

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 610

(REVIDOVANÉ ZNENIE 2013)

POUŽITIE PRÁCE INTERNÝCH AUDÍTOROV

(Účinný pre audity finančných výkazov zostavených za účtovné obdobie
končiace sa 15. decembra 2014 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah tohto štandardu.....	1 – 5
Vzťah medzi ISA 315 (revidované znenie) a ISA 610 (revidované znenie 2013).....	6 – 10
Zodpovednosť externého audítora za audit.....	11
Dátum účinnosti.....	12
Ciele	13
Definície.....	14
Požiadavky	
Rozhodnutie, či možno prácu interného auditu využiť, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu	15 – 20
Využitie práce interného auditu	21 – 25
Rozhodnutie, či možno využiť priamu pomoc interných audítorov, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu	26 – 32
Využitie priamej pomoci interných audítorov	33 – 35
Dokumentácia	36 – 37
Aplikačné a ostatné vysvetľujúce materiály	
Definícia interného auditu	A1 – A4
Rozhodnutie, či možno prácu interného auditu využiť, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu	A5 – A23
Využitie práce interného auditu	A24 – A30
Rozhodnutie, či možno využiť priamu pomoc interných audítorov, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu	A31 – A39
Využitie priamej pomoci interných audítorov	A40 – A41

Medzinárodný auditorský štandard (ISA) 610 (revidované znenie 2013) „Použitie práce interných audítorov“ treba chápať v kontexte ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými auditorskými štandardmi“.

Úvod

Predmet tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) upravuje povinnosti, ktoré má externý audítor v prípade, že pri získavaní dôkazov využíva prácu interného auditu účtovnej jednotky. Toto zahŕňa a) využitie práce interného auditu na získanie dôkazov auditu a b) využitie interných audítorov, aby poskytli priamu pomoc pod vedením, dohľadom a kontrolou externého audítora.
2. Ak účtovná jednotka nemá interný audit, tento štandard sa nepoužije. (pozri: odsek A2)
3. Aj keď má účtovná jednotka interný audit, ustanovenia tohto štandardu sa nepoužijú v týchto prípadoch:
 - (a) povinnosti interného auditu a činnosti, ktoré vykonáva, nie sú pre audit relevantné,
 - (b) externý audítor vzhľadom na predbežné poznatky, ktoré o internom audite získal vykonaním postupov podľa ISA 315 (revidované znenie),¹ nepredpokladá, že by prácu interného auditu využil pri získavaní dôkazov.

Externý audítor nie je povinný podľa žiadneho ustanovenia tohto štandardu na základe práce interného auditu upraviť charakter alebo načasovanie audítorských postupov, ktoré bude sám vykonávať, ani obmedziť ich rozsah. Je to výhradne jeho rozhodnutie vyplývajúce z celkovej stratégie auditu.

4. Okrem toho, požiadavky tohto štandardu týkajúce sa priamej pomoci nie sú relevantné, ak audítor neplánuje využiť interných audítorov, aby poskytli priamu pomoc.
5. V niektorých jurisdikciách má externý audítor zakázané využívať prácu interného auditu, prípadne ich je jej využívanie do určitej miery obmedzené. Vzhľadom na to, že štandardy ISA nemajú prednosť pred právnymi predpismi upravujúcimi audit finančných výkazov,² existencia takéhoto zákazu alebo obmedzenia nepredstavuje pre externého audítora prekážku v dodržiavaní štandardov ISA. (pozri: odsek A31)

Vzťah medzi ISA 315 (revidované znenie) a ISA 610 (revidované znenie 2013)

6. Mnohé účtovné jednotky majú zriadenú funkciu interného auditu ako súčasť svojho vnútorného kontrolného systému a štruktúr správy a riadenia. Ciele, predmet činnosti a charakter povinností interného auditu ako aj jeho postavenie v rámci účtovnej jednotky, vrátane jeho kompetencií a zodpovedností, sa výrazne líši v závislosti od veľkosti a štruktúry účtovnej jednotky a od požiadaviek jej manažmentu, prípadne osôb poverených spravovaním.
7. ISA 315 (revidované znenie) sa zaoberá tým, ako môžu poznatky a skúsenosti interného auditu prispieť k poznaniu účtovnej jednotky a jej prostredia zo strany externého audítora, a tým aj k identifikácii a vyhodnoteniu rizík významnej nesprávnosti. ISA 315 (revidované znenie)³ tiež vysvetľuje, aký význam má efektívna komunikácia medzi internými a externými audítormi pri vytváraní prostredia, v ktorom externý audítor získa informácie o významných záležitostiach, ktoré by mohli ovplyvniť jeho prácu.

¹ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností na základe poznania účtovnej jednotky a jej prostredia“

² ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek A57

³ ISA 315 (revidované znenie), odsek A120

8. Pokiaľ postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy adekvátne podporujú objektivnosť interných audítorov, úroveň spôsobilosti interného auditu a pokiaľ je jeho prístup systematický a disciplinovaný, môže externý audítor využiť aj jeho prácu konštruktívnym spôsobom ako doplnok svojich audítorských postupov. Tento štandard preto upravuje povinnosti, ktoré má externý audítor v prípade, ak na základe svojho predbežného poznania interného auditu účtovnej jednotky, ktoré získa vykonaním audítorských postupov podľa ISA 315 (revidované znenie), predpokladá, že na účely dôkazov využije aj prácu interného auditu.⁴ Využitím takýchto prác dochádza k úprave charakteru alebo načasovania audítorských postupov, ktoré bude vykonávať priamo sám externý audítor, resp. k zníženiu ich rozsahu.
9. Okrem toho, tento štandard tiež upravuje zodpovednosti externého audítora ak zvažuje využitie interných audítorov, aby poskytli priamu pomoc pod jeho vedením, dohľadom a kontrolou.
10. Účtovná jednotka môže mať pracovníkov vykonávajúcich práce podobné prácam, aké vykonáva interný audit. Pokiaľ však tieto práce nevykonáva interný audit, ktorý je objektívny a odborne spôsobilý, uplatňujúci systematický a disciplinovaný prístup, vrátane riadenia kvality, bude externý audítor považovať tieto práce za interné kontroly a získanie dôkazov o účinnosti týchto vnútorných kontrol bude v súlade s ISA 330⁵ súčasťou reakcie audítora na posudzované riziká.

Zodpovednosť externého audítora za audit

11. Externý audítor má výhradnú zodpovednosť za názor audítora a túto zodpovednosť nijako neobmedzuje fakt, že pri realizácii zákazky využil prácu interného auditu. Hoci môže interný audit vykonávať audítorské postupy podobné prácam, ktoré vykonáva externý audítor, interný audit ako taký ani interní audítori nie sú nezávislí od účtovnej jednotky, ako sa to požaduje od externého audítora pri audite finančných výkazov podľa ISA 200.⁶ Tento štandard preto vymedzuje podmienky, ktoré musia byť splnené, aby externý audítor mohol využiť prácu interných audítorov. Štandard ďalej definuje práce, ktoré musí externý audítor vykonať, aby získal dostatočné a vhodné dôkazy preukazujúce, že práca interného auditu je adekvátne na účely auditu. Zmyslom týