámení bude uvedená práca, ktorú treba vykonať, spôsob, akým sa táto práca využije, ako aj forma a obsah komunikácie audítora komponentu s tímom pracujúcim na zákazke skupiny. Bude obsahovať aj: (pozri: odseky A57, A58, A60)
 - a) požiadavku, aby audítor komponentu, ktorý pozná súvislosti, za akých tím pracujúci na zákazke skupiny použije prácu audítora komponentu, potvrdil, že bude spolupracovať s tímom pracujúcim na zákazke skupiny, (pozri: odsek A59)
 - b) etické požiadavky relevantné z hľadiska auditu skupiny a najmä požiadavky na nezávislosť,
 - c) v prípade auditu alebo preverenia finančných informácií komponentu významnosť pre komponent (a, ak je to vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne triedy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia) a hranicu, nad ktorou sa už nesprávnosti nemôžu jednoznačne považovať za nepodstatné z hľadiska finančných výkazov skupiny,
 - d) identifikované závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku podvodu alebo chyby relevantné z hľadiska práce audítora komponentu. Tím pracujúci na zákazke skupiny požiada audítora komponentu, aby ho včas informoval o všetkých ďalších

- identifikovaných závažných rizikách významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku podvodu alebo chyby v komponente, ako aj o reakciách audítora komponentu na tieto riziká,
- e) zoznam spriaznených osôb, ktorý vypracoval manažment skupiny, ako aj všetkých ostatných spriaznených osôb, o ktorých tím pracujúci na zákazke skupiny vie. Tím pracujúci na zákazke skupiny požiada audítora komponentu, aby ho včas informoval o spriaznených osobách, ktoré manažment skupiny alebo tím pracujúci na zákazke skupiny predtým neidentifikovali. Tím pracujúci na zákazke skupiny rozhodne o identifikácii takýchto dodatočných spriaznených osôb pre ostatných audítorov komponentov.
41. Tím pracujúci na zákazke skupiny požiada audítora komponentu, aby ho informoval o záležitostiach relevantných pre záver tímu pracujúceho na zákazke skupiny v súvislosti s auditom skupiny. Takáto komunikácia zahŕňa: (pozri: odsek A60)
- a) skutočnosť, či audítor komponentu splnil etické požiadavky relevantné pre audit skupiny vrátane nezávislosti a odbornej kompetentnosti,
 - b) skutočnosť, či audítor komponentu splnil požiadavky tímu pracujúceho na zákazke skupiny,
 - c) identifikáciu finančných informácií komponentu, o ktorých audítor komponentu vydáva správu,
 - d) informácie o prípadoch nedodržiavania zákonov alebo nariadení, ktoré by mohli viesť k významným nesprávnostiam vo finančných výkazoch skupiny,
 - e) zoznam neopravených nesprávností vo finančných výkazoch komponentu (zoznam nemusí obsahovať nesprávnosti nedosahujúce hranicu pre jednoznačne nevýznamné nesprávnosti, o ktorých informuje tím pracujúci na zákazke skupiny [pozri odsek 40 písm. c]),
 - f) indikátory novej zaujatosti manažmentu,
 - g) opis všetkých zistených závažných nedostatkov internej kontroly na úrovni komponentu,
 - h) iné významné záležitosti, o ktorých audítor informoval, alebo predpokladá, že bude informovať osoby poverené spravovaním komponentu vrátane podvodu alebo podozrenia na podvod, do ktorého je zainteresovaný manažment komponentu, zamestnanci s významnými úlohami v oblasti internej kontroly na úrovni komponentu alebo iné osoby, ak podvod viedol k významnej nesprávnosti finančných informácií komponentu,
 - i) všetky ostatné záležitosti, ktoré by mohli byť relevantné z hľadiska auditu skupiny, prípadne záležitosti, na ktoré chce audítor upozorniť tím pracujúci na zákazke skupiny vrátane výnimiek uvedených vo vyhláseniach, ktoré audítor komponentu vyžiadal od manažmentu komponentu,
 - j) celkové zistenia, závery alebo názor audítora komponentu.

Vyhodnotenie dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov

Vyhodnotenie komunikácie audítorov komponentov a primeranosti ich práce

42. Tím pracujúci na zákazke skupiny vyhodnotí komunikáciu audítora komponentu (pozri odsek 41). Tím pracujúci na zákazke skupiny:
- a) prediskutuje s audítorom komponentu, manažmentom komponentu alebo manažmentom skupiny, podľa toho, čo sa hodí, významné záležitosti, ktoré vyplývajú z takéhoto vyhodnotenia,

- b) zistí, či treba preveriť iné relevantné časti audítorskej dokumentácie audítora komponentu. (pozri: odsek A61)
- 43. Ak tím pracujúci na zákazke skupiny dospeje k záveru, že práca audítora komponentu nie je dostatočná, tím pracujúci na zákazke skupiny rozhodne o ďalších postupoch, ktoré treba vykonať, ako aj o tom, či ich má vykonať audítor komponentu alebo tím pracujúci na zákazke skupiny.

Dostatočnosť a vhodnosť audítorských dôkazov

- 44. Audítor musí získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy s cieľom znížiť audítorské riziko na prijateľne nízku úroveň, čo mu umožní dospieť k primeraným záverom, na ktorých založí svoj názor¹⁰. Tím pracujúci na zákazke skupiny vyhodnotí, či sa vďaka audítorským postupom vykonaným v súvislosti s procesom konsolidácie a prác, ktoré vykonal tím pracujúci na zákazke skupiny a audítori komponentov v súvislosti s finančnými informáciami komponentov, získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy tvoriace základ pre názor na skupinu (pozri: odsek A62).
- 45. Partner zodpovedný za zákazku skupiny vyhodnotí vplyv všetkých neopravených nesprávností (ktoré identifikoval tím pracujúci na zákazke skupiny, alebo o nich informovali audítori komponentov) na názor na skupinu a všetky prípady, keď nebolo možné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri: odsek A63).

Komunikácia s manažmentom skupiny a s osobami poverenými spravovaním skupiny

Komunikácia s manažmentom skupiny

- 46. Tím pracujúci na zákazke skupiny musí rozhodnúť, o ktorých zistených nedostatkoch internej kontroly treba informovať osoby poverené spravovaním a manažment skupiny podľa ISA 265¹¹. Pri tomto rozhodovaní musí tím pracujúci na zákazke skupiny vziať do úvahy:
 - a) nedostatky internej kontroly v rámci celej skupiny identifikované tímom pracujúcim na zákazke skupiny,
 - b) nedostatky internej kontroly, ktoré tím pracujúci na zákazke skupiny identifikoval v internej kontrole komponentov,
 - c) nedostatky internej kontroly, na ktoré tím pracujúci na zákazke skupiny upozornili audítori komponentov.
- 47. Ak tím pracujúci na zákazke skupiny identifikoval podvod, alebo ak ho naň upozornil audítor komponentu [pozri odsek 41 písm. h)], prípadne ak informácie naznačujú možnosť existencie podvodu, tím pracujúci na zákazke skupiny o tom včas informuje manažment skupiny na vhodnej úrovni, aby informoval osoby primárne zodpovedné za predchádzanie a odhaľovanie podvodov o záležitostiach relevantných z hľadiska ich zodpovednosti (pozri: odsek A64).
- 48. Stanovy, zákonný predpis alebo iný dôvod môžu vyžadovať, aby audítor komponentu vyjadril svoj názor na finančné výkazy komponentu. V takom prípade tím pracujúci na zákazke skupiny požiada manažment skupiny, aby informoval manažment komponentu o všetkých záležitostiach, o ktorých sa dozvedel tím pracujúci na zákazke skupiny a ktoré môžu byť významné z hľadiska finančných výkazov komponentu, o ktorých však manažment komponentu nemusí vedieť. Ak manažment skupiny odmietne informovať o záležitosti manažment komponentu, tím pracujúci na zákazke skupiny záležitosť prediskutuje s osobami poverenými spravovaním skupiny. Ak

¹⁰ ISA 200, odsek 17.

¹¹ ISA 265 „Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole“.

záležitosť ostane nevyriešená, tím pracujúci na zákazke skupiny v súlade so zákonnými a profesijnými kritériami pre zachovávanie mlčanlivosti zváži, či audítorovi komponentu neodporučí, aby nevydal správu audítora o finančných výkazoch komponentu, kým sa záležitosť nevyrieši (pozri: odsek A65).

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním skupiny

49. Tím pracujúci na zákazke skupiny bude osoby poverené spravovaním skupiny informovať popri záležitostiach, ktoré vyžadujú ISA 260 (revidované znenie)¹² a iné ISA, aj o týchto záležitostiach: (pozri: odsek A66)
- a) prehľad druhov prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami komponentov,
 - b) prehľad charakteru plánovanej účasti tímu pracujúceho na zákazke skupiny na prácach, ktoré musia vykonať audítori komponentov v súvislosti s finančnými informáciami významných komponentov,
 - c) prípady, keď posúdenie práce audítora komponentu tímom pracujúcim na zákazke skupiny viedlo k obave týkajúcej sa kvality práce daného audítora,
 - d) akékoľvek obmedzenia auditu skupiny, napríklad pri obmedzení prístupu k informáciám pre tím pracujúci na zákazke skupiny,
 - e) podvod alebo podozrenie na podvod, do ktorého sú zaangažovaní manažment skupiny, manažment komponentu, zamestnanci zastávajúci významné funkcie v celoskupinových kontrolách, prípadne iné osoby v prípade, že podvod viedol k významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch skupiny.

Dokumentácia

50. Tím pracujúci na zákazke skupiny musí zaradiť do audítorskej dokumentácie tieto záležitosti¹³:
- a) analýzu komponentov, pričom sa označia komponenty, ktoré sú významné, a druh prác vykonaných v súvislosti s finančnými informáciami komponentov,
 - b) charakter, načasovanie a rozsah účasti tímu pracujúceho na zákazke skupiny na prácach, ktoré v súvislosti s významnými komponentmi vykonávajú audítori komponentov vrátane, ak to je vhodné, previerky príslušných častí audítorskej dokumentácie audítorov komponentov a v nej obsiahnutých záverov, ktorú vykoná tím pracujúci na zákazke skupiny,
 - c) písomnú komunikáciu medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítormi komponentov o požiadavkách tímu pracujúceho na zákazke skupiny.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Komponenty podliehajúce auditu na základe stanov, zákonného predpisu alebo z iných dôvodov (pozri: odsek 3)

- A1. K faktorom, ktoré môžu ovplyvniť rozhodnutie tímu pracujúceho na zákazke skupiny o tom, či použiť audit, ktorý vyžaduje zákon, nariadenie alebo iné

¹² ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“.

¹³ ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 až 11 a odsek A6.

dôvody, na zabezpečenie audítorských dôkazov pre audit skupiny, patria:

- rozdiely medzi rámcom finančného vykazovania uplatneným pri zostavovaní finančných výkazov komponentu a rámcom uplatneným pri zostavovaní finančných výkazov skupiny,
- rozdiely medzi audítorskými a inými štandardmi, ktoré uplatnil audítor komponentu, a štandardmi uplatnenými pri audite finančných výkazov skupiny,
- skutočnosť, či sa audit finančných výkazov komponentu skončí včas, aby sa dodržal časový harmonogram na vykazovanie skupiny.

Definície

Komponent [pozri: odsek 9 písm. a)]

- A2. Štruktúra skupiny ovplyvňuje spôsob identifikácie komponentov. Systém finančného vykazovania skupiny môže vychádzať napríklad z organizačnej štruktúry zabezpečujúcej finančné informácie, ktoré vypracujú materská spoločnosť a jedna alebo viacero dcérskych spoločností, spoločné podniky alebo spoločnosti, do ktorých účtovná jednotka investovala, účtované metódou vlastného imania alebo metódou ocenenia obstarávacou cenou; a to prostredníctvom ústredia a jednej alebo viacerých divízií alebo pobočiek, prípadne kombináciou oboch. V niektorých skupinách sa však systém finančného vykazovania môže organizovať na základe funkcií, procesov, produktov alebo služieb (alebo skupín produktov či služieb), prípadne geografického umiestnenia. V takýchto prípadoch môže byť účtovnou jednotkou alebo podnikateľskou aktivitou, za ktoré manažment skupiny alebo komponentu zostavuje finančné informácie zahrňané do finančných výkazov skupiny, funkcia, proces, produkt alebo služba (alebo skupina produktov alebo služieb), prípadne geografické miesto.
- A3. V rámci systému finančného vykazovania skupiny môžu existovať rôzne úrovne komponentov, pričom v takom prípade môže byť vhodnejšie identifikovať komponenty na určitých úrovniach celku a nie individuálne.
- A4. Komponenty zoskupené na určitej úrovni môžu predstavovať komponent na účely auditu skupiny, ale takýto komponent môže zostavovať aj finančné výkazy skupiny zahrňajúce finančné informácie v ňom obsiahnutých komponentov (t. j. podskupiny). Rôzni partneri a tímy pracujúce na zákazke skupiny môžu tento ISA teda uplatniť na rôzne podskupiny v rámci určitej väčšej skupiny.

Významný komponent [pozri: odsek 9 písm. m)]

- A5. S narastajúcim individuálnym finančným významom komponentu sa zvyčajne zvyšuje riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže uplatniť percentuálnu hodnotu na zvolené referenčné kritérium ako pomôcku pri identifikácii komponentov, ktoré sa vyznačujú individuálnym finančným významom. Identifikácia referenčného kritéria a stanovenie percentuálnej hodnoty, ktorá sa má uplatniť, si vyžaduje uplatnenie odborného úsudku. V závislosti od charakteru skupiny a pomerov v nej môžu vhodné referenčné kritériá zahŕňať majetok, záväzky, peňažné toky, zisk alebo obrat skupiny. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže napríklad považovať za významné tie komponenty, ktoré prekročia 15 % hodnoty zvoleného referenčného kritéria. Za konkrétnych okolností sa však môže za vhodnú považovať aj vyššia alebo nižšia percentuálna hodnota.
- A6. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže komponent označiť za komponent pravdepodobne obsahujúci závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku jeho špecifického charakteru alebo

pomerov (t. j. rizík, ktoré si vyžadujú špeciálne audítorské zváženie¹⁴). Komponent môže byť napríklad zodpovedný za obchodovanie na zahraničnej burze, čím skupinu vystavuje závažnému riziku významnej nesprávnosti, i keď daný komponent nie je inak z hľadiska skupiny individuálne finančne významný.

Audítor komponentu [pozri: odsek 9 písm. b)]

A7. Na žiadosť tímu pracujúceho na zákazke skupiny môže člen tímu pracujúceho na zákazke skupiny vykonať práce týkajúce sa finančných informácií komponentu pre potreby auditu skupiny. V takom prípade je takýto člen tímu pracujúceho na zákazke súčasne aj audítorom komponentu.

Zodpovednosť (pozri: odsek 11)

A8. Audítori komponentov síce môžu pre potreby auditu skupiny vykonávať práce týkajúce sa finančných informácií komponentov, a ako takí teda zodpovedajú za svoje celkové zistenia, závery alebo stanoviská, zodpovednosť za názor audítora na skupinu však nesie partner zodpovedný za zákazku skupiny alebo firma partnera zodpovedného za zákazku skupiny.

A9. V prípade modifikácie názoru audítora na skupinu z dôvodu, že tím pracujúci na zákazke skupiny nebol schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa finančných informácií jedného alebo viacerých komponentov, sa dôvody takejto neschopnosti uvedú v správe audítora o finančných výkazoch skupiny v odseku Základ na modifikáciu bez zmienky o audítorovi komponentu, za predpokladu, že takáto zmienka nie je potrebná na adekvátne vysvetlenie situácie¹⁵.

Akceptácia a pokračovanie

Oboznámenie sa v štádiu akceptácie alebo pokračovania (pozri: odsek 12)

A10. V prípade novej zákazky sa tím pracujúci na zákazke skupiny môže so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím oboznámiť na základe:

- informácií, ktoré poskytne manažment skupiny,
- komunikácie s manažmentom skupiny,
- ak to je vhodné, komunikácie s predchádzajúcim tímom pracujúcim na zákazke skupiny, manažmentom komponentov alebo audítormi komponentov.

A11. K poznatkom tímu pracujúceho na zákazke skupiny môžu patriť napríklad poznatky o:

- štruktúre skupiny vrátane právnej aj organizačnej štruktúry (t. j. spôsobu, akým je organizovaný systém finančného vykazovania v skupine),
- obchodných činnostiach komponentov, ktoré sú z hľadiska skupiny významné, vrátane odvetvia a regulačného, hospodárskeho a politického prostredia, v ktorom sa tieto aktivity realizujú,
- využívaní servisných organizácií vrátane spoločných servisných centier,
- opise celoskupinových kontrol,
- zložitosti procesu konsolidácie,
- tom, či audítori komponentov, ktorí nie sú z firmy ani siete partnera zodpovedného za zákazku skupiny, vykonávajú práce súvisiace s finančnými informáciami niektorého z komponentov, ako aj zdôvodnenie manažmentu skupiny, prečo ustanovil viacerých audítorov,

¹⁴ ISA 315 (revidované znenie), odseky 27 až 29.

¹⁵ ISA 705 (revidované znenie), odsek 20.

- o tom, či tím pracujúci na zákazke skupiny:
 - o bude mať neobmedzený prístup k osobám povereným spravovaním skupiny, k manažmentu skupiny, k osobám povereným spravovaním komponentu, k manažmentu komponentu, k informáciám o komponente a k audítorom komponentu (vrátane relevantnej audítorskej dokumentácie, o ktorú tím pracujúci na zákazke skupiny požiadal),
 - o bude schopný vykonať potrebné práce týkajúce sa finančných informácií komponentov.

A12. V prípade pokračujúcej zákazky môžu schopnosť tímu pracujúceho na zákazke skupiny získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy ovplyvniť významné zmeny, napríklad:

- zmeny v štruktúre skupiny (napr. akvizície, predaje, reorganizácie alebo zmeny v organizácii systému finančného vykazovania skupiny),
- zmeny obchodných aktivít komponentov významných z hľadiska skupiny,
- zmeny v zložení osôb poverených spravovaním skupiny, manažmentu skupiny alebo kľúčového manažmentu významných komponentov,
- obavy tímu pracujúceho na zákazke skupiny týkajúce sa bezúhonnosti a kompetentnosti manažmentu skupiny alebo komponentu,
- zmeny celoskupinových kontrol,
- zmeny platného rámca finančného vykazovania.

Predpoklad, že sa získajú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri: odsek 13)

A13. Skupinu môžu tvoriť iba komponenty, ktoré sa nepovažujú za významné. Za týchto okolností môže partner zodpovedný za zákazku skupiny opodstatnene očakávať, že získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých sa dá založiť názor audítora na skupinu, ak bude tím pracujúci na zákazke skupiny schopný:

- a) vykonať práce týkajúce sa finančných informácií niektorých z týchto komponentov,
- b) podieľať sa na prácach, ktoré v súvislosti s finančnými informáciami iných komponentov vykonávajú audítori komponentov, a to v rozsahu potrebnom na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov.

Prístup k informáciám (pozri: odsek 13)

A14. Prístup tímu pracujúceho na zákazke skupiny k informáciám môžu obmedziť okolnosti, ktoré manažment skupiny nedokáže prekonať, napríklad zákony týkajúce sa zachovávania mlčanlivosti a utajovania údajov, prípadne zamietnutie prístupu k príslušnej audítorskej dokumentácii, ktorú tím pracujúci na zákazke skupiny požadoval, zo strany audítora komponentu. Prístup k informáciám môže obmedziť aj manažment skupiny.

A15. Keď prístup k informáciám obmedzujú okolnosti, tím pracujúci na zákazke skupiny môže aj napriek tomu získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, avšak pravdepodobnosť, že sa tak stane, je tým menšia, čím je komponent významnejší. Tím pracujúci na zákazke skupiny napríklad nemusí mať prístup k osobám povereným spravovaním, manažmentu alebo audítorovi (vrátane príslušnej audítorskej dokumentácie požadovanej tímom pracujúcim na zákazke skupiny) komponentu, o ktorom sa účtuje metódou vlastného imania. Ak komponent nie je významný a tím pracujúci na zákazke skupiny má kompletný súbor finančných výkazov daného komponentu vrátane správy audítora o komponente a má aj prístup k informáciám, ktoré má v súvislosti s daným komponentom manažment skupiny, tím pracujúci na zákazke skupiny môže

vyvodiť záver, že v súvislosti s daným komponentom tieto informácie predstavujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Ak je však komponent významný, tím pracujúci na zákazke skupiny nebude schopný splniť požiadavky tohto ISA relevantné v podmienkach auditu skupiny. Tím pracujúci na zákazke skupiny napríklad nebude schopný splniť požiadavku v odsekoch 30 až 31, aby sa zúčastnil na prácach audítora komponentu. Tím pracujúci na zákazke skupiny preto nebude schopný získať v súvislosti s daným komponentom dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Vplyv neschopnosti tímu pracujúceho na zákazke skupiny získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy sa posudzuje z hľadiska ISA 705.

- A16. Tím pracujúci na zákazke skupiny nebude schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ak manažment skupiny obmedzí jeho prístup alebo prístup audítora komponentu k informáciám významného komponentu.
- A17. Ak sa takéto obmedzenie vzťahuje na komponent, ktorý sa nepovažuje za významný, dôvod obmedzenia môže ovplyvniť audítorský názor k skupine i napriek tomu, že tím pracujúci na zákazke skupiny môže byť schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Môže napríklad ovplyvniť spoľahlivosť reakcií manažmentu skupiny na žiadosti o informácie zo strany tímu pracujúceho na zákazke skupiny, ako aj vyhlásenia manažmentu skupiny poskytnuté tímu pracujúcemu na zákazke skupiny.
- A18. Zákon alebo predpis môžu partnerovi zodpovednému za zákazku skupiny zabrániť, aby zákazku odmietol, alebo od nej odstúpil. V niektorých jurisdikciách sa napríklad audítor ustanovuje na špecifikované obdobie a pred koncom tohto obdobia nesmie odstúpiť. Rovnako vo verejnom sektore nemusí mať audítor možnosť zákazku odmietnuť alebo od nej odstúpiť, a to z dôvodu charakteru mandátu alebo dôležitosti verejného záujmu. Za takýchto okolností sa na audit skupiny stále vzťahuje tento ISA a vplyv neschopnosti tímu pracujúceho na zákazke skupiny získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy sa posudzuje z hľadiska ISA 705.
- A19. Príloha 1 obsahuje príklad správy audítora s podmieneným názorom založeným na neschopnosti tímu pracujúceho na zákazke skupiny získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy v súvislosti s významným komponentom zaúčtovaným na základe metódy vlastného imania, ktorého vplyv je však, podľa úsudku tímu pracujúceho na zákazke skupiny, síce významný, nie však prevládajúci.

Podmienky zákazky (pozri: odsek 14)

A20. Podmienky zákazky určujú platný rámec finančného vykazovania¹⁶. Ďalšie záležitosti možno zaradiť do podmienok zákazky na audit skupiny, napríklad skutočnosť, že:

- komunikácia medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítormi komponentov musí byť neobmedzená v rozsahu, v ktorom to umožňujú zákony alebo predpisy,
- tím pracujúci na zákazke skupiny treba informovať aj o dôležitej komunikácii medzi audítormi komponentov, osobami poverenými spravovaním komponentov, ako aj manažmentom komponentov vrátane informovania o závažných nedostatkoch interných kontrol,
- tím pracujúci na zákazke skupiny treba informovať o dôležitej komunikácii týkajúcej sa záležitostí finančného vykazovania medzi regulačnými orgánmi a komponentmi,
- v rozsahu, v akom to tím pracujúci na zákazke skupiny považuje za

¹⁶ ISA 210, odsek 8.

potrebné, by sa mu mal povoliť:

- o prístup k informáciám o komponentoch, osobám povereným spravovaním komponentov, manažmentu komponentov a audítorm komponentov (vrátane príslušnej audítorskej dokumentácie požadovanej tímom pracujúcim na zákazke skupiny),
- o vykonávanie prác alebo žiadanie audítora komponentu, aby vykonal práce týkajúce sa finančných informácií komponentov.

A21. Obmedzenia uložené v súvislosti s:

- prístupom tímu pracujúceho na zákazke skupiny k informáciám o komponentoch, osobám povereným spravovaním komponentov, manažmentu komponentov a audítorm komponentov (vrátane príslušnej audítorskej dokumentácie požadovanej tímom pracujúcim na zákazke skupiny), alebo
- prácami vykonávanými na finančných informáciách komponentov

po prijatí zákazky na audit skupiny partnerom zodpovedným za zákazku skupiny, predstavujú nemožnosť získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, čo môže ovplyvniť názor na finančné výkazy skupiny. Za mimoriadnych okolností môže viesť dokonca aj k odstúpeniu od zákazky, ak to umožňujú zákony alebo predpisy.

Celková stratégia auditu a plán auditu (pozri: odsek 16)

A22. Preverenie celkovej stratégie auditu a plánu auditu partnerom zodpovedným za zákazku skupiny je dôležitou súčasťou plnenia zodpovednosti partnera za riadenie zákazky predstavujúcej audit skupiny.

Oboznámenie sa so skupinou, jej komponentmi a ich prostredím

Záležitosti, s ktorými sa oboznámi tím pracujúci na zákazke skupiny (pozri: odsek 17)

A23. ISA 315 (revidované znenie) obsahuje usmernenie týkajúce sa záležitostí, ktoré audítor môže zvažovať pri oboznamovaní sa s odvetvím, regulačnými a inými externými faktormi ovplyvňujúcimi účtovnú jednotku vrátane platného rámca finančného vykazovania, charakteru účtovnej jednotky, cieľov, stratégií a súvisiacich podnikateľských rizík, ako aj zistením a preverení finančnej výkonnosti účtovnej jednotky¹⁷. V prílohe 2 k tomuto ISA je uvedené konkrétne usmernenie relevantné pre skupinu vrátane procesu konsolidácie.

Pokyny vydané manažmentom skupiny pre komponenty (pozri: odsek 17)

A24. Aby sa dosiahla jednotnosť a porovnateľnosť finančných informácií, manažment skupiny zvyčajne vydáva komponentom pokyny. V takýchto pokynoch sa špecifikujú požiadavky týkajúce sa finančných informácií komponentov, ktoré treba zahrnúť do finančných výkazov skupiny a ich súčasťou často bývajú manuály s postupmi finančného vykazovania a balík výkazov. Balík výkazov zvyčajne pozostáva zo štandardných formátov na poskytnutie finančných informácií určených na zapracovanie do finančných výkazov skupiny. Balík výkazov však vo všeobecnosti nie je vo forme kompletných finančných výkazov zostavovaných a prezentovaných v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

A25. V pokynoch sú zvyčajne uvedené:

- účtovné zásady, ktoré treba uplatniť,
- štatutárne a iné požiadavky na zverejnenie vzťahujúce sa na finančné výkazy skupiny a zahŕňajúce:

¹⁷ ISA 315 (revidované znenie), odseky A25 až A49.

- o identifikáciu a vykazovanie segmentov,
- o vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami,
- o transakcie medzi podnikmi v rámci skupiny a nerealizované zisky,
- o účtovné zostatky v rámci skupiny,
- časový harmonogram vykazovania.

A26. Oboznámenie sa s pokynmi zo strany tímu pracujúceho na zákazke skupiny môže zahŕňať:

- zrozumiteľnosť a praktickosť pokynov z hľadiska skompletizovania balíka výkazov,
- či pokyny:
 - o primerane opisujú charakteristiku platného rámca finančného vykazovania,
 - o zabezpečia dostatočné zverejnenia tak, aby sa splnili požiadavky platného rámca finančného vykazovania, napríklad zverejnenie vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami, ako aj informácie o segmentoch,
 - o zabezpečujú identifikáciu konsolidačných úprav, napríklad transakcií v rámci skupiny a nerealizované zisky, ako aj účtovné zostatky v rámci skupiny,
 - o zabezpečujú schválenie finančných informácií manažmentom komponentu.

Podvod (pozri: odsek 17)

A27. Od audítora sa vyžaduje, aby identifikoval a posúdil riziká významných nesprávností finančných výkazov v dôsledku podvodu a vypracoval a implementoval vhodné reakcie na posúdené riziká¹⁸. Informácie použité na identifikáciu rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku podvodu môžu zahŕňať:

- posúdenie rizík manažmentom skupiny, že by finančné výkazy skupiny mohli v dôsledku podvodu obsahovať významné nesprávnosti,
- proces manažmentu skupiny na identifikáciu rizík podvodu v skupine a reakcie na ne vrátane špecifických rizík podvodu identifikovaných manažmentom skupiny, prípadne účtovných zostatkov, tried transakcií alebo zverejnení, pre ktoré je pravdepodobné riziko podvodu,
- či existujú konkrétne komponenty, pre ktoré je riziko podvodu pravdepodobné,
- ako osoby poverené spravovaním skupiny monitorujú procesy manažmentu skupiny na identifikáciu rizík podvodu v skupine a reagovanie na ne, ako aj kontroly, ktoré manažment skupiny zaviedol na zníženie týchto rizík,
- reakcie osôb poverených spravovaním skupiny, manažmentu skupiny, interného auditu (a ak sa to považuje za vhodné, aj manažmentu komponentov, audítorov komponentov a iných osôb) na otázku tímu pracujúceho na zákazke skupiny, či vedia o skutočnom podvode, podozrení na podvod alebo údajnom podvode s vplyvom na niektorý komponent alebo skupinu.

¹⁸ ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“.

Diskusia medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke skupiny a audítormi komponentov o rizikách významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny vrátane rizík podvodu (pozri: odsek 17)

A28. Od kľúčových členov tímu pracujúceho na zákazke sa vyžaduje, aby prediskutovali náchylnosť účtovnej jednotky k významným nesprávnostiam vo finančných výkazoch v dôsledku podvodu alebo chyby, obzvlášť s dôrazom na riziká v dôsledku podvodu. Pri audite skupiny sa na takýchto diskusiách môžu zúčastniť aj audítori komponentov¹⁹. Rozhodnutie partnera zodpovedného za zákazku skupiny o tom, kto sa na diskusiách zúčastní, ako a kedy sa budú konať a v akom rozsahu ovplyvňujú také faktory, akými sú predchádzajúce skúsenosti so skupinou.

A29. Diskusie umožňujú:

- podeliť sa o poznatky o komponentoch a ich prostrediach vrátane celoskupinových kontrol,
- vymeniť si informácie o podnikateľských rizikách komponentov alebo skupiny,
- vymeniť si názory na to, ako a kde môžu byť finančné výkazy skupiny náchylné na významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby, ako by sa manažment skupiny a manažment komponentov mohol dopustiť podvodného finančného vykazovania a utajiť ho a ako by mohlo dôjsť k sprenevere majetku komponentov,
- identifikovať postupy používané manažmentom skupiny alebo komponentov, ktoré môžu byť neobjektívne alebo vypracované na vykazovanie výnosov, ktoré môžu viesť k podvodnému finančnému vykazovaniu, napríklad postupy vykazovania výnosov v rozpore s platným rámcom finančného vykazovania,
- zvážiť známe externé a interné faktory ovplyvňujúce skupinu, ktoré môžu vytvoriť motivačný faktor alebo tlak pôsobiaci na manažment skupiny, manažment komponentov alebo iné osoby, aby sa dopustili podvodu, vytvárajúce príležitosť na dopustenie sa podvodu, alebo ktoré svedčia o kultúre či prostredí, ktoré umožňuje manažmentu skupiny, manažmentu komponentov alebo iným osobám zdôvodniť dopustenie sa podvodu,
- zvážiť riziko, že by manažment skupiny alebo komponentov mohol obchádzať kontroly,
- zvážiť, či sa pri zostavovaní finančných informácií komponentov pre potreby finančných výkazov skupiny používajú jednotné účtovné postupy a ak nie, ako sa identifikujú a upravujú rozdiely v postupoch účtovania (keď to vyžaduje platný rámec finančného vykazovania),
- prediskutovať podvod zistený v komponentoch, prípadne informácie svedčiace o existencii podvodu v komponente,
- podeliť sa o informácie, ktoré môžu indikovať rozpor s vnútroštátnymi zákonmi alebo nariadeniami, napríklad podplácanie a nepatričné praktiky transferového oceňovania.

Rizikové faktory (pozri: odsek 18)

A30. V prílohe 3 sú uvedené príklady podmienok alebo udalostí, ktoré môžu jednotlivito alebo spoločne naznačovať riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny vrátane rizík v dôsledku podvodu.

Posúdenie rizík (pozri: odsek 18)

¹⁹ ISA 240, odsek 15 a ISA 315 (revidované znenie), odsek 10.

A31. Posúdenie rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch na úrovni skupiny tímom pracujúcim na zákazke skupiny vychádza z takých informácií, ako napríklad:

- informácie získané na základe oboznámenia sa so skupinou, jej komponentmi a ich prostrediami, ako aj procesom konsolidácie vrátane audítorských dôkazov získaných pri posudzovaní podoby a implementácie celoskupinových kontrol a kontrol relevantných z hľadiska konsolidácie,
- informácie získané od audítorov komponentov.

Oboznámenie sa s audítorom komponentu (pozri: odsek 19)

A32. Tím pracujúci na zákazke skupiny sa oboznamuje s audítorom komponentu iba vtedy, keď plánuje požiadať audítora komponentu o vykonanie prác zameraných na finančné informácie komponentu pre potreby auditu skupiny. Nebude napríklad potrebné oboznamovať sa s audítormi tých komponentov, v súvislosti s ktorými tím pracujúci na zákazke skupiny plánuje vykonať iba analytické postupy na úrovni skupiny.

Postupy tímu pracujúceho na zákazke skupiny pri oboznamovaní sa s audítorom komponentu a zdroje audítorských dôkazov (pozri: odsek 19)

A33. Charakter, načasovanie a rozsah postupov tímu pracujúceho na zákazke skupiny zameraných na oboznámenie sa s audítorom komponentu ovplyvňujú také faktory, ako predchádzajúce skúsenosti s audítorom komponentu alebo poznatky o ňom, ako aj to, do akej miery tím pracujúci na zákazke skupiny a audítor komponentu podliehajú spoločným zásadám a postupom, napríklad:

- či tím pracujúci na zákazke skupiny a audítor komponentu majú rovnaké:
 - o zásady a postupy na vykonávanie prác (napr. metodiku auditu),
 - o zásady a postupy na zabezpečenie kontroly kvality alebo
 - o monitorovacie zásady a postupy.
- konzistentnosť alebo podobnosť:
 - o zákonov a nariadení alebo právneho systému,
 - o profesijného dohľadu, disciplíny a externého uistenia sa o kvalite,
 - o vzdelávania a školenia,
 - o profesijnej organizácie a štandardov alebo
 - o jazyka a kultúry.

A34. Tieto faktory sa navzájom ovplyvňujú, jeden druhý však nevylučujú. Napríklad, rozsah postupov, ktoré tím pracujúci na zákazke skupiny uskutoční, aby sa oboznámil s audítorom komponentu A dôsledne uplatňujúcim spoločné zásady a postupy na kontrolu kvality a monitoring a spoločnú metodiku auditu, resp. pôsobiacim v rovnakej jurisdikcii ako partner zodpovedný za zákazku skupiny, môže byť menší než rozsah postupov, ktoré tím pracujúci na zákazke skupiny uskutoční, aby sa oboznámil s audítorom komponentu B, ktorý neuplatňuje dôsledne spoločné zásady a postupy na kontrolu kvality a monitoring, ani spoločnú metodiku auditu, alebo pôsobí v cudzej jurisdikcii. Rovnako sa môže líšiť aj charakter postupov vykonaných v súvislosti s audítorom komponentu A a audítorom komponentu B.

A35. Tím pracujúci na zákazke skupiny sa môže s audítorom komponentu oboznámiť niekoľkými spôsobmi. V prvom roku angažovanosti audítora komponentu môže tím pracujúci na zákazke skupiny napríklad:

- vyhodnotiť výsledky systému monitorovania kontroly kvality, keď tím pracujúci na zákazke skupiny aj audítor komponentu sú z firmy alebo

siete, ktoré pôsobia podľa spoločných zásad a postupov monitorovania a dodržiavajúcich tieto zásady a postupy²⁰,

- navštíviť audítora komponentu, aby s ním prediskutoval záležitosti uvedené v odseku 19 písm. a) až c),
- požiadať, aby audítor komponentu záležitosti uvedené v odseku 19 písm. a) až c) potvrdil písomne. V prílohe 4 je uvedený príklad písomných potvrdení audítora komponentu,
- požiadať audítora komponentu, aby vyplnil dotazníky týkajúce sa záležitostí uvedených v odseku 19 písm. a) až c),
- získať referencie o audítorovi komponentu od kolegov z firmy partnera zodpovedného za zákazku skupiny alebo od uznávanej tretej osoby s poznatkami o audítorovi komponentu, alebo
- vyžiadať si potvrdenia od profesijného orgánu alebo orgánov, ktorých členom je audítor komponentu, orgánov, ktoré audítorovi komponentu udelili licenciu, prípadne od iných tretích osôb.

V nasledujúcich rokoch môže poznanie audítora komponentu vychádzať z predchádzajúcich skúseností tímu pracujúceho na zákazke skupiny s daným audítorom komponentu. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže od audítora komponentu požadovať, aby potvrdil, či v záležitostiach uvedených v odseku 19 písm. a) až c) došlo od predchádzajúceho roku k nejakým zmenám.

A36. Ak boli ustanovené nezávislé orgány vykonávajúce dohľad nad auditorskou profesiou a monitorujúce kvalitu auditu, uvedenie si regulačného prostredia môže tímu pracujúcemu na zákazke skupiny pomôcť vyhodnotiť nezávislosť a kompetentnosť audítora komponentu. Informácie o regulačnom prostredí sa dajú získať od audítora komponentu alebo od nezávislých orgánov vykonávajúcich dohľad.

Etické požiadavky relevantné pre audit skupiny [pozri: odsek 19 písm. a)]

A37. Pri vykonávaní prác na finančných informáciách komponentu pre potreby auditu skupiny audítor komponentu podlieha etickým požiadavkám relevantným pre audit skupiny. Takéto požiadavky sa môžu líšiť od požiadaviek, alebo môžu byť doplnkom k tým požiadavkám, ktoré sa na audítora komponentu vzťahujú vtedy, keď vykonáva štatutárny audit v jurisdikcii audítora komponentu. Tím pracujúci na zákazke skupiny preto zistí, či audítor komponentu chápe a splní etické požiadavky relevantné pre audit skupiny dostatočne na to, aby si splnil povinnosti v rámci auditu skupiny.

Odborná spôsobilosť audítora komponentu [pozri: odsek 19 písm. b)]

A38. Súčasťou poznatkov tímu pracujúceho na zákazke skupiny o odbornej kompetentnosti audítora komponentu môžu byť poznatky o tom, či audítor komponentu:

- má dostatočné poznatky o auditorských a iných štandardoch vzťahujúcich sa na audit skupiny, aby splnil povinnosti audítora komponentu v rámci auditu skupiny,
- má špeciálne schopnosti (napr. špecifické poznatky o odvetví) potrebné na vykonávanie prác zameraných na finančné informácie konkrétneho komponentu,
- v relevantných prípadoch má dostatočné poznatky o platnom rámci

²⁰

ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“, odsek 54, alebo vnútroštátne požiadavky, ktoré sú minimálne rovnako náročné.

finančného vykazovania, aby si mohol splniť povinnosti audítora komponentu v audite skupiny (charakteristika platného rámca finančného vykazovania býva často opísaná v pokynoch, ktoré manažment skupiny vydáva komponentom).

Aplikácia poznatkov, ktoré má o audítorovi komponentu tím pracujúci na zákazke skupiny (pozri: odsek 20)

A39. Skutočnosť, že auditor komponentu nie je nezávislý, nemôže tím pracujúci na zákazke skupiny prekonať účasťou na prácach audítora komponentu alebo vykonaním dodatočného posúdenia rizík či ďalšími audítorskými postupmi zameranými na finančné informácie komponentu.

A40. Tím pracujúci na zákazke skupiny však môže prekonať obavy, ktoré však nesmú byť závažné, týkajúce sa odbornej spôsobilosti audítora komponentu (napr. nedostatok špecifických poznatkov o odvetví) alebo skutočnosti, že auditor komponentu nepôsobí v prostredí, kde sa vykonáva aktívny dohľad nad audítormi, a síce účasťou na prácach audítora komponentu alebo dodatočným posúdením rizík či ďalšími audítorskými postupmi zameranými na finančné informácie komponentu.

A41. Keď zákon alebo nariadenie zakazuje prístup k relevantným častiam audítorskej dokumentácie audítora komponentu, môže tím pracujúci na zákazke skupiny požiadať audítora komponentu, aby tento zákaz preklenul vypracovaním memoranda obsahujúceho relevantné informácie.

Významnosť (pozri: odseky 21 až 23)

A42. Od audítora sa vyžaduje, aby²¹:

a) pri stanovovaní celkovej stratégie auditu určil:

i.) úroveň významnosti pre finančné výkazy ako celok,

ii.) či za daných špecifických okolností účtovnej jednotky existujú konkrétne triedy transakcií, účtovné zostatky alebo zverejnenia, pri ktorých možno primerane očakávať, že nesprávnosti predstavujúce sumy nižšie, než je úroveň významnosti stanovená pre finančné výkazy skupiny ako celok, ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov prijaté na základe finančných výkazov skupiny, a úroveň alebo úrovne významnosti, ktoré treba uplatniť na dané konkrétne triedy transakcií, účtovné zostatky alebo zverejnenia,

b) stanovil významnosť pre vykonávanie.

Na účely auditu skupiny sa stanovuje úroveň významnosti tak pre finančné výkazy skupiny ako celok, ako aj pre finančné informácie komponentov. Úroveň významnosti pre finančné výkazy skupiny ako celku sa použije pri stanovovaní celkovej stratégie auditu skupiny.

A43. Aby sa primerane znížila pravdepodobnosť že celková suma neopravených a neodhalených nesprávností vo finančných výkazoch skupiny prekročí úroveň významnosti stanovenú pre finančné výkazy skupiny ako celok, významnosť pre komponent sa stanoví na nižšej úrovni než významnosť pre finančné výkazy skupiny ako celok. Pre rôzne komponenty sa môžu stanoviť rôzne významnosti. Významnosť pre komponent nemusí byť aritmetickým podielom významnosti pre finančné výkazy skupiny ako celok, takže súhrnná hodnota významností pre rôzne komponenty môže byť vyššia, než je významnosť pre finančné výkazy skupiny ako celok. Významnosť pre komponent sa používa pri stanovovaní celkovej stratégie auditu komponentu.

²¹ ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“, odseky 10 až 11.

- A44. Úrovně významnosti komponentov sa stanovujú pre tie komponenty, ktorých finančné informácie budú predmetom auditu alebo preverky v rámci auditu skupiny v súlade s odsekmi 26, 27 písm. a) a 29. Významnosť komponentu používa audítor komponentu na posúdenie, či je individuálna alebo súhrnná hodnota neopravených odhalených nesprávností významná.
- A45. Popri úrovniach významnosti pre komponenty sa stanovuje aj hraničná hodnota pre nesprávnosti. Nesprávnosti zistené vo finančných informáciách komponentu prevyšujúce hranicu pre nesprávnosti sa oznámia tímu pracujúcemu na zákazke skupiny.
- A46. V prípade auditu finančných informácií komponentu audítor komponentu (alebo tím pracujúci na zákazke skupiny) určí významnosť pre vykonávanie na úrovni komponentu. Je to potrebné, aby sa na primerane nízku úroveň znížila pravdepodobnosť, že súhrnná hodnota neopravených a neodhalených nesprávností vo finančných informáciách komponentu je vyššia, než významnosť komponentu. V praxi môže tím pracujúci na zákazke skupiny stanoviť významnosť komponentu na tejto nižšej úrovni. V takom prípade audítor komponentu použije významnosť komponentu na posúdenie rizík významných nesprávností finančných informácií komponentu a na vypracovanie ďalších audítorských postupov v reakcii na posúdené riziká, ako aj na vyhodnotenie, či sú odhalené nesprávnosti významné jednotlivo alebo v súhrnnej sume.

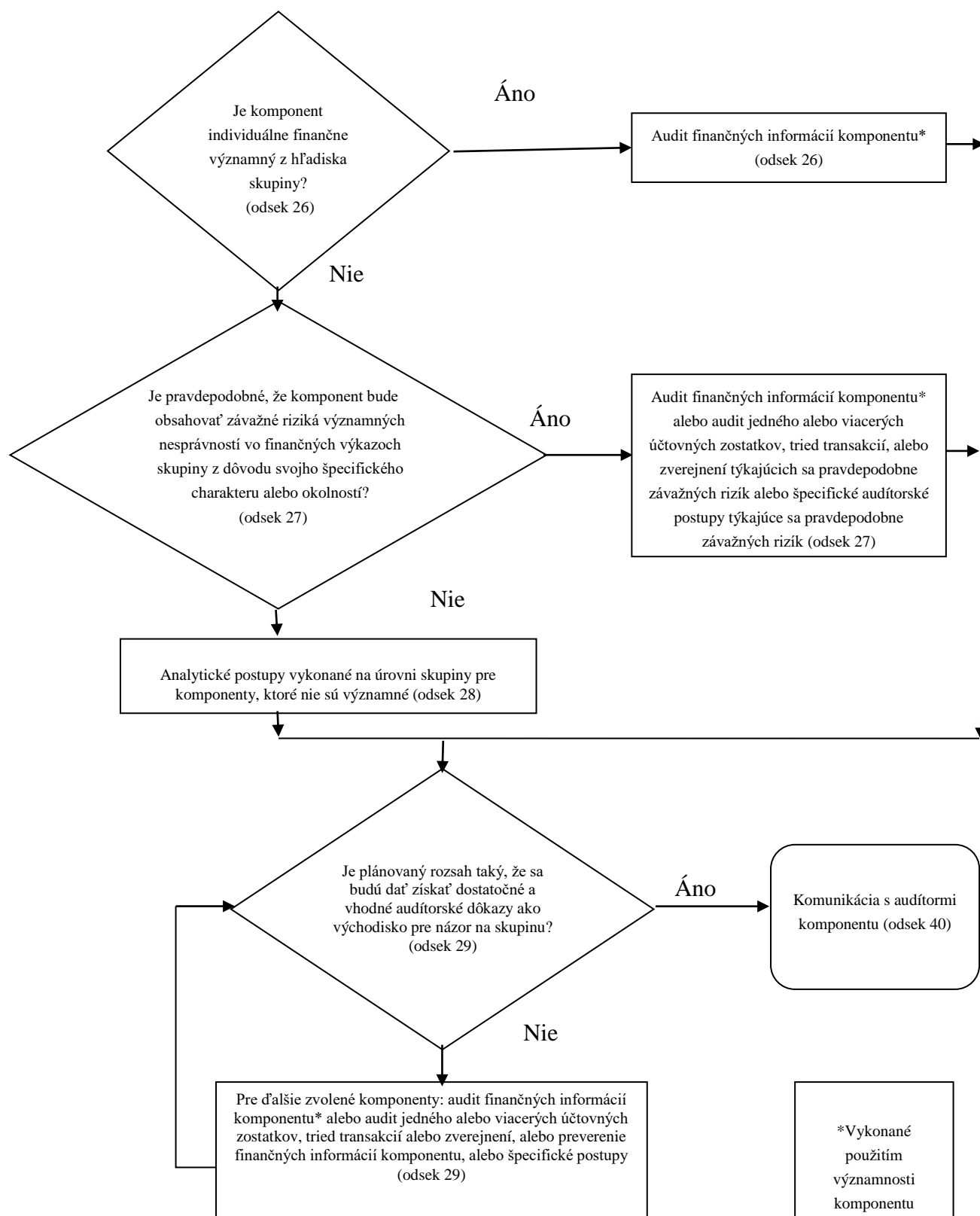
Reakcia na posúdené riziká

Stanovenie druhu prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami komponentov (pozri: odseky 26 až 27)

- A47. Rozhodnutie tímu pracujúceho na zákazke skupiny týkajúce sa druhu prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami komponentu, a účasti tímu na prácach audítora komponentu ovplyvňujú:
- a) významnosť komponentu,
 - b) identifikované závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny,
 - c) vyhodnotenie podoby celoskupinových kontrol tímom pracujúcim na zákazke skupiny a zistenie, či sú implementované, a
 - d) oboznámenie sa tímu pracujúceho na zákazke skupiny s audítorom komponentu.

Na diagrame je znázornené, ako významnosť komponentu ovplyvňuje rozhodnutie tímu pracujúceho na zákazke skupiny o druhu prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami komponentu.

ŠPECIÁLNE ÚVAHY – AUDIT FINANČNÝCH VÝKAZOV SKUPINY (VRÁTANE PRÁCE
AUDÍTOROV KOMPONENTOV)



Významné komponenty [pozri: odsek 27 písm. b) až c)]

A48. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže niektorý komponent označiť za významný, lebo je pravdepodobné, že tento komponent bude obsahovať závažné riziká významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku svojej špecifickej povahy alebo okolností. V takom prípade môže byť tím pracujúci na zákazke skupiny schopný identifikovať účtovné zostatky, triedy

transakcií alebo zverejnenia ovplyvnené pravdepodobne závažnými rizikami. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže v tomto prípade rozhodnúť, že vykoná, prípadne požiada audítora komponentu, aby vykonal audit iba týchto účtovných zostatkov, tried transakcií alebo zverejnení. Napríklad, v situácii opísanej v odseku A6 sa môžu práce na finančných informáciách komponentu obmedziť na audit účtovných zostatkov, tried transakcií a zverejnení ovplyvnených obchodovaním daného komponentu na zahraničnej burze. Keď tím pracujúci na zákazke skupiny požiada audítora komponentu, aby vykonal audit jedného alebo viacerých špecifických účtovných zostatkov, tried transakcií alebo zverejnení, komunikácia tímu pracujúceho na zákazke skupiny (pozri odsek 40) berie do úvahy skutočnosť, že mnoho položiek z finančných výkazov je navzájom prepojených.

A49. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže vypracovať auditorské postupy reagujúce na pravdepodobne závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny. Napríklad, v prípade pravdepodobne závažného rizika zastaranosti zásob môže tím pracujúci na zákazke skupiny vykonať, alebo požiadať audítora komponentu, aby vykonal špecifické auditorské postupy zamerané na oceňovanie zásob v komponente, ktorý má v držbe veľký objem potenciálne zastaraných zásob, ktorý však inak nie je významný.

Komponenty, ktoré nie sú významné komponenty (pozri: odseky 28 až 29)

A50. V závislosti od okolností zákazky sa môžu finančné informácie komponentov na účely analytických postupov agregovať na rôznych úrovniach. Výsledky analytických postupov potvrdzujú závery tímu pracujúceho na zákazke skupiny, že neexistujú závažné riziká významných nesprávností agregovaných finančných informácií komponentov, ktoré nie sú významnými komponentmi.

A51. Rozhodnutie tímu pracujúceho na zákazke skupiny týkajúce sa počtu komponentov, ktoré sa majú vybrať v súlade s odsekom 29, toho, ktoré komponenty vybrať, a druhu prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami jednotlivých vybraných komponentov, môžu ovplyvniť faktory ako napríklad:

- rozsah auditorských dôkazov, ktorých získanie sa očakáva k finančným informáciám významných komponentov,
- skutočnosť, či sa komponent novo vytvoril alebo bol novo nadobudnutý,
- skutočnosť, či sa v komponente uskutočnili významné zmeny,
- či interný audit vykonal v komponente práce a všetok vplyv daných prác na audit skupiny,
- či komponenty uplatňujú spoločné systémy a procesy,
- prevádzková účinnosť celoskupinových kontrol,
- nezvyčajné fluktuácie zistené pomocou analytických postupov vykonaných na úrovni skupiny,
- individuálna finančná významnosť komponentu alebo riziko, ktoré komponent predstavuje, v porovnaní s inými komponentmi v tejto kategórii,
- skutočnosť, či je komponent predmetom auditu vyžadovaného na základe stanov, nariadenia alebo z iných dôvodov.

Zahrnutie prvku nepredvídateľnosti do výberu komponentov z tejto kategórie môže zvýšiť pravdepodobnosť identifikácie významných nesprávností vo finančných informáciách komponentov. Výber komponentov sa často cyklicky mení.

- A52. Preverenie finančných informácií komponentu možno vykonať v súlade s medzinárodným štandardom pre zákazky na preverenie (International Standard on Review Engagements – ISRE) 2400²² alebo ISRE 2410²³, upravených podľa potreby. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže špecifikovať aj ďalšie postupy na doplnenie týchto prác.
- A53. Podľa vysvetlenia v odseku A13 môžu skupinu tvoriť iba komponenty, ktoré nie sú významnými komponentmi. Za takých okolností môže tím pracujúci na zákazke skupiny získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy tvoriace základ pre názor audítora na skupinu, a to stanovením druhu prác, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami komponentov v súlade s odsekom 29. Je nepravdepodobné, že by tím pracujúci na zákazke skupiny získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy tvoriace základ pre názor audítora na skupinu, ak by tím pracujúci na zákazke skupiny alebo audítor komponentu iba otestovali celoskupinové kontroly a vykonali analytické postupy zamerané na finančné informácie komponentov.

Účasť na prácach vykonávaných audítormi komponentov (pozri: odseky 30 až 31)

- A54. K faktorom, ktoré môžu ovplyvniť účasť tímu pracujúceho na zákazke skupiny na prácach audítora komponentu, patria:

- a) významnosť komponentu,
- b) identifikované závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny a
- c) oboznámenie sa tímu pracujúceho na zákazke skupiny s audítormi komponentu.

V prípade významného komponentu alebo identifikovaných závažných rizík tím pracujúci na zákazke skupiny vykoná postupy uvedené v odsekoch 30 až 31. V prípade komponentu, ktorý nie je významným komponentom, sa bude charakter, načasovanie a rozsah účasti tímu pracujúceho na zákazke skupiny na prácach audítora komponentu líšiť v závislosti od poznatkov, ktoré má tím pracujúci na zákazke skupiny o audítore komponentu. Skutočnosť, že komponent nie je významným komponentom, sa stáva druhotne dôležitou. Napríklad, aj keď sa komponent nepovažuje za významný, tím pracujúci na zákazke skupiny môže rozhodnúť, že sa zúčastní na posudzovaní rizika audítormi komponentu, lebo má menej závažné obavy týkajúce sa odbornej spôsobilosti audítora komponentu (napr. nedostatok špecifických poznatkov o odvetví), alebo audítor komponentu nepôsobí v prostredí s aktívnym dohľadom nad audítormi.

- A55. Účasť na prácach audítora komponentu, ktoré sú iné ako práce uvedené v odsekoch 30 až 31 a 42, môže, v závislosti od poznatkov, ktoré má tím pracujúci na zákazke skupiny o audítore komponentu, mať jednu alebo viaceré z týchto foriem:

- a) stretnutie s manažmentom komponentu alebo s audítormi komponentu s cieľom oboznámiť sa s komponentom a jeho prostredím,
- b) previerka celkovej stratégie auditu a plánu auditu audítora komponentu,
- c) vykonanie postupov na posúdenie rizík s cieľom identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností na úrovni komponentu. Možno ich vykonať spolu s audítormi komponentu, alebo ich môže vykonať tím

²² ISRE 2400 „Zákazky na preverenie finančných výkazov“.

