

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 265
INFORMOVANIE OSÔB POVERENÝCH SPRAVOVANÍM
A MANAŽMENTU O NEDOSTATKOCH V INTERNEJ KONTROLE

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

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1 – 3
Dátum nadobudnutia účinnosti	4
Cieľ	5
Definície	6
Požiadavky	7 – 11
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Určenie, či boli identifikované nedostatky v internej kontrole	A1 – A4
Závažné nedostatky v internej kontrole	A5 – A11
Informovanie o nedostatkoch v internej kontrole	A12 – A30

Medzinárodný auditorský štandard (ISA) 265 „Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole“ by sa mal vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými auditorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za vhodné informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole,¹ ktoré audítor zistil pri audite finančných výkazov. Tento ISA audítorovi neukladá ďalšiu zodpovednosť v súvislosti s oboznámením sa s internou kontrolou a navrhnutím a vykonaním testov kontrol nad rámec požiadaviek ISA 315 (revidované znenie) a ISA 330.² ISA 260 (revidované znenie)³ stanovuje ďalšie požiadavky a poskytuje návod týkajúci sa zodpovednosti audítora za informovanie osôb poverených spravovaním v súvislosti s auditom.
2. Od audítora sa vyžaduje, aby sa pri identifikovaní a posudzovaní rizík významných nesprávností oboznámil s internou kontrolou relevantnou pre audit.⁴ Pri posudzovaní týchto rizík audítor berie do úvahy internú kontrolu, aby navrhol audítorské postupy, ktoré budú zodpovedať okolnostiam, nebudú sa však zameriavať na vyjadrenie názoru na účinnosť internej kontroly. Audítor môže zistiť nedostatky v internej kontrole nielen pri posudzovaní rizík, ale aj v ktorejkoľvek inej fáze auditu. Tento ISA určuje, ktoré zistené nedostatky je audítor povinný oznámiť osobám povereným spravovaním a manažmentu.
3. Nič v tomto ISA nebráni audítorovi informovať osoby poverené spravovaním a manažment o iných skutočnostiach internej kontroly, ktoré audítor zistil pri vykonávaní auditu.

Dátum nadobudnutia účinnosti

4. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia, ktoré sa začínajú 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Cieľ

5. Cieľom audítora je informovať osoby poverené spravovaním a manažment vhodným spôsobom o nedostatkoch v internej kontrole, ktoré audítor zistil pri vykonávaní auditu a podľa audítorovho odborného úsudku sú natoľko dôležité, že si zaslúžia zodpovedajúcu pozornosť.

Definície

6. Na účely ISA majú nasledujúce výrazy tento priradený význam:
 - a) nedostatok v internej kontrole (*Deficiency in internal control*) – existuje, keď:
 - (i) kontrola je navrhnutá, zavedená alebo sa používa takým spôsobom, že nedokáže včas predísť, alebo ich odhaliť a napraviť nesprávnosti vo finančných výkazoch, alebo
 - (ii) chýba kontrola nevyhnutná na to, aby sa včas predišlo nesprávnostiam vo finančných výkazoch, alebo aby boli včas odhalené a opravené,
 - b) závažný nedostatok v internej kontrole (*Significant deficiency in internal control*) – nedostatok alebo kombinácia nedostatkov v internej kontrole, ktoré sú podľa odborného úsudku audítora dosť závažné na to, aby si zaslúžili pozornosť osôb poverených spravovaním. (Pozri: odsek A5)

¹ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odseky 4 a 12.

² ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

³ ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“.

⁴ ISA 315 (revidované znenie), odsek 12. Odseky A68 až A73 poskytujú návod na kontroly relevantné pre audit.

Požiadavky

7. Audítor má určiť, či na základe vykonaných audítorských prác zistil jeden alebo viacero nedostatkov v internej kontrole. (Pozri: odseky A1 – A4)
8. Keď audítor v internej kontrole zistil jeden alebo viacero nedostatkov, má na základe vykonaných audítorských prác určiť, či individuálne alebo kombinovane predstavujú závažné nedostatky. (Pozri: odseky A5 – A11)
9. Audítor včas písomne informovať osoby poverené spravovaním o závažných nedostatkoch internej kontroly, ktoré zistil pri vykonávaní auditu. (Pozri: odseky A12 – A18, A27)
10. Audítor informuje manažment na vhodnej úrovni zodpovednosti včas aj o:
(pozri: odseky A19, A27)
 - a) závažné nedostatky v internej kontrole, o ktorých audítor informoval, alebo plánuje informovať osoby poverené spravovaním, a to písomne, okrem prípadov, keď by za daných okolností nebolo vhodné, aby informoval priamo manažment (pozri: odseky A14, A20 – A21),
 - b) ďalšie nedostatky v internej kontrole zistené pri vykonávaní auditu, o ktorých manažment neinformovali iné osoby, a ktoré sú podľa odborného posúdenia audítora dosť závažné na to, aby si zaslúžili pozornosť manažmentu. (Pozri: odseky A22 – A26)
11. Audítor zahrnie do písomného oznámenia závažných nedostatkov v internej kontrole:
 - a) opis nedostatkov a vysvetlenie ich potenciálneho vplyvu a (pozri: odsek A28)
 - b) dostatok informácií, aby umožnil osobám povereným spravovaním a manažmentu pochopiť obsah oznámenia. Audítor najmä vysvetlí, že:
 - (i) cieľom auditu je umožniť audítorovi vyjadriť názor na finančné výkazy,
 - (ii) audit zahrnul zohľadnenie internej kontroly relevantnej na zostavenie finančných výkazov s cieľom navrhnúť také audítorské postupy, ktoré zodpovedajú daným okolnostiam, ale nie s cieľom vyjadriť názor na účinnosť internej kontroly,
 - (iii) uvádzané záležitosti sa obmedzujú na nedostatky, ktoré audítor zistil pri vykonávaní auditu a považuje ich za natoľko dôležité, aby o nich informoval osoby poverené spravovaním.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Určenie, či boli identifikované nedostatky v internej kontrole (pozri: odsek 7)

- A1. Audítor môže pri rozhodovaní o tom, či v internej kontrole zistil jeden alebo viacero nedostatkov, prediskutovať príslušné fakty a okolnosti, za ktorých k zisteniu dospel, s manažmentom na vhodnej úrovni. Diskusia dáva audítorovi možnosť, aby manažment včas upozornil na existenciu nedostatkov, o ktorých manažment možno dovtedy nevedel. Úroveň manažmentu, s ktorým je vhodné prediskutovať tieto zistenia, je úroveň takého manažmentu, ktorý dobre pozná príslušnú oblasť internej kontroly a je oprávnený prijať opatrenia na nápravu nedostatkov zistených v internej kontrole. Za určitých okolností nemusí byť vhodné, aby audítor o svojich zisteniach diskutoval priamo s manažmentom,

INFORMOVANIE OSÔB POVERENÝCH SPRAVOVANÍM A MANAŽMENTU O
NEDOSTATKOCH V INTERNEJ KONTROLE

napríklad vtedy, keď sa zdá, že zistenia spochybňujú bezúhonnosť alebo kompetentnosť manažmentu (pozri odsek A20).

A2. Audítor môže v rámci diskusie s manažmentom o faktoch a okolnostiach svojich zistení získať ďalšie dôležité informácie, ktoré môže neskôr vziať do úvahy, napríklad:

- ako manažment chápe skutočné alebo údajné príčiny nedostatkov,
- výnimky vyplývajúce z nedostatkov, ktoré si manažment možno všimol, napríklad nesprávnosti, ktorým sa nepredišlo príslušnými kontrolami v informačných systémoch (IT),
- náznak predbežnej reakcie manažmentu na zistenia.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A3. Kým koncepcie, z ktorých vychádzajú kontrolné aktivity v menších účtovných jednotkách, by sa mohli podobáť koncepciám vo väčších účtovných jednotkách, formálnosť ich fungovania bude odlišná. Navyše menšie účtovné jednotky môžu považovať niektoré druhy kontrolných aktivít za nepotrebné z dôvodu kontrol, ktoré uplatňuje manažment. Napríklad výhradné oprávnenie manažmentu poskytovať odberateľom úvery a odsúhlasovať významné nákupy môže byť účinnou kontrolou významných zostatkov účtov a transakcií, čím sa znižuje alebo odstraňuje potreba podrobnejších kontrolných aktivít.

A4. Menšie účtovné jednotky takisto zvyknú mať menší počet zamestnancov, čo môže obmedziť mieru možného oddelenia povinností. V menšej účtovnej jednotke, ktorú riadi vlastník, však tento vlastník, ktorý je zároveň manažérom, môže vykonávať oveľa účinnejší dohľad, než vo väčšej účtovnej jednotke. Tento dohľad vyššieho manažmentu musí byť vyvážený vzhľadom na to, že manažment má viac možností, ako obchádzať kontroly.

Závažné nedostatky v internej kontrole [odkaz: odseky 6 písm. b), 8]

A5. Závažnosť nedostatku alebo kombinácie nedostatkov v internej kontrole závisí nielen od toho, či nesprávnosť skutočne vznikla, ale aj od pravdepodobnosti, že by mohla vzniknúť, ako aj od jej prípadnej dôležitosti. Závažné nedostatky môžu preto existovať aj napriek tomu, že audítor nezistil nesprávnosti počas auditu.

A6. Príklady otázok, ktoré môže audítor zvažovať pri zisťovaní, či nedostatok alebo kombinácia nedostatkov v internej kontrole predstavujú závažný nedostatok, sú tieto:

- pravdepodobnosť nedostatkov, ktoré v budúcnosti povedú k významným nesprávnostiam vo finančných výkazoch,
- náchylnosť súvisiaceho aktíva alebo záväzku na stratu alebo podvod,
- subjektívnosť a zložitosť zisťovania odhadovaných súm ako napríklad účtovné odhady objektívnej hodnoty,
- sumy vo finančných výkazoch vystavené nedostatkom,
- rozsah aktivity, ktorá sa objavila alebo sa mohla objaviť na zostatku účtu alebo v skupine transakcií, ktoré sú vystavené pôsobeniu nedostatku alebo nedostatkov,
- význam kontrol pre proces finančného vykazovania, napríklad pre:
 - o všeobecné monitorovacie kontroly (napríklad dohľad manažmentu),
 - o kontroly predchádzania podvodom a ich odhaľovania,
 - o kontroly výberu a uplatňovania dôležitých účtovných pravidiel,

INFORMOVANIE OSÔB POVERENÝCH SPRAVOVANÍM A MANAŽMENTU O
NEDOSTATKOCH V INTERNEJ KONTROLE

- o kontroly významných transakcií so spriaznenými osobami,
- o kontroly významných transakcií mimo rámec bežnej činnosti spoločnosti,
- o kontroly procesu finančného vykazovania na konci účtovného obdobia (napríklad kontroly neopakujúcich sa zápisov v účtovnom denníku),
- príčina a frekvencia odhalených výnimiek v dôsledku nedostatkov v kontrolách,
- vzájomné pôsobenie medzi nedostatkom a ostatnými nedostatkami v internej kontrole.

A7. Indikátormi závažných nedostatkov v internej kontrole sú:

- dôkazy o neúčinných aspektoch kontrolného prostredia, napríklad:
 - o náznaky, že významné transakcie, na ktorých je manažment finančne zainteresovaný, nie sú riadne preskúmané osobami poverenými spravovaním,
 - o zistil sa závažný alebo nevýznamný podvod, ktorého sa dopustil manažment a interná kontrola účtovnej jednotky mu v tom nezabránila,
 - o manažmentu sa nepodarilo zaviesť vhodné nápravné opatrenia závažných nedostatkov, o ktorých bol v minulosti informovaný,
- neprítomnosť postupu na posudzovanie rizík v rámci účtovnej jednotky, pričom sa zvyčajne predpokladá, že takýto postup je vytvorený,
- dôkazy svedčiace o neúčinnosti postupu účtovnej jednotky na posudzovanie rizík, napríklad manažmentu sa nepodarilo identifikovať riziko významnej nesprávnosti, pri ktorom audítora očakáva, že ho mal postup účtovnej jednotky na posudzovanie rizík identifikovať,
- dôkaz svedčiaci o neúčinnnej reakcii na identifikované závažné riziká (napríklad skutočnosť, že pre takéto riziko neexistuje kontrola),
- nesprávnosti odhalené postupmi audítora, pričom interná kontrola účtovnej jednotky nezabránila ich vzniku, neodhalila ich, ani ich neopravila,
- zmena pôvodných finančných výkazov tak, aby sa do nich premietla oprava významnej nesprávnosti spôsobenej chybou alebo podvodom,
- dôkaz o neschopnosti manažmentu dohliadať na zostavovanie finančných výkazov.

A8. Kontroly môžu byť navrhnuté tak, aby fungovali individuálne alebo kombinovane s cieľom účinne predchádzať, odhaľovať a viesť k oprave nesprávností.⁵ Napríklad, kontroly účtov pohľadávok môžu zahŕňať obe automatizované a manuálne kontroly, ktoré majú spoločne predchádzať, odhaľovať a viesť k oprave nesprávností zostatku účtu. Nedostatok v internej kontrole sám osebe nemusí byť natoľko dôležitý, aby predstavoval závažný nedostatok. Kombinácia nedostatkov ovplyvňujúcich ten istý zostatok účtu alebo vykazovanú informáciu, relevantné tvrdenie alebo komponent internej kontroly, môže však zvýšiť riziko nesprávnosti do takej miery, že vznikne závažný nedostatok.

A9. V niektorých jurisdikciách môže zákon alebo predpis ustanoviť požiadavku (najmä pre audity kótovaných spoločností), aby audítora informoval osoby poverené spravovaním alebo iné príslušné osoby (napríklad regulačné orgány)

⁵ ISA 315 (revidované znenie), odsek A74.

INFORMOVANIE OSÔB POVERENÝCH SPRAVOVANÍM A MANAŽMENTU O NEDOSTATKOCH V INTERNEJ KONTROLE

o jednom alebo viacerých konkrétnych druhoch nedostatkov v internej kontrole, ktoré zistil pri vykonávaní auditu. Keď zákon alebo predpis pre tieto druhy nedostatkov ustanovuje špecifické termíny a definície a vyžaduje, aby audítor používal tieto termíny a definície pri komunikácii, audítor uvedené termíny a definície použije pri komunikácii podľa požiadaviek zákona alebo predpisu.

- A10. Keď jurisdikcia ustanovuje špecifické termíny pre tie druhy nedostatkov v internej kontrole, o ktorých treba informovať, tieto však nie sú definované, audítor možno bude musieť použiť úsudok a určiť, o ktorých skutočnostiach treba ďalej informovať v súlade s požiadavkou zákona alebo predpisu. Audítor môže pritom považovať za vhodné vziať do úvahy požiadavky a návod uvedený v tomto ISA. Napríklad, keď je cieľom požiadavky zákona alebo predpisu upozorniť osoby poverené spravovaním na určité skutočnosti internej kontroly, o ktorých by mali vedieť, je vhodné, aby sa tie skutočnosti považovali za také, ktoré sú vo všeobecnosti ekvivalentom závažných nedostatkov, pre ktoré tento ISA vyžaduje, aby sa oznámili osobám povereným spravovaním.
- A11. Požiadavky tohto ISA ostávajú v platnosti bez ohľadu na to, či zákon alebo predpis požaduje, aby audítor použil špecifické termíny alebo definície.

Informovanie o nedostatkoch v internej kontrole

Informovanie osôb poverených spravovaním o nedostatkoch v internej kontrole (pozri: odsek 9)

- A12. Písomné informovanie osôb poverených spravovaním o závažných nedostatkoch je prejavom dôležitosti týchto skutočností a pomáha osobám povereným spravovaním pri plnení povinností dohľadu. ISA 260 (revidované znenie) ustanovuje relevantné úvahy týkajúce komunikácie s osobami poverenými spravovaním, keď sa všetky podieľajú na riadení účtovnej jednotky.⁶
- A13. Pri určovaní, kedy zaslať písomné oznámenie, môže audítor zvážiť, či by doručenie takéhoto oznámenia predstavovalo dôležitý faktor, ktorý by osobám povereným spravovaním umožnil splniť si povinnosť predstavujúcu dohľad. Navyše v prípade kótovaných spoločností v určitých jurisdikciách môžu osoby poverené spravovaním potrebovať audítovo písomné oznámenie pred dátumom schválenia finančných výkazov, aby si splnili špecifické povinnosti týkajúce sa internej kontroly na regulačné a iné účely. Iným účtovným jednotkám môže audítor vydať písomné oznámenie k neskoršiemu dátumu. V druhom prípade, keďže písomné oznámenie audítora o závažných nedostatkoch je súčasťou záverečného audítorského spisu, však písomné oznámenie podlieha nadradenej požiadavke,⁷ aby audítor skompletizoval záverečný audítorský spis včas. V ISA 230 sa uvádza, že vhodná lehota na skompletizovanie záverečného audítorského spisu zvyčajne nie je viac než 60 dní po dátume audítorskej správy.⁸
- A14. Bez ohľadu na načasovanie písomného oznámenia o závažných nedostatkoch môže audítor tieto nedostatky najprv ústne oznámiť manažmentu a, keď to je vhodné, osobám povereným spravovaním, aby im pomohol včas prijať nápravné opatrenia na obmedzenie rizík významných nesprávností na minimum. Týmto sa však audítor nezabíja zodpovednosťou za písomné oznámenie závažných nedostatkov, ako to požaduje tento ISA.
- A15. Miera podrobnosti oznámenia o závažných nedostatkoch za daných okolností závisí od profesionálneho úsudku audítora. Faktory, ktoré môže audítor vziať do úvahy pri určovaní vhodnej miery podrobnosti pri informovaní, sú napríklad tieto:

⁶ ISA 260 (revidované znenie), odsek 13.

⁷ ISA 230, „Audítorská dokumentácia“, odsek 14.

⁸ ISA 230, odsek A21.

INFORMOVANIE OSÔB POVERENÝCH SPRAVOVANÍM A MANAŽMENTU O
NEDOSTATKOCH V INTERNEJ KONTROLE

- charakter účtovnej jednotky. Napríklad oznámenie, ktoré sa vyžaduje v prípade účtovnej jednotky vo verejnom záujme, sa môže líšiť od oznámenia v prípade účtovnej jednotky, ktorá nie je vo verejnom záujme.
- Veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky. Napríklad oznámenie, ktoré sa vyžaduje v prípade zložitej účtovnej jednotky, sa môže líšiť od oznámenia v prípade účtovnej jednotky vykonávajúcej jednoduchú činnosť.
- Charakter závažných nedostatkov, ktoré audítor zistil.
- Zloženie účtovnej jednotky z hľadiska spravovania. Podrobnejšie informácie môžu byť potrebné napríklad vtedy, keď niektoré osoby poverené spravovaním nemajú veľké skúsenosti s odvetvím, v ktorom účtovná jednotka vykonáva svoju činnosť, alebo s dotknutými oblasťami.
- Požiadavky zákonov alebo predpisov týkajúce sa oznamovania špecifických druhov nedostatkov v internej kontrole.

A16. Manažment a osoby poverené spravovaním už možno vedieť o závažných nedostatkoch, ktoré audítor zistil pri vykonávaní auditu, a možno sa rozhodli, že ich vzhľadom na náklady alebo iné faktory nenapravia. Zodpovednosť za posúdenie nákladov a prínosov vykonávania nápravných opatrení nesie manažment a osoby poverené spravovaním. Požiadavka podľa odseku 9 teda platí bez ohľadu na náklady alebo iné faktory, ktoré by manažment a osoby poverené spravovaním mohli považovať za relevantné pri rozhodovaní o tom, či tieto nedostatky odstrániť.

A17. Skutočnosť, že audítor informoval o závažnom nedostatku osoby poverené spravovaním a manažment pri predchádzajúcom audite neznamena, že o ňom nemusí informovať znovu, ak nebolo prijaté opatrenie na nápravu. Ak oznámený závažný nedostatok pretrváva, v oznámení za bežný rok sa môže zopakovať opis uvedený v predchádzajúcom oznámení, alebo sa tam môže uviesť zmienka o predchádzajúcom oznámení. Audítor sa môže manažmentu alebo prípadne osôb poverených spravovaním spýtať, prečo sa závažný nedostatok neodstránil. Nekonanie, bez racionálneho vysvetlenia, môže byť samo osebe závažným nedostatkom.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A18. Pri audite menšej účtovnej jednotky môže audítor s osobami poverenými spravovaním komunikovať menej štruktúrovaným spôsobom, než v prípade väčších účtovných jednotiek.

Informovanie manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole (pozri: odsek 10)

A19. Manažmentom na vhodnej úrovni je zvyčajne manažment zodpovedný a oprávnený vyhodnotiť nedostatky v internej kontrole a prijať potrebné nápravné opatrenia. V prípade závažných nedostatkov bude vhodnou úrovňou pravdepodobne generálny riaditeľ alebo finančný riaditeľ (prípadne jeho ekvivalent), keďže o týchto záležitostiach treba informovať aj osoby poverené spravovaním. Pri iných nedostatkoch v internej kontrole môže byť vhodnou úrovňou prevádzkový manažment, ktorý je bezprostrednejšie zainteresovaný na dotknutých oblastiach kontroly a je oprávnený prijať vhodné nápravné opatrenia.

Informovanie manažmentu o závažných nedostatkoch v internej kontrole [pozri: odsek 10 písm. a)]

A20. Určité zistené závažné nedostatky v internej kontrole môžu spochybniť bezúhonnosť alebo kompetentnosť manažmentu. Môžu napríklad existovať dôkazy o tom, že manažment sa dopustil podvodu alebo úmyselne porušil zákony a predpisy, alebo manažment sa ukáže ako neschopný dohliadať na zostavenie adekvátnych finančných výkazov, čo môže viesť k pochybnostiam o jeho kompetentnosti. Takže nemusí byť vhodné informovať o takýchto nedostatkoch priamo manažment.

INFORMOVANIE OSÔB POVERENÝCH SPRAVOVANÍM A MANAŽMENTU O
NEDOSTATKOCH V INTERNEJ KONTROLE

A21. ISA 250 ustanovuje požiadavky a poskytuje návod týkajúci sa vykazovania zisteného nesúladu so zákonmi a predpismi alebo podozrenia na takýto nesúlad vrátane prípadov, keď sa na takomto nesúlade podieľajú samotné osoby poverené spravovaním.⁹ ISA 240 ustanovuje požiadavky a poskytuje návod týkajúci sa informovania osôb poverených spravovaním, keď audítor zistil podvod alebo podozrenie na podvod, na ktorom sa podieľa manažment.¹⁰

Informovanie manažmentu o iných nedostatkoch v internej kontrole [pozri: odsek 10 písm. b)]

A22. Audítor môže počas auditu zistiť iné nedostatky v internej kontrole, ktoré nepredstavujú závažné nedostatky, ale môžu byť natoľko dôležité, že si zaslúžia pozornosť manažmentu. Rozhodnutie o tom, či si iné nedostatky v internej kontrole zaslúžia pozornosť manažmentu, je vecou profesionálneho úsudku za daných okolností, pričom sa berie do úvahy pravdepodobnosť a možné množstvo nesprávností, ktoré môžu v dôsledku takýchto nedostatkov vzniknúť vo finančných výkazoch.

A23. O iných skutočnostiach internej kontroly, ktoré si zaslúžia pozornosť manažmentu, netreba informovať písomne, stačí ústne. Keď audítor s manažmentom prediskutoval fakty a okolnosti, za ktorých dospel k zisteniam, môže za ústne informovanie manažmentu o iných nedostatkoch považovať takúto diskusiu, takže následné formálne oznámenie sa nevyžaduje.

A24. Keď audítor v predchádzajúcom období informoval manažment o nedostatkoch v internej kontrole, ktoré nie sú závažnými nedostatkami, a manažment sa rozhodol, že nedostatky z dôvodu nákladov alebo z iných dôvodov neodstráni, audítor o nich nemusí opakovane informovať v bežnom období. Audítor nemusí informácie o takýchto nedostatkoch znovu zopakovať ani vtedy, keď o nich manažment v minulosti informovali iné strany, napríklad interný audit alebo regulačné orgány. Môže však byť vhodné, aby audítor znovu informoval o týchto iných nedostatkoch, ak sa zmenil manažment, alebo ak si audítor všimol nové informácie, ktorá mení predchádzajúci pohľad audítora a manažmentu na tieto nedostatky. Skutočnosť, že manažment neodstránil nedostatky v interných kontrolách, o ktorých bol v minulosti informovaný, však môže byť závažným nedostatkom, o ktorom treba informovať osoby poverené spravovaním. Či ide o takýto prípad, to závisí od úsudku audítora za daných okolností.

