

COPYRIGHT

Tyto mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 zveřejněné Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, nezávislým orgánem IFAC, v září 2014 v anglickém jazyce byly přeloženy do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2018 a zveřejněny se souhlasem IFAC. O průběhu překladu mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text všech dokumentů je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce.

Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 v anglickém jazyce © 2014 IFAC. Všechna práva vyhrazena. Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 v českém jazyce © 2014 IFAC. Všechna práva vyhrazena.

Původní název “MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB, ČÁST I A II, VYDÁNÍ 2014 “HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS, VOLUME I AND VOLUME II, 2014 EDITION ISBN: 978-1-60815-185-1

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 265**

**PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU OSOBÁM
POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 3
Datum účinnosti	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	7 – 11
Aplikační a vysvětlující část	
Určení toho, zda byly nedostatky ve vnitřním kontrolním systému identifikovány.....	A1 – A4
Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.....	A5 – A11
Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému.....	A12 – A30

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora za předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému¹, které auditor identifikoval během auditu účetní závěrky, osobám pověřeným správou a řízením a vedením. Tento standard neukládá auditorovi další povinnosti týkající se seznámení se s vnitřním kontrolním systémem a navržení a provádění testů kontrol nad rámec požadavků ISA 315 a ISA 330². Další požadavky vymezuje a pokyny týkající se povinnosti auditora předávat informace osobám pověřeným správou a řízením ve spojitosti s auditem obsahuje ISA 260³.
2. Auditor je povinen obeznámit se s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro audit při identifikování a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti⁴. Při vyhodnocování těchto rizik posuzuje auditor vnitřní kontrolní systém za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku k účinnosti vnitřního kontrolního systému. Auditor může identifikovat nedostatky ve vnitřním kontrolním systému nejen během procesu vyhodnocování rizik, ale také v kterékoli jiné fázi auditu. Tento standard určuje, o kterých identifikovaných nedostacích musí auditor předat informace osobám pověřeným správou a řízením a vedením.
3. Žádná ze skutečností uvedených v tomto standardu nebrání auditorovi v předávání informací o dalších záležitostech souvisejících s vnitřním kontrolním systémem, které auditor identifikuje během auditu, osobám pověřeným správou a řízením a vedením.

Datum účinnosti

4. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

5. Cílem auditora je předat osobám pověřeným správou a řízením a vedením řádně informace o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor identifikoval během auditu a jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost těchto osob.

Definice

6. Pro účely standardů ISA mají níže uvedené výrazy následující význam:
 - (a) nedostatek ve vnitřním kontrolním systému existuje v případě, že:
 - (i) kontrola je navržena, zavedena nebo používána způsobem, jakým není možné zajistit prevenci či včasné odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce, nebo
 - (ii) chybí kontrola nezbytná k prevenci nebo včasnému odhalení a odstranění

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavce 4 a 12.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“.

⁴ ISA 315, odstavec 12. Odstavce A60 – A65 obsahují pokyny týkající se kontrol relevantních pro audit.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

nesprávností v účetní závěrce,

- (b) významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému – nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením. (viz odstavec A5)

Požadavky

7. Auditor je povinen určit, zda na základě provedených auditních prací identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému. (viz odstavce A1 – A4)
8. Pokud auditor identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, je povinen stanovit na základě provedených auditních prací, zda tyto nedostatky samostatně či souhrnně představují významné nedostatky. (viz odstavce A5 – A11)
9. Auditor je povinen včas předat písemné informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu osobám pověřeným správou a řízením. (viz odstavce A12 – A18, A27)
10. Auditor je také povinen včas předat členům vedení s odpovědností na příslušné úrovni:
 - (a) písemné informace o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor předal nebo se chystá předat osobám pověřeným správou a řízením, s výjimkou případů, kdy by předání těchto informací přímo vedení nebylo za daných okolností vhodné, a (viz odstavce A14, A20 – A21)
 - (b) informace o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému identifikovaných během auditu, které jiné strany nepředaly vedení a jež jsou, dle auditorova odborného úsudku, natolik významné, že si zaslouží pozornost vedení. (viz odstavce A22 – A26)
11. Auditor je povinen zahrnout do předávaných písemných informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému:
 - (a) popis nedostatků a vysvětlení jejich případných dopadů a (viz odstavec A28)
 - (b) dostatečné informace, které umožní osobám pověřeným správou a řízením a vedení obeznámit se s kontextem předávaných informací. Auditor je povinen objasnit zejména to, že: (viz odstavce A29 – A30)
 - (i) účelem auditu bylo umožnit mu vyjádřit výrok k účetní závěrce,
 - (ii) audit zahrnoval posouzení vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení účetní závěrky za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku k účinnosti vnitřního kontrolního systému, a
 - (iii) záležitosti, o kterých informuje, se omezují na nedostatky, které auditor identifikoval během auditu a u nichž došel k závěru, že jsou natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Určení toho, zda byly nedostatky ve vnitřním kontrolním systému identifikovány (viz odstavec 7)

A1. Při určování toho, zda auditor identifikoval jeden či více nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, může auditor projednat relevantní fakta a okolnosti týkající se jeho zjištění se členy vedení na odpovídající úrovni. Takováto diskuze je pro auditora příležitostí upozornit vedení včas na existenci nedostatků, kterých si vedení doposud nemuselo být vědomo. Odpovídající úrovni se v případě členů vedení rozumí takový člen vedení, který je obeznámen s příslušnou oblastí vnitřního kontrolního systému a má pravomoc přijímat nápravná opatření ve vztahu ke všem identifikovaným nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému. Za určitých okolností nemusí být vhodné, aby auditor projednával svá zjištění přímo s vedením, např. pokud by zjištění mohla zpochybnit integritu a nebo způsobilost vedení. (viz odstavec A20)

A2. Při projednávání skutečností a okolností týkajících se zjištění auditora s vedením může auditor získat další relevantní informace k dalšímu zvážení, např.:

- obeznámenost vedení se skutečnými nebo odhadovanými příčinami nedostatků,
- výjimky vyplývající z nedostatků, kterých si vedení mohlo povšimnout, např. nesprávnosti, jejichž vzniku nezabránilo příslušné kontroly v oblasti informačních technologií (IT),
- předběžné náznaky reakce vedení na zjištění.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A3. Přestože celková koncepce kontrolních činností bude v menších účetních jednotkách pravděpodobně podobná koncepcím uplatňovaným většími jednotkami, konkrétní způsob, jakým koncepce funguje, se bude lišit. Pro menší jednotky nemusejí být s ohledem na kontroly aplikované vedením určité druhy kontrolních činností nutné. Výhradní pravomoc vedení poskytovat zákazníkům úvěry a schvalovat významné nákupy může např. zajišťovat účinnou kontrolu významných zůstatků účtů a transakcí a snižovat nebo zcela eliminovat potřebu provádění podrobnějších kontrolních činností.

A4. Menší účetní jednotky mají také často méně zaměstnanců. Tato skutečnost může omezovat rozsah, v jakém lze v jednotce oddělit povinnosti. V malé účetní jednotce řízené vlastníkem však může být vlastník-manažer schopen vykonávat účinnější dohled než ve větší účetní jednotce. Tato vyšší míra dohledu ze strany vedení musí být vyvážena opatřeními spojenými s větší možností obcházení kontrol ze strany vedení.

Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému (viz odstavce 6(b) a 8)

A5. Významnost nedostatku nebo souboru nedostatků ve vnitřním kontrolním systému závisí nejen na tom, zda skutečně došlo k výskytu nesprávnosti, ale rovněž na pravděpodobnosti, že by se nesprávnost mohla vyskytnout, a na možné velikosti nesprávnosti. Významné nedostatky tedy mohou existovat i v případě, že auditor během auditu neidentifikoval nesprávnosti.

A6. Níže jsou uvedeny příklady záležitostí, které může auditor posoudit při určování toho, zda nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému představuje významný

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSO B Á M P O V Ě Ř E N Ý M S P R Á V O U A Ř Í Z E N Í M Ú Č E T N Í J E D N O T K Y A V E D E N Í

nedostatek:

- pravděpodobnost, že nedostatky povedou v budoucnu k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce,
- náchylnost ke vzniku ztráty souvisejícího aktiva či závazku nebo k výskytu podvodu souvisejícího s aktivem či závazkem,
- subjektivnost a složitost určování odhadů částek, jako jsou účetní odhady reálné hodnoty,
- hodnoty v účetní závěrce, kterých se nedostatky dotýkají,
- objem činnosti, k níž došlo nebo by mohlo dojít u zůstatku účtu nebo skupiny transakcí, kterých se nedostatek či nedostatky dotýkají,
- význam kontrol pro proces účetního výkaznictví, např.:
 - všeobecné monitorovací kontroly (jako je dohled vedení),
 - kontroly prevence a odhalování podvodů,
 - kontroly výběru a dodržování významných účetních pravidel a postupů,
 - kontroly významných transakcí se spřízněnými stranami,
 - kontroly významných transakcí mimo běžnou činnost účetní jednotky,
 - kontroly procesu finančního výkaznictví na konci účetního období (jako jsou kontroly jednorázových deníkových zápisů),
- příčina a frekvence výjimek odhalených jako důsledek nedostatků v kontrolách,
- propojenost nedostatku s ostatními nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.

A7. K příkladům náznaků existence významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému patří:

- důkazy o neúčinnosti prvků kontrolního prostředí, např.:
 - náznaky toho, že významné transakce, na nichž je vedení finančně zainteresováno, nejsou náležitě prověřovány osobami pověřenými správou a řízením,
 - identifikace podvodu spáchaného vedením, bez ohledu na jeho významnost (materialitu), kterému vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nezabránil,
 - skutečnost, že vedení nepřijalo vhodná nápravná opatření ve vztahu k významným nedostatkům, o nichž mu byly předány informace;
- skutečnost, že v účetní jednotce není zaveden proces vyhodnocování rizik, přestože by se jeho zavedení zpravidla očekávalo,
- důkazy o neúčinnosti procesu vyhodnocování rizik, jako je skutečnost, že vedení neidentifikovalo riziko významné (materiální) nesprávnosti, přestože auditor by očekával, že proces vyhodnocování rizik zavedený účetní jednotkou by toto riziko identifikoval,

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

- důkazy o neúčinné reakci na identifikovaná významná rizika (např. absence kontrol vztahujících se na tato rizika),
 - nesprávnosti odhalené pomocí auditorských postupů, kterým vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nezabránil nebo které tento systém neodhalil a neodstranil,
 - přepracování dříve vydané účetní závěrky za účelem zohlednění opravy významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou či podvodem,
 - důkazy o neschopnosti vedení dohlížet na sestavování účetní závěrky.
- A8. Kontroly mohou být navrženy tak, aby fungovaly samostatně nebo společně a zajišťovaly prevenci nebo odhalování a odstraňování nesprávností⁵. Např. kontroly vztahující se na pohledávky mohou zahrnovat automatické i manuální kontroly, jejichž cílem je společně zajistit prevenci nebo odhalení a odstranění nesprávností týkajících se zůstatku účtu. Nedostatek ve vnitřním kontrolním systému nemusí být sám o sobě dostatečně významný, aby představoval významný nedostatek. Spojení několika nedostatků, které mají vliv na stejný zůstatek nebo stejnou zveřejněnou informaci, relevantní tvrzení či prvek vnitřního kontrolního systému, může ovšem zvýšit rizika výskytu nesprávnosti v míře, která již představuje významnou nesprávnost.
- A9. Právní předpisy mohou v některých zemích požadovat (zejména u auditů kotovaných účetních jednotek), aby auditor předal osobám pověřeným správou a řízením nebo jiným příslušným osobám (jako jsou regulátoři) informace o jednom či více konkrétních druzích nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, které během auditu identifikoval. Pokud právní předpisy vymezují u těchto druhů nedostatků konkrétní termíny a definice a vyžadují, aby auditor tyto termíny a definice používal pro účely předávání informací, použije auditor tyto termíny a definice při předávání informací v souladu s požadavkem právních předpisů.
- A10. Pokud jsou v dané jurisdikci zavedeny konkrétní termíny pro druhy nedostatků v interních kontrolách, o kterých mají být předávány informace, ale tyto termíny nejsou definovány, bude auditor muset použít úsudek, aby určil záležitost, o nichž bude informace předávat na základě požadavku právních předpisů. Auditor při tom může považovat za vhodné přihlídnout k požadavkům a pokynům obsaženým v tomto standardu. Jestliže je např. účelem požadavku právních předpisů upozornit osoby pověřené správou a řízením na určité záležitosti týkající se vnitřního kontrolního systému, o nichž by měly vědět, je vhodné považovat takové záležitosti za obvykle rovnocenné významným nesprávnostem, v souvislosti s nimiž tento standard vyžaduje, aby informace o nich byly předány osobám pověřeným správou a řízením.
- A11. Požadavky tohoto standardu zůstávají v platnosti i v případě, že právní předpisy požadují, aby auditor používal konkrétní termíny nebo definice.

Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému

Předávání informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému s osobám pověřeným správou a řízením (viz odstavec 9)

- A12. Předávání písemných informací o významných nedostacích osobám pověřeným správou a řízením odráží význam těchto záležitostí a pomáhá osobám pověřeným správou a řízením při

⁵ ISA 315, odstavec A66.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

plnění jejich povinností dohledu. ISA 260 vymezuje relevantní skutečnosti, k nimž je vhodné přihlédnout v souvislosti s předáváním informací s osobami pověřenými správou a řízením, pokud jsou všechny tyto osoby zapojeny do řízení účetní jednotky⁶.

- A13. Při určování toho, kdy vydat písemné informace k předání, může auditor zvážit, zda by přijetí takových informací bylo důležitým faktorem, který by osobám pověřeným správou a řízením umožnil plnit jejich povinnosti dohledu. U kótovaných účetních jednotek v některých zemích může být navíc nutné, aby osoby pověřené správou a řízením obdržely písemné informace auditora před datem schválení účetní závěrky, aby mohly plnit své konkrétní povinnosti ve vztahu k vnitřnímu kontrolnímu systému pro regulační nebo jiné účely. U jiných jednotek může auditor vydat písemné informace k pozdějšímu datu. V takovém případě se ovšem na tyto písemné informace vztahuje požadavek⁷, aby auditor včas dokončil kompletaci finální dokumentace auditu, neboť auditorovy písemné informace o významných nedostacích jsou součástí finální dokumentace auditu. V ISA 230 se uvádí, že kompletace finální dokumentace auditu musí být zpravidla dokončena do 60 dní od data zprávy auditora⁸.
- A14. Bez ohledu na načasování písemných informací o významných nedostacích může auditor předat ústní informace o nich nejprve vedení, případně osobám pověřeným správou a řízením, s cílem pomoci jim při včasném přijímání nápravných opatření k minimalizaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. Předání ústních informací však nezabývá auditora povinností předat informace o významných nedostacích v písemné podobě, jak vyžaduje tento standard.
- A15. Míra podrobnosti, jakou mají mít předávané informace o významných nedostacích, závisí za daných okolností na auditorově odborném úsudku. Níže jsou uvedeny příklady faktorů, k nimž může auditor přihlédnout při určování náležité míry podrobnosti předávaných informací:
- povaha účetní jednotky – např. informace předávané v případě účetní jednotky veřejného zájmu se mohou lišit od informací předávaných v případě účetní jednotky, na kterou není soustředěn veřejný zájem,
 - velikost a složitost účetní jednotky – např. informace předávané ve složité účetní jednotce se mohou lišit od informací předávaných v účetní jednotce s jednoduchou strukturou podnikání,
 - povaha významných nedostatků, které auditor identifikoval,
 - složení řídicích orgánů účetní jednotky – větší míra podrobnosti bude např. nutná, jestliže některé z osob pověřených správou a řízením nemají dostatečné zkušenosti z oboru, v němž účetní jednotka působí, nebo v dotčených oblastech,
 - požadavky právních předpisů týkající se předávání informací o konkrétních druzích nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.
- A16. Vedení a osoby pověřené správou a řízením mohou již vědět o významných nedostacích, které auditor během auditu identifikoval, a mohly se rozhodnout, že je vzhledem k nákladům nebo jiným skutečnostem nebudou odstraňovat. Za posouzení nákladů a přínosů zavedení nápravného opatření odpovídá vedení a osoby pověřené správou a řízením. Požadavek uvedený

⁶ ISA 260, odstavec 13.

⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 14.

⁸ ISA 230, odstavec A21.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

v odstavci 9 proto platí bez ohledu na náklady či jiné skutečnosti, k nimž může přihlídnout vedení nebo osoby pověřené správou a řízením při určování toho, zda tyto nedostatky odstranit.

A17. Skutečnost, že auditor předal informace o významném nedostatku osobám pověřeným správou a řízením a vedení v rámci předchozího auditu, neznamená, že auditor nemusí informace předat znovu, jestliže nebyla přijata nápravná opatření. Pokud významný nedostatek, o kterém předal auditor informace v minulosti, přetrvává, mohou informace předávané v běžném roce obsahovat opět popis z předchozích předaných informací nebo jen odkaz na dříve předané informace. Auditor se může vedení, případně osob pověřených správou a řízením zeptat, proč nebyl významný nedostatek odstraněn. Nečinnost může v případě chybějícího racionálního zdůvodnění samo o sobě představovat významný nedostatek.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A18. V případě auditů menších účetních jednotek může auditor předávat informace osobám pověřeným správou a řízením méně strukturovaným způsobem, než by tomu bylo v případě větších jednotek.

Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému vedení (viz odstavec 10)

A19. Náležitou úrovní vedení se zpravidla rozumí takový člen vedení s pravomocemi a povinnostmi týkajícími se posuzování nedostatků ve vnitřním kontrolním systému a přijímání potřebných nápravných opatření. U významných nedostatků se bude náležitou úrovní vedení rozumět pravděpodobně generální ředitel nebo finanční ředitel (případně ekvivalent těchto pozic), neboť informace o těchto záležitostech musejí být předány i osobám pověřeným správou a řízením. U ostatních nedostatků ve vnitřním kontrolním systému může být náležitou úrovní vedení provozní management, který je přímo zapojený do činnosti v kontrolních oblastech a je oprávněn přijímat náležitá nápravná opatření.

Předávání informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému vedení (viz odstavec 10(a))

A20. Některé identifikované významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému mohou zpochybnit poctivost a integritu vedení. Může např. existovat důkaz o výskytu podvodu nebo úmyslného nedodržení právních předpisů ze strany vedení nebo vedení může prokázat neschopnost dohlížet na sestavení náležité účetní závěrky, což může následně zpochybnit jeho kompetentnost. V takovém případě nemusí být vhodné předat informace o těchto nedostacích přímo vedení.

A21. ISA 250 vymezuje požadavky a předkládá pokyny týkající se vykazování identifikovaných případů nedodržení právních předpisů nebo podezření na jejich nedodržení, včetně případů, kdy jsou do těchto případů zapojeny samy osoby pověřené správou a řízením⁹. ISA 240 vymezuje požadavky a předkládá pokyny týkající se předávání informací osobám pověřeným správou a řízením v situacích, kdy auditor identifikoval podvod nebo podezření na spáchání podvodu, do něhož je zapojeno vedení¹⁰.

Předávání informací o ostatních nedostacích ve vnitřním kontrolním systému vedení (viz odstavec 10(b))

⁹ ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“, odstavce 22 – 28.

¹⁰ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec 41.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

- A22. Během auditu může auditor identifikovat další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které nejsou významnými nedostatky, ale mohou být důležité natolik, že si zaslouží pozornost vedení. Určení toho, které další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému si zaslouží pozornost vedení, je otázkou odborného úsudku s přihlédnutím k okolnostem a k pravděpodobnosti a případné velikosti nesprávností, které mohou v důsledku takových nedostatků vzniknout v účetní závěrce.
- A23. Informace o dalších nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které si zaslouží pozornost vedení, nemusejí být předávány písemně, ale ústně. Pokud auditor projednal skutečnosti a okolnosti svých zjištění s vedením, může mít za to, že informace o dalších nedostacích předal vedení během těchto jednání. Následně proto není nutné jejich oficiální předání.
- A24. Jestliže auditor předal v předchozím období vedení informace o jiných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému než významných nedostacích a vedení se rozhodlo, že s ohledem na náklady či jiné důvody nebude tyto nedostatky odstraňovat, nemusí auditor předat informace v běžném období znovu. Auditor ani nemusí opakovat informace o těchto nedostacích v případě, že byly vedení předány jinými stranami, např. interními auditory nebo regulátory. Opakované předání informací o těchto dalších nedostacích však může být vhodné, pokud došlo ke změně ve vedení nebo jestliže auditor získal nové informace, které mění jeho pochopení nedostatků. Skutečnost, že vedení neodstranilo další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, o nichž mu byly dříve předány informace, se však může stát významným nedostatkem, který bude vyžadovat předání informací s osobami pověřenými správou a řízením. To, zda tomu tak je, závisí za daných okolností na úsudku auditora.
- A25. Za určitých okolností si osoby pověřené správou a řízením mohou přát, aby byly upozorněny na podrobnosti o dalších nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, o nichž auditor předal informace vedení, nebo aby byly stručně informovány o povaze dalších nedostatků. Auditor může případně považovat za vhodné informovat osoby pověřené správou a řízením o tom, že informace o dalších nedostacích byly předány vedení. V obou případech může auditor informovat osoby pověřené správou a řízením ústně nebo písemně.
- A26. V ISA 260 jsou uvedeny relevantní skutečnosti, k nimž je vhodné přihlídnout ve spojitosti s předáváním informací s osobami pověřenými správou a řízením v případech, kdy jsou všechny tyto osoby zapojeny do řízení účetní jednotky¹¹.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavce 9 – 10)

- A27. Auditoři veřejného sektoru mohou mít další povinnosti týkající se předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor identifikuje během auditu, a to s ohledem na způsob, míru detailu a strany, jimž jsou informace předávány, které nejsou popsány v tomto standardu. Informace o významných nedostacích může být např. nutné předat zákonodárnému sboru nebo jinému správnímu orgánu. Právní nebo jiný předpis či orgán mohou dále vyžadovat, aby auditoři veřejného sektoru předávali informace o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému bez ohledu na význam případných dopadů těchto nedostatků. Legislativa může také vyžadovat, aby auditoři veřejného sektoru informovali o širších záležitostech spojených s vnitřním kontrolním systémem, nejen o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, jak to vyžaduje tento standard, např. o kontrolách souvisejících s dodržováním požadavků legislativních orgánů, regulací nebo ustanovení smluv či dohod o

¹¹ ISA 260, odstavec 9.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH VE VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMU
OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

poskytnutí dotací.

Obsah písemných informací o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému (viz odstavec 11)

A28. Při objasňování případných dopadů významných nedostatků nemusí auditor tyto dopady vyčíslovat. Významné nedostatky mohou být pro účely informování ve vhodných případech sloučeny do skupin. Auditor může do písemných informací zařadit také návrhy nápravných opatření, skutečné nebo navrhované reakce vedení na nedostatky a prohlášení o tom, zda podnikl kroky k ověření toho, že opatření vedení byla realizována.

A29. Auditor může považovat za vhodné zařadit do předávaných informací i následující skutečnosti:

- upozornění, že pokud by auditor provedl ve vztahu k vnitřnímu kontrolnímu systému rozsáhlejší postupy, mohl by identifikovat více nedostatků, o nichž by informoval, nebo dojít k závěru, že o některých z nedostatků, o kterých informoval, nemusel ve skutečnosti informovat,
- upozornění, že informace byly předány pro účely osob pověřených správou a řízením a nemusejí se hodit k jiným účelům.

A30. Právní předpisy mohou vyžadovat, aby auditor nebo vedení předali kopii písemných informací auditora o významných nedostacích příslušným regulačním orgánům. V takovém případě mohou písemné informace auditora obsahovat název těchto regulačních orgánů.