

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 265**

**PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ
O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH
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 v interních kontrolách identifikovány ...	A1 – A4
Významné nedostatky v interních kontrolách	A5 – A11
Předávání informací o nedostacích v interních kontrolách	A12 – A30

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 265 „Předávání informací o nedostacích v interních kontrolách 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 V INTERNÍCH KONTROLÁCH 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 v interních kontrolách¹, které auditor identifikoval během auditu účetní závěrky, s osobami pověřenými správou a řízením a s vedením. Tento standard neukládá auditorovi další povinnosti týkající se seznámení se s interními kontrolami 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 interními kontrolami relevantními pro audit při identifikování a vyhodnocování rizik významné nesprávnosti⁴. Při vyhodnocování těchto rizik posuzuje auditor interní kontroly za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku o účinnosti interních kontrol. Auditor může identifikovat nedostatky v interních kontrolách 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 interními kontrolami, které auditor identifikuje během auditu, s osobami pověřenými správou a řízením a s 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 si s osobami pověřenými správou a řízením a s vedením řádně informace o nedostacích v interních kontrolách, které auditor identifikoval během auditu a jež jsou, dle auditorova odborného úsudku, natolik významné, že si zaslouží pozornost těchto osob.

Definice

6. Pro účely Mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:
 - a) Nedostatek v interních kontrolách existuje v případě, že:
 - i) kontrola je navržena, implementována nebo používána způsobem, jakým není možné zajistit prevenci či včasné odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce nebo

¹ ISA 315 (revidované znění) „Identifikace a vyhodnocení rizik výskytu materiální nesprávnosti“, odstavce 4 a 12.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

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

⁴ ISA 315R, odstavec 12. Odstavce A68 – A73 obsahují pokyny týkající se kontrol relevantních pro audit.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

- ii) kontrola potřebná k prevenci nebo včasnému odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce chybí,
- b) Významné nedostatky v interních kontrolách – nedostatek nebo soubor nedostatků v interních kontrolách, 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 v interních kontrolách. (viz odstavce A1 – A4)
8. Pokud auditor identifikoval jeden či více nedostatků v interních kontrolách, 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 v interních kontrolách 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 v interních kontrolách, které auditor předal nebo se chystá předat osobám pověřeným správou a řízením, s výjimkou případů, kdy by předávání těchto informací přímo vedení nebylo za daných okolností vhodné, (viz odstavce A14, A20 – A21)
 - b) informace o ostatních nedostacích v interních kontrolách 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 v interních kontrolách:
 - a) popis nedostatků a vysvětlení jejich případných dopadů, (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 interních kontrol relevantních pro sestavení účetní závěrky za účelem navržení auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku o účinnosti interních kontrol,
 - 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 v interních kontrolách identifikovány (viz odstavec 7)

- A1. Při určování toho, zda auditor identifikoval jeden či více nedostatků v interních kontrolách, 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 nemuselo být vědomo. Odpovídající úrovni se v případě členů vedení rozumí takový člen vedení, který je obeznámen s příslušnou oblastí interních kontrol a má pravomoc přijímat nápravná opatření ve vztahu ke všem identifikovaným nedostatkům v interních kontrolách. Za určitých okolností nemusí být vhodné, aby auditor projednával svá zjištění přímo s vedením, např. pokud by zjištění mohla zpochybnit kompetentnost a poctivost 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),
 - předběžná 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 nemusí být s ohledem na kontroly aplikované vedením určité druhy kontrolních činností nutné. Výhradní pravomoc vedení poskytovat zákazníkům půjčky a schvalovat významné nákupy může např. zajišťovat účinnou kontrolu významných účetních zůstatků a transakcí a snižovat nebo zcela eliminovat potřebu provádění podrobnějších kontrolních činností.
- A4. Menší účetní jednotky mají často méně zaměstnanců. Tato skutečnost může omezovat rozsah, v jakém lze v jednotce oddělit povinnosti. V malé jednotce řízené vlastníkem však může být vlastník-manažer schopen vykonávat efektivnější dohled než v jednotce větší. Tato vyšší míra dohledu ze strany vedení musí být vyvážena opatřeními spojenými s větší možností obcházení kontrol ze strany vedení.

Významné nedostatky v interních kontrolách (viz odstavec 6b) a 8)

- A5. Významnost nedostatku nebo souboru nedostatků v interních kontrolách 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.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

A6. Níže jsou uvedeny příklady záležitostí, které může auditor posoudit při určování toho, zda nedostatek nebo soubor nedostatků v interních kontrolách představuje významný nedostatek:

- Pravděpodobnost, že nedostatky povedou v budoucnu k významné 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 třídy 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 roku (jako jsou kontroly jednorázových deníkových zápisů).
- Příčina a frekvence výjimek odhalených jako důsledek nedostatků v kontrolách.
- Propojenost nedostatku s ostatními nedostatky v interních kontrolách.

A7. K příkladům náznaků existence významných nedostatků v interních kontrolách 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, kterému interní kontroly účetní jednotky nezabránily,
 - 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 očekávalo,