²³ ISRE 2410 „Preverenie priebežných finančných informácií vykonané nezávislým audítormi účtovnej jednotky“.

pracujúci na zákazke skupiny,

- d) podoba a vykonanie ďalších audítorských postupov. Tieto možno vypracovať a vykonať spolu s audítormi komponentu, alebo ich môže navrhnúť a vykonať tím pracujúci na zákazke skupiny,
- e) účasť na záverečnom stretnutí a iných kľúčových stretnutiach audítorov komponentu s manažmentom komponentu,
- f) previerka iných relevantných častí audítorskej dokumentácie audítorov komponentov.

Proces konsolidácie

Konsolidačné úpravy a reklasifikácie (pozri: odsek 34)

A56. Proces konsolidácie si môže vyžadovať úpravy súm vykázaných vo finančných výkazoch skupiny, ktoré neprešli zvyčajnými systémami na spracovanie transakcií a možno nepodliehajú tým istým interným kontrolám, ktorým podliehajú ostatné finančné informácie. Vyhodnotenie vhodnosti, úplnosti a presnosti úprav tímom pracujúcim na zákazke skupiny môže zahŕňať:

- vyhodnotenie, či významné úpravy vhodne odzrkadľujú podkladové udalosti a transakcie,
- zistenie, či boli významné úpravy správne vypočítané, spracované a odsúhlasené manažmentom skupiny a v prípade, keď to je vhodné, aj manažmentom komponentu,
- zistenie, či sú významné úpravy riadne podložené a dostatočne zdokumentované,
- kontrolu odsúhlasenia a eliminácie transakcií v rámci skupiny a nerealizovaných ziskov, ako aj účtovných zostatkov v rámci skupiny.

Komunikácia s audítorom komponentu (pozri: odseky 40 až 41)

A57. Ak medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítormi komponentov neexistuje účinná obojstranná komunikácia, vzniká riziko, že tím pracujúci na zákazke skupiny nezíska dostatočné a vhodné audítorské dôkazy tvoriace základ pre názor audítora na skupinu. Jasné a včasné informovanie o požiadavkách tímu pracujúceho na zákazke skupiny je základom účinnej obojstrannej komunikácie medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítorom komponentu.

A58. Požiadavky tímu pracujúceho na zákazke skupiny sa často oznamujú listom obsahujúcim pokyny. V prílohe 5 je uvedené usmernenie týkajúce sa požadovaných a dodatočných záležitostí, ktoré môžu byť zahrnuté do takéhoto listu s pokynmi. Komunikácia audítora komponentu s tímom pracujúcim na zákazke skupiny býva často vo forme memoranda alebo správy o vykonaných prácach. Komunikácia tímu pracujúceho na zákazke skupiny s audítorom komponentu však nemusí byť nevyhnutne v písomnej forme. Tím pracujúci na zákazke skupiny môže napríklad navštíviť audítora komponentu, aby s ním prediskutoval závažné riziká, alebo preveril relevantné časti audítorskej dokumentácie audítora komponentu. V každom prípade však platia požiadavky tohto aj ostatných ISA týkajúce sa dokumentácie.

A59. Ak to nezakazuje zákon alebo nariadenie, pri spolupráci s tímom pracujúcim na zákazke skupiny napríklad audítor komponentu poskytne tímu pracujúcemu na zákazke skupiny prístup k relevantnej audítorskej dokumentácii.

A60. Keď člen tímu pracujúceho na zákazke skupiny je súčasne audítorom komponentu, cieľ tímu pracujúceho na zákazke skupiny, ktorým je jasná komunikácia s audítorom komponentu, sa dá často dosiahnuť inak než špecifickými písomnými oznámeniami. Napríklad:

- prístup audítora komponentu k celkovej stratégii auditu a k plánu auditu

stačí na komunikovanie požiadaviek tímu pracujúceho na zákazke skupiny uvedené v odseku 40,

- preverenie audítorskej dokumentácie audítora komponentu tímom pracujúcim na zákazke skupiny môže stačiť na komunikovanie záležitostí relevantných z hľadiska záveru tímu pracujúceho na zákazke skupiny uvedeného v odseku 41.

Vyhodnotenie dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov

Preverka audítorskej dokumentácie audítora komponentu [pozri: odsek 42 písm. b)]

A61. Od okolností môže závisieť, ktoré časti audítorskej dokumentácie audítora komponentu budú pre tím pracujúci na zákazke skupiny relevantné. Často je stredobodom pozornosti audítorská dokumentácia relevantná z hľadiska závažných rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny. Rozsah preverky môže byť ovplyvnený skutočnosťou, že audítorská dokumentácia audítora komponentu je predmetom previerkových postupov firmy audítora komponentu.

Dostatočnosť a vhodnosť audítorských dôkazov (pozri: odseky 44 až 45)

A62. Ak tím pracujúci na zákazke skupiny dospeje k záveru, že sa nezískali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých sa dá založiť názor audítora na skupinu, tím pracujúci na zákazke skupiny môže od audítora komponentu požadovať, aby vykonal ďalšie postupy. Ak to nie je možné, tím pracujúci na zákazke skupiny môže vykonať svoje vlastné postupy zamerané na finančné informácie komponentu.

A63. Vyhodnotenie súhrnného vplyvu všetkých nesprávností (identifikovaných tímom pracujúcim na zákazke skupiny alebo komunikovaných audítormi komponentov) umožňuje partnerovi zodpovednému za zákazku skupiny stanoviť, či sú finančné výkazy skupiny ako celok významne nesprávne.

Komunikácia s manažmentom skupiny a s osobami poverenými spravovaním skupiny

Komunikácia s manažmentom skupiny (pozri: odseky 46 až 48)

A64. ISA 240 obsahuje požiadavky a usmernenie týkajúce sa informovania manažmentu o podvode a v prípade, keď je do podvodu zaangažovaný manažment, osôb poverených spravovaním²⁴.

A65. Manažment skupiny možno bude musieť zachovávať mlčanlivosť v súvislosti s určitými významnými citlivými informáciami. K príkladom záležitostí, ktoré môžu byť významné z hľadiska finančných výkazov komponentu, o ktorých manažment komponentu nemusí vedieť, patria:

- potenciálne súdne spory,
- plánované zrieknutie sa vlastníckeho práva k významnému prevádzkovému majetku,
- následné udalosti,
- významné právne dohovory.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním skupiny (pozri: odsek 49)

A66. K záležitostiam, o ktorých tím pracujúci na zákazke skupiny informuje osoby poverené spravovaním skupiny, môžu patriť záležitosti, na ktoré tím pracujúci na zákazke skupiny upozornili audítori komponentov a tím pracujúci na zákazke

²⁴ ISA 240, odseky 40 až 42.

skupiny ich považuje za významné z hľadiska zodpovednosti osôb poverených spravovaním skupiny. Komunikácia s osobami poverenými spravovaním skupiny prebieha počas auditu skupiny v rôznych časových okamihoch. O záležitostiach uvedených v odseku 49 písm. a) až b) možno napríklad informovať potom, ako tím pracujúci na zákazke skupiny stanovil práce, ktoré treba vykonať v súvislosti s finančnými informáciami komponentov. Na druhej strane, o záležitostiach uvedených v odseku 49 písm. c) možno informovať na konci auditu, a o záležitostiach uvedených v odseku 49 písm. d) až e) možno informovať vtedy, keď k nim dôjde.

Názorný príklad správy audítora, kde tím pracujúci na zákazke skupiny nie je schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by tvorili základ pre vyjadrenie názoru na audit skupiny

Pozn.: V tomto názornom príklade správy audítora sa časť s názvom **Názor** uvádza v súlade s ISA 700 (revidované znenie) ako prvá, pričom hneď za časť **Názor** sa umiestňuje časť **Základ pre názor**. Okrem toho prvá a posledná veta, ktorá sa uvádzala v doposiaľ existujúcej časti zodpovednosť audítora, sa teraz začleňuje do novej časti s názvom **Základ pre názor**.

Názorný príklad - príklad podmieneného názoru, kde tím pracujúci na zákazke skupiny nie je schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by tvorili základ pre vyjadrenie názoru na audit skupiny

Na účely tohto názorného príkladu správy audítora sa predpokladajú tieto okolnosti:

- Audit úplného súboru konsolidovaných finančných výkazov inej ako kótovanej účtovnej jednotky, ktorá uplatňuje rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu. Audit je audit skupiny (t. j. ISA 600 sa uplatňuje).
- Konsolidované finančné výkazy zostavuje manažment účtovnej jednotky v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS) (rámec na všeobecné účely).
- Podmienky zákazky na audit zahŕňajú zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy opísanú v ISA 210.
- Tím pracujúci na zákazke skupiny nie je schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa významného komponentu zaúčtovaného na základe metódy vlastného imania (vykázaného vo výkaze o finančnej situácii vo výške 15 miliónov USD, čo zohľadňuje celkový majetok vo výške 60 miliónov USD), lebo tím pracujúci na zákazke skupiny nemal prístup k účtovným záznamom, k manažmentu ani k audítorovi komponentu.
- Tím pracujúci na zákazke skupiny si prečítal auditované finančné výkazy komponentu zostavené k 31. decembru 20X1 vrátane audítorskej správy k týmto výkazom a zvážil súvisiace finančné informácie, ktoré mal o danom komponente manažment skupiny.

- Podľa úsudku partnera zodpovedného za zákazku skupiny je vplyv tejto neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na finančné výkazy skupiny významný, nie však zásadný.¹
- Etický kódex pre audítorov vydaný Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov zahŕňa všetky relevantné etické požiadavky, ktoré sa vzťahujú na audit.
- Audítor na základe získaných audítorských dôkazov dospel k záveru, že neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré môžu zásadne spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať vo svojej činnosti v súlade s ISA 570 (revidované znenie)².
- Audítor nemá povinnosť informovať o kľúčových záležitostiach auditu podľa ISA 701³ a nerozhodol sa konať inak.
- Audítor získal všetky iné informácie pred dátumom správy audítora a podmienený názor na konsolidované finančné výkazy má tiež vplyv na iné informácie.
- Osoby zodpovedné za dohľad nad konsolidovanými finančnými výkazmi sa líšia od osôb zodpovedných za zostavenie konsolidovaných finančných výkazov.
- Okrem auditu konsolidovaných finančných výkazov má audítor povinnosť informovať o iných skutočnostiach podľa miestnych právnych predpisov.

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

Akcionárom spoločnosti ABC [alebo iný príslušný adresát]

Správa z auditu konsolidovaných finančných výkazov⁴

Podmienený názor

Uskutočnili sme audit konsolidovaných finančných výkazov spoločnosti ABC a jej dcérskych spoločností („skupina“), ktoré obsahujú konsolidovaný výkaz o finančnej situácii k 31. decembru 20X1, konsolidovaný výkaz komplexného výsledku, konsolidovaný výkaz

¹ Ak je podľa úsudku partnera zodpovedného za zákazku skupiny vplyv neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na finančné výkazy skupiny významný a zásadný, partner zodpovedný za zákazku skupiny odmietne vyjadrenie názoru podľa ISA 705 (revidované znenie).

² ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“

³ ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“

⁴ Podnadpis „Správa z auditu konsolidovaných finančných výkazov“ nie je potrebný v situáciách, keď nie je aplikovateľný druhý podnadpis „Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov“.

zmien vlastného imania a konsolidovaný výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k uvedenému dátumu, a poznámky, ktoré obsahujú súhrn významných účtovných zásad a účtovných metód.

Podľa nášho názoru, okrem možných vplyvov záležitosti uvedenej v odseku časti „Základ pre podmienený názor“ našej správy, priložené konsolidované finančné výkazy zobrazujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu (*alebo poskytujú pravdivý a verný obraz finančnej situácie*) skupiny k 31. decembru 20X1 a výsledok jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS).

Základ pre podmienený názor

Investícia spoločnosti ABC v spoločnosti XYZ, v zahraničnom pridruženom podniku nadobudnutom počas roka a zaúčtovanom metódou vlastného imania, je vykázaná v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii k 31. decembru 20X1 vo výške 15 miliónov USD a podiel spoločnosti ABC na čistých príjmoch spoločnosti XYZ vo výške 1 milión USD je zahrnutý do konsolidovaného výkazu komplexného výsledku za rok končiaci sa k danému dátumu. Neboli sme schopní získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o účtovnej hodnote investície spoločnosti ABC v spoločnosti XYZ k 31. decembru 20X1 a podiele spoločnosti ABC na čistých príjmoch spoločnosti XYZ za daný rok, lebo nám bol odopretý prístup k finančným informáciám, manažmentu a audítorom spoločnosti XYZ. V dôsledku uvedeného sme neboli schopní zistiť, či si tieto sumy vyžadujú nejaké úpravy.

Audit sme vykonali podľa medzinárodných audítorských štandardov (International Standards on Auditing, ISA). Naša zodpovednosť podľa týchto štandardov je ďalej uvedená v časti Zodpovednosť audítora za audit konsolidovanej účtovnej závierky našej správy. Od skupiny sme nezávislí podľa Etického kódexu pre audítorov vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (kódex IESBA), a splnili sme aj iné etické požiadavky podľa kódexu IESBA. Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočné a vhodné východisko pre náš podmienený názor.

Iné informácie [alebo iný názov podľa potreby, ako napr. „Informácie iné než finančné výkazy a správa audítora k týmto výkazom“]

[Vykazovanie podľa požiadaviek vykazovania v ISA 720 (revidované znenie)⁵ – pozri Názorný príklad 6 v prílohe 2 ISA 720 (revidované znenie).] Posledný odsek v časti Iné informácie názorného príkladu 6 by sa mal upraviť tak, aby popisoval konkrétnu záležitosť, ktorá viedla k podmienenému názoru, ktorý má vplyv na iné informácie.]

Zodpovednosť manažmentu a osôb poverených spravovaním za konsolidované finančné výkazy⁶

[Vykazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie)⁷ – pozri názorný príklad 2 v ISA 700

⁵ ISA 720 (revidované znenie) „Zodpovednosť audítora za iné informácie“

⁶ V rámci týchto názorných príkladov správ audítora výrazy „manažment“ alebo „osoby poverené spravovaním“ možno nahradiť iným výrazom, ktorý je vhodný podľa právneho rámca konkrétnej jurisdikcie.

⁷ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“

(revidované znenie).]

Zodpovednosť audítora za audit konsolidovaných finančných výkazov

[*Vykazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*] Posledné dva odseky, ktoré sa vzťahujú len na audity kótovaných spoločností, sa nebudú uvádzať.]

Správa k ďalším požiadavkám zákonov a iných právnych predpisov

[*Vykazovanie podľa ISA 700 (revidované znenie) – pozri Názorný príklad 2 v ISA 700 (revidované znenie).*]

[*Podpis v mene audítorskej firmy, meno a priezvisko audítora, alebo oboje, podľa potreby konkrétnej jurisdikcie*]

(adresa audítora)

(dátum)

Príloha 2

(pozri: odsek A23)

Príklady záležitostí, s ktorými sa oboznámi tím pracujúci na zákazke skupiny

Uvedené príklady sa vzťahujú na širokú škálu záležitostí, avšak nie všetky záležitosti sú relevantné pre každú zákazku predstavujúcu audit skupiny a zoznam príkladov nemusí byť nevyhnutne kompletný.

Celoskupinové kontroly

1. Celoskupinové kontroly môžu byť kombináciou:

- pravidelných stretnutí manažmentu skupiny s manažmentom komponentu s cieľom prediskutovať dôležité zmeny v podnikateľskej činnosti a preveriť výsledky,
- monitorovania prevádzkovej činnosti komponentov a ich finančných výsledkov vrátane pravidelného rutinného vykazovania umožňujúceho manažmentu skupiny monitorovať výsledky komponentov v porovnaní s rozpočtami a prijímať vhodné opatrenia,
- procesu, ktorý manažment skupiny používa na posudzovanie rizík, t. j. procesu na identifikáciu, analýzu a riadenie podnikateľských rizík vrátane rizika podvodu, ktoré by mohli viesť k významným nesprávnostiam finančných výkazov skupiny,
- monitorovania, kontroly, odsúhlasovania a eliminácie transakcií v rámci skupiny, ako aj nerealizovaných ziskov a účtovných zostatkov v rámci skupiny na úrovni skupiny,
- procesu na sledovanie včasnosti a posudzovanie presnosti a kompletnosti finančných informácií získaných od komponentov,
- centrálnemu systému IT kontrolovaného tými istými všeobecnými kontrolami IT pre všetky časti skupiny,
- kontrolných aktivít v rámci systému IT spoločného pre všetky alebo pre niektoré komponenty,
- monitorovania kontrol vrátane aktivít interného auditu a samohodnotiacich programov,
- konzistentných zásad a postupov vrátane manuálu s postupmi finančného vykazovania skupiny,
- celoskupinových programov, napríklad kódexov správania a programov na predchádzanie podvodu,
- dohôd o postúpení oprávnení a zodpovednosti na manažment komponentov.

2. Interný audit možno považovať za súčasť celoskupinových kontrol napríklad vtedy, keď je interný audit centralizovaný. Zhodnotenie, ktoré vykonáva tím pracujúci na zákazke skupiny v prípade, že plánuje využiť prácu interného auditu, upravuje ISA 610 (revidované znenie 2013)³². Tím pracujúci na zákazke skupiny v tejto súvislosti hodnotí, či postavenie, ktoré má interný audit v rámci účtovnej jednotky, a uplatňované zásady a postupy adekvátne podporujú objektivnosť interných audítorov a úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu a či je prístup interného auditu systematický a disciplinovaný.

¹ ISA 610 (revidované znenie 2013) „Použitie práce interných audítorov“, odsek 15

Proces konsolidácie

3. K poznatkom tímu pracujúceho na zákazke skupiny o procese konsolidácie môžu patriť napríklad:

záležitosti týkajúce sa platného rámca finančného vykazovania:

- rozsah poznatkov manažmentu komponentu o platnom rámci finančného vykazovania,
- proces identifikácie a účtovania o komponentoch v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
- proces identifikácie segmentov, ktoré treba vykázat' pre potreby vykazovania o segmentoch v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
- proces identifikácie vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami pre potreby vykazovania v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
- účtovné zásady uplatňované na finančné výkazy skupiny, ich zmeny v porovnaní s predchádzajúcim finančným rokom a zmeny vyplývajúce z nových alebo revidovaných štandardov podľa platného rámca finančného vykazovania,
- postupy pre komponenty, ktorých finančný rok končí k inému dátumu než finančný rok skupiny,

záležitosti súvisiace s procesom konsolidácie:

- proces, ktorým sa manažment skupiny oboznamuje s účtovnými zásadami používanými v komponentoch a ktorým, ak to je vhodné, zabezpečuje používanie jednotných účtovných zásad na vypracovanie finančných informácií komponentov pre potreby finančných výkazov skupiny a identifikáciu rozdielov účtovných zásad a ich úpravu, ak je potrebná v zmysle platného rámca finančného vykazovania. Jednotnými účtovnými zásadami sú špecifické princípy, základy, konvencie, pravidlá a postupy, ktoré uplatňuje skupina na základe platného rámca finančného vykazovania a ktoré komponenty používajú s cieľom vykazovať podobné transakcie rovnakým spôsobom. Tieto zásady sú zvyčajne opísané v príručke obsahujúcej postupy finančného vykazovania a balíku výkazov vydaných manažmentom skupiny,
- proces, ktorým manažment skupiny zaisťuje kompletne, presné a včasné finančné vykazovanie komponentov na účely konsolidácie,
- proces na prepočet finančných informácií zahraničných komponentov na menu použitú vo finančných výkazoch skupiny,
- spôsob organizácie IT pre potreby konsolidácie vrátane manuálnych aj automatizovaných štádií procesu a manuálnych, ako aj naprogramovaných kontrol používaných v rôznych štádiách procesu konsolidácie,
- proces manažmentu skupiny na získavanie informácií o následných udalostiach,

záležitosti týkajúce sa konsolidačných úprav:

- proces na zaúčtovanie konsolidačných úprav vrátane vypracovania, odsúhlasenia a spracovania súvisiacich záznamov v účtovnom denníku a skúseností pracovníkov zodpovedných za konsolidáciu,
- konsolidačné úpravy, ktoré si vyžaduje platný rámec finančného vykazovania,

ŠPECIÁLNE ÚVAHY – AUDIT FINANČNÝCH VÝKAZOV SKUPINY (VRÁTANE PRÁCE
AUDÍTOROV KOMPONENTOV)

- obchodné zdôvodnenie udalostí a transakcií, ktoré vedú ku konsolidačným úpravám,
- frekvencia, charakter a rozsah transakcií medzi komponentmi,
- postupy na monitorovanie, kontrolu, odsúhlasovanie a elimináciu transakcií v rámci skupiny a nerealizovaných ziskov, ako aj účtovných zostatkov v rámci skupiny,
- kroky urobené na získanie reálnej hodnoty nadobudnutého majetku a záväzkov, postupy na amortizáciu goodwillu (ak to je vhodné) a testovanie goodwillu z hľadiska zníženia jeho hodnoty v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
- dohody s väčšinovým vlastníkom alebo držiteľmi menšinových podielov o stratách, ktoré vznikli v komponente (napríklad povinnosť držiteľa menšinového podielu takéto straty vyrovnať).