A25. Za určitých okolností si osoby poverené spravovaním môžu želať, aby ich podrobne informovali o iných nedostatkoch v internej kontrole, o ktorých audítor informoval manažment, alebo aby ich stručne informovali o charaktere iných nedostatkov. Audítor však môže považovať za vhodné informovať osoby poverené spravovaním o tom, že manažmentu oznámil iné nedostatky. V každom z týchto prípadov audítor môže osobám povereným spravovaním podať správu ústne alebo písomne, podľa toho, čo je vhodné.

A26. ISA 260 (revidované znenie) ustanovuje úvahy relevantné pri informovaní osôb poverených spravovaním, keď sa všetky podieľajú na riadení účtovnej jednotky.¹¹

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora (pozri: odseky 9 – 10)

A27. Audítori vykonávajúci audit vo verejnom sektore môžu byť okrem toho zodpovední za to, aby o nedostatkoch v internej kontrole, ktoré audítor zistil počas auditu, informovali takými spôsobmi, tak podrobne a tie osoby, s ktorými tento ISA neráta. Napríklad o závažných nedostatkoch možno bude treba

⁹ ISA 250 „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“, odseky 22 až 28.

¹⁰ ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“, odsek 41.

¹¹ ISA 260 (revidované znenie), odsek 13.

INFORMOVANIE OSÔB POVERENÝCH SPRAVOVANÍM A MANAŽMENTU O
NEDOSTATKOCH V INTERNEJ KONTROLE

informovať zákonodarný zbor alebo iný správny orgán. Zákon, predpis alebo iná autorita môže nariadovať, aby audítori vykonávajúci audity vo verejnom sektore ohlasovali nedostatky v internej kontrole bez ohľadu na závažnosť ich potenciálnych vplyvov. Zákony môžu vyžadovať, aby audítori, ktorí vykonávajú audity vo verejnom sektore, podávali správy o širších skutočnostiach týkajúcich sa internej kontroly, než nedostatky internej kontroly, ktorých oznamovanie vyžaduje tento ISA, napríklad kontrolách týkajúcich sa súladu s legislatívnymi autoritami, predpismi alebo ustanoveniami zmlúv či dohôd o dotáciách.

Obsah písomného oznámenia o závažných nedostatkoch v internej kontrole (pozri: odsek 11)

- A28. Pri vysvetľovaní potenciálnych vplyvov závažných nedostatkov nemusí audítor tieto vplyvy kvantifikovať. Závažné nedostatky na účely podania správy možno prípadne zhrnúť dohromady. V písomnom oznámení môže audítor uviesť navrhované opatrenia na odstránenie nedostatkov, aktuálne alebo navrhované reakcie manažmentu a vyhlásenie o tom, či audítor podnikol kroky, aby overil, či sa reakcie manažmentu implementovali.
- A29. Audítor môže považovať za vhodné zahrnúť do oznámenia tieto informácie ako dopĺňujúce súvislosti oznámenia:
- údaj, že keby audítor vykonal rozsiahlejšie postupy zamerané na internú kontrolu, možno by zistil viacero nedostatkov, o ktorých by bolo treba informovať, alebo by dospel k záveru, že niektoré z oznámených nedostatkov v skutočnosti netreba ohlasovať;
 - údaj, že takéto oznámenie sa poskytlo pre potreby osôb poverených spravovaním a na iné účely nemusí byť vhodné.
- A30. Zákon alebo nariadenie môžu od audítora alebo manažmentu vyžadovať aby poskytli kópiu písomného oznámenia o závažných nedostatkoch príslušným regulačným orgánom. V takomto prípade môže audítor tieto regulačné orgány uviesť vo svojom písomnom oznámení.