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

- důkazy o neúčinnosti procesu vyhodnocování rizik, jako je skutečnost, že vedení neidentifikovalo riziko významné nesprávnosti, přestože auditor by očekával, že proces vyhodnocování rizik zavedený účetní jednotkou by toto riziko identifikoval,
 - důkazy o neefektivní reakci na identifikovaná významná rizika (např. absence kontrol vztahujících se na tato rizika),
 - nesprávnosti odhalené pomocí auditorových postupů, kterým interní kontroly účetní jednotky nezabránily nebo které tyto kontroly neodhalily a neodstranily,
 - přepracování dříve vydané účetní závěrky za účelem zohlednění opravy významné 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 v interní kontrole 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 interní kontroly, může ovšem zvýšit rizika výskytu nesprávnosti v míře, která již představuje významnou nesprávnost.
- A9. Zákon nebo nařízení může 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 v interních kontrolách, které během auditu identifikoval. Pokud zákon nebo nařízení vymezuje u těchto druhů nedostatků konkrétní termíny a definice a vyžaduje, aby auditor tyto termíny a definice používal pro účely předávání informací, použije auditor tyto termíny a definice při předávání informací v souladu s daným zákonným nebo regulačním požadavkem.
- 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 záležitosti, o nichž bude informace předávat na základě zákonného nebo regulačního požadavku. Auditor při tom může považovat za vhodné přihlídnout k požadavkům a pokynům obsaženým v tomto standardu. Jestliže je např. účelem zákonného nebo regulačního požadavku upozornit osoby pověřené správou a řízením na určité záležitosti týkající se interních kontrol, o nichž by měly vědět, je vhodné považovat takové záležitosti za obdobné 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 zákon nebo nařízení požadují, aby auditor používal konkrétní termíny nebo definice.

⁵ ISA 315R, odstavec A74.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

Předávání informací o nedostacích v interních kontrolách

Předávání informací o významných nedostacích v interních kontrolách s osobami pověřenými správou a řízením (viz odstavec 9)

- A12. Předávání písemných informací o významných nedostacích s osobami pověřenými správou a řízením odráží význam těchto záležitostí a pomáhá osobám pověřeným správou a řízením při plnění jejich povinností dohledu. ISA 260 vymezuje relevantní skutečnosti, k nimž je vhodné přihlídnout v souvislosti s předáváním informací s osobami pověřenými správou a řízením, pokud jsou všechny tyto osoby zapojeny do řízení 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 kotovaných 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 interním kontrolám 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 přípravu finální dokumentace auditu, neboť auditorovy písemné informace o významných nedostacích jsou součástí finální dokumentace auditu. V ISA 230 se uvádí, že příprava 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 nesprávnosti. Předání ústních informací však nezabavuje auditora povinnosti 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 přihlídnout 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 jednotce s jednoduchou strukturou podnikání.
 - Povaha významných nedostatků, které auditor identifikoval.
 - Složení řídicích orgánů jednotky – větší míra podrobnosti bude např. nutná, jestliže některé z osob pověřených správou a řízením nemají dostatečné zkušenosti z oboru, v němž jednotka působí, nebo v souvisejících oblastech.

⁶ ISA 260, odstavec 13.

⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 14.

⁸ ISA 230, odstavec A21.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

- Zákonné nebo regulační požadavky týkající se předávání informací o konkrétních druzích nedostatků v interních kontrolách.

A16. Vedení a osoby pověřené správou a řízením mohou již vědět o významných nedostatcích, 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 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. Nekonání 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 nedostatcích v interních kontrolách vedení (viz odstavec 10)

A19. Náležitou úrovní vedení se zpravidla rozumí takový člen vedení s pravomocemi a povinnostmi týkajícími se posuzování nedostatků v interních kontrolách 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 v interních kontrolách může být náležitou úrovní vedení provozní management přímo zapojený do činnosti v kontrolních oblastech, který je oprávněn přijímat náležitá nápravná opatření.

Předávání informací o významných nedostatcích v interních kontrolách vedení (viz odstavec 10a)

A20. Některé identifikované významné nedostatky v interních kontrolách mohou zpochybnit poctivost a kompetentnost vedení. Může např. existovat důkaz o výskytu podvodu nebo úmyslného nedodržení zákonů či nařízení ze strany vedení nebo vedení může prokázat neschopnost dohlížet na přípravu náležité účetní závěrky, což může následně zpochybnit jeho kompetentnost. V takovém případě nemusí být vhodné předat informace o těchto nedostatcích přímo vedení.

A21. ISA 250 vymezuje požadavky a předkládá pokyny týkající se vykazování identifikovaných případů nedodržení zákonů a nařízení nebo podezření na jejich nedodržení, včetně případů, kdy

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

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 v interních kontrolách vedení (viz odstavec 10b))

- A22. Během auditu může auditor identifikovat další nedostatky v interních kontrolách, které nejsou významnými nedostatky, ale mohou být důležité natolik, že si zaslouží pozornost vedení. Určení toho, které další nedostatky v interních kontrolách 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 v interních kontrolách, 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 v interních kontrolách 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 v interních kontrolách, 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 v interních kontrolách, 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 přihlédnout 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. Auditóři veřejného sektoru mohou mít další povinnosti týkající se předávání informací

⁹ ISA 250 „Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky“, odstavce 22 – 28.

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

¹¹ ISA 260, odstavec 9.

PŘEDÁVÁNÍ INFORMACÍ O NEDOSTATCÍCH V INTERNÍCH KONTROLÁCH OSOBÁM POVĚŘENÝM SPRÁVOU A ŘÍZENÍM ÚČETNÍ JEDNOTKY A VEDENÍ

o nedostacích v interních kontrolách, 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 legislativnímu nebo jinému vládnímu orgánu. Zákon, regulace nebo jiný předpis či orgán mohou dále vyžadovat, aby auditoři veřejného sektoru předávali informace o nedostacích v interních kontrolách bez ohledu na význam případných dopadů těchto nedostatků. Legislativa může také vyžadovat, aby auditoři veřejného sektoru informovali o širších záležitostech spojených s interními kontrolami, nejen o nedostacích v interních kontrolách, jak to vyžaduje tento standard, např. o kontrolách souvisejících s dodržováním požadavků legislativních orgánů, regulací nebo ustanovení smluv či dohod o poskytnutí dotací.

Obsah písemných informací o významných nedostacích v interních kontrolách (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 interním kontrolám 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. Zákon nebo regulace 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.