Príloha 3

(pozri: odsek A30)

Príklady podmienok alebo udalostí, ktoré môžu naznačovať riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny

Uvedené príklady sa vzťahujú na širokú škálu podmienok alebo udalostí, avšak nie všetky podmienky či udalosti sú relevantné pre každú zákazku predstavujúcu audit skupiny a zoznam príkladov nemusí byť nevyhnutne kompletný:

- zložitá štruktúra skupiny, najmä v prípade častých akvizícií, predajov alebo reorganizácií,
- zlé štruktúry spravovania spoločností (corporate governance) vrátane rozhodovacích procesov, ktoré nie sú transparentné,
- neexistujúce alebo neúčinné celoskupinové kontroly vrátane neadekvátnych informácií od manažmentu skupiny o monitorovaní prevádzkovej činnosti a výsledkoch hospodárenia komponentov,
- komponenty pôsobiace v zahraničných jurisdikciách, ktoré môžu byť vystavené pôsobeniu faktorov, ako napríklad nezvyčajný zásah vlády v oblastiach ako obchodná či fiškálna politika a obmedzenia v menovej oblasti a oblasti pohybu dividend, ako aj fluktuácie výmenných kurzov,
- podnikateľské aktivity komponentov spojené s veľkým rizikom, napríklad dlhodobé zmluvy alebo obchodovanie s inovatívnymi alebo komplexnými finančnými nástrojmi,
- neistoty týkajúce sa toho, ktoré finančné informácie komponentov treba zahrnúť do finančných výkazov skupiny v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, napríklad či existujú účtovné jednotky založené na špeciálny účel alebo účtovné jednotky bez obchodných aktivít a treba ich zahrnúť do finančných výkazov skupiny,
- nezvyčajné vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami,
- predchádzajúci výskyt účtovných zostatkov v rámci skupiny, ktoré pri konsolidácii neboli odsúhlasené a vyrovnané,
- existencia zložitých transakcií, o ktorých sa účtuje vo viacerých komponentoch,
- uplatňovanie iných účtovných zásad v komponentoch, než sú zásady uplatňované na finančné výkazy skupiny,
- komponenty s iným dátumom konca finančného roka, čo sa tá využiť na manipuláciu načasovania transakcií,
- predchádzajúci výskyt neoprávnených alebo nekompletných konsolidačných úprav,
- agresívne daňové plánovanie v rámci skupiny alebo rozsiahle hotovostné transakcie s účtovnými jednotkami v daňových rajoch,
- časté zmeny audítorov vymenovaných v súvislosti s auditom finančných výkazov komponentov.

Príloha 4

(pozri: odsek A35)

Príklad potvrdenia audítora komponentu

Nižšie uvedený list nemá byť vzorom štandardného listu. Potvrdzovací list môže byť od každého audítora komponentu iný, rovnako sa môžu líšiť aj listy za jednotlivé obdobia.

Potvrdenia sa často doručujú pred začatím prác zameraných na finančné informácie komponentu.

(hlavičkový papier audítora komponentu)

(dátum)

(do rúk partnera zodpovedného za zákazku skupiny)

Tento list zasielame v súvislosti s Vaším auditom finančných výkazov skupiny (názov materskej spoločnosti) za rok končiaci (dátum) s cieľom vyjadriť názor na to, či finančné výkazy skupiny vyjadrujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu (alebo „*poskytujú pravdivý a verný obraz finančnej situácie*“) skupiny k (dátum), výsledky jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci k uvedenému dátumu v súlade (uved'te platný rámec finančného vykazovania).

Potvrdzujeme, že sme dostali Vaše pokyny zo dňa (dátum), ktorými nás žiadate o vykonanie špecifikovaných prác zameraných na finančné informácie (názov komponentu) za rok končiaci (dátum).

Potvrdzujeme, že:

1. Budeme schopní postupovať v súlade s pokynmi. / Oznamujeme vám, že nebudeme schopní postupovať v súlade s týmito pokynmi (špecifikujte pokyny), a to z nasledujúcich dôvodov (uved'te dôvody).
2. Pokyny sú jasné a pochopili sme ich. / Ocenili by sme, keby ste nám mohli vysvetliť tieto pokyny (špecifikujte pokyny).
3. Budeme s Vami spolupracovať a poskytneme Vám prístup k relevantnej audítorskej dokumentácii.

Berieme na vedomie, že:

1. Finančné informácie [názov komponentu] budú zahrnuté do finančných výkazov skupiny (názov materskej spoločnosti).
2. Možno budete považovať za potrebné zúčastniť sa na prácach, o ktorých vykonanie ste nás požiadali v súvislosti s finančnými informáciami (názov komponentu) za rok končiaci (dátum).
3. Máte v pláne vyhodnotiť a, ak to budete považovať za vhodné, použiť našu prácu na účely auditu finančných výkazov skupiny (názov materskej spoločnosti).

V súvislosti s prácou, ktorú vykonáme na finančných informáciách spoločnosti (názov komponentu), ktorá je (opíšte komponent, napr. ako stopercentná dcérska spoločnosť, dcérska spoločnosť, spoločný podnik, spoločnosť, do ktorej materská spoločnosť investovala a ktorá je zaúčtovaná pomocou metódy vlastného imania alebo nákladov) spoločnosti (názov materskej spoločnosti), potvrdzujeme tieto skutočnosti:

1. Máme dostatočné poznatky o (uved'te relevantné etické požiadavky), aby sme si mohli splniť povinnosti, ktoré nám vyplývajú z auditu finančných výkazov skupiny a tieto povinnosti splníme. V súvislosti s (názov materskej spoločnosti) a ostatnými komponentmi v skupine sme nezávislí v zmysle (uved'te príslušné etické požiadavky) a splňame platné požiadavky (uved'te pravidlá) zverejnené

(názov regulačnej agentúry).

2. Dostatočne poznáme medzinárodné audítorské štandardy a (uved'te iné vnútroštátne štandardy vzťahujúce sa na audit finančných výkazov skupiny), aby sme mohli splniť povinnosti, ktoré nám vyplývajú z auditu finančných výkazov skupiny a našu prácu zameranú na finančné informácie (názov komponentu) za rok končiaci (dátum) vykonáme v súlade s týmito štandardmi.
3. Disponujeme špeciálnymi schopnosťami (napr. špecifickými poznatkami o odvetví) potrebnými na vykonanie prác zameraných na finančné informácie daného komponentu.
4. Máme dostatočné poznatky o (uved'te platný rámec finančného vykazovania alebo príručku s postupmi skupiny pre finančné vykazovanie), aby sme mohli splniť povinnosti, ktoré nám vyplývajú z auditu finančných výkazov skupiny.

Počas výkonu našich prác zameraných na finančné informácie (názov komponentu) Vás budeme informovať o všetkých zmenách vo vyššie uvedenom vyhlásení.

(podpis audítora)

(dátum)

(adresa audítora)

Príloha 5

(pozri: odsek A58)

Požadované a dodatočné záležitosti uvedené v liste s pokynmi od tímu pracujúceho na zákazke skupiny

Záležitosti vyžadované týmto ISA, o ktorých treba informovať audítora komponentu, sú vyznačené kurzívou.

Záležitosti relevantné z hľadiska plánovania prác audítora komponentu:

- *požiadavka, aby audítor komponentu, ktorý pozná súvislosti, v akých tím pracujúci na zákazke skupiny použije prácu audítora komponentu, potvrdil, že bude spolupracovať s tímom pracujúcim na zákazke skupiny,*
- časový harmonogram na uskutočnenie auditu,
- dátumy plánovaných návštev manažmentu skupiny a tímu pracujúceho na zákazke skupiny a dátumy plánovaných stretnutí s manažmentom komponentu a audítormi komponentu,
- zoznam kľúčových kontaktných osôb,
- *práce, ktoré má vykonať audítor komponentu, využitie týchto prác, a dohody na skoordinovalie úsilia v počiatočnom štádiu ako aj počas auditu vrátane plánovanej účasti tímu pracujúceho na zákazke skupiny na prácach audítora komponentu,*
- *etické požiadavky relevantné z hľadiska auditu skupiny, a najmä požiadavky na nezávislosť, napríklad ak právne predpisy alebo nariadenia zakazujú audítorovi skupiny získanie priamej pomoci od interných audítorov, pre audítora skupiny je relevantné, aby zvážil, či sa zákaz nevzťahuje aj na audítora komponentu, a ak áno, aby ho o tom informoval.³³*
- *v prípade auditu alebo preverenia finančných informácií komponentu významnosť komponentu (a ak vhodné, úroveň alebo úroveň významnosti pre konkrétne triedy transakcií, účtovné zostatky alebo zverejnenia) a hranica, nad ktorou sa už nesprávne nemôžu jednoznačne považovať za nepodstatné z hľadiska finančných výkazov skupiny,*
- *zoznam spriaznených osôb, ktorý vypracuje manažment skupiny, a všetkých ostatných spriaznených osôb, o ktorých tím pracujúci na zákazke skupiny vie, a žiadosť, aby audítor komponentu včas informoval tím pracujúci na zákazke skupiny o spriaznených osobách, ktoré predtým manažment skupiny alebo tím pracujúci na zákazke skupiny neuviedli,*
- práce, ktoré treba vykonať v súvislosti s transakciami v rámci skupiny a nerealizovanými ziskami, ako aj účtovnými zostatkami v rámci skupiny,
- usmernenie týkajúce sa ďalších zákonných oznamovacích povinností, napríklad správa o tvrdení manažmentu skupiny o účinnosti interných kontrol,
- keď je pravdepodobné, že dôjde k časovému oneskoreniu medzi dokončením prác na finančných informáciách komponentu a záverom tímu pracujúceho na zákazke skupiny týkajúcom sa finančných výkazov skupiny, špecifické pokyny na preverenie následných udalostí.

Záležitosti relevantné z hľadiska výkonu prác audítora komponentu:

¹ ISA 610 (revidované znenie 2013) „Použitie práce interných audítorov“ odsek A31

- zistenia tímu pracujúceho na zákazke skupiny vyplývajúce z testov kontrolných aktivít systému spracovania, ktorý je spoločný pre všetky alebo niektoré komponenty, a testov kontrol, ktoré má vykonať audítor komponentu,
- *identifikované závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku podvodu alebo chyby, ktoré sú relevantné z hľadiska práce audítora komponentu a požiadavka, aby audítor komponentu včas informoval o každom ďalšom závažnom riziku významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch skupiny v dôsledku podvodu alebo chyby identifikovanom v danom komponente a aj o reakcii audítora komponentu na takéto riziká,*
- zistenia interného auditu, ktoré vyplynuli z testovania interných kontrol daného komponentu alebo kontrol týkajúcich sa daného komponentu,
- žiadosť o včasné informovanie o audítorských dôkazoch získaných na základe vykonávania prác zameraných na finančné informácie komponentov, ktoré sú v rozpore s audítorskými dôkazmi, na ktorých tím pracujúci na zákazke skupiny pôvodne založil posúdenie rizík vykonané na úrovni skupiny,
- žiadosť o písomné vyhlásenie o tom, že manažment komponentu dodržiava platný rámec finančného vykazovania, alebo vyhlásenie, že boli zverejnené rozdiely medzi účtovnými zásadami uplatnenými na finančné informácie komponentu a zásadami uplatnenými na finančné výkazy skupiny,
- záležitosti, ktoré má zdokumentovať audítor komponentu.

Iné informácie:

- žiadosť, aby sa tímu pracujúcemu na zákazke skupiny včas oznámili tieto skutočnosti:
 - o významné účtovné záležitosti, záležitosti týkajúce sa finančného vykazovania a záležitosti týkajúce sa auditu vrátane účtovných odhadov a súvisiacich úsudkov,
 - o záležitosti týkajúce sa nepretržitého pokračovania v činnosti komponentu,
 - o záležitosti týkajúce sa súdnych sporov a nárokov,
 - o zásadné nedostatky internej kontroly, ktoré audítor komponentu zistil pri vykonávaní prác zameraných na finančné informácie komponentu a informácie naznačujúce existenciu podvodu,
- žiadosť, aby sa tímu pracujúcemu na zákazke skupiny oznamovali všetky významné alebo nezvyčajné udalosti, a to čo najskôr,
- *žiadosť, aby boli záležitosti uvedené v odseku 41 komunikované tímu pracujúcemu na zákazke skupiny po skončení prác na finančných informáciách komponentu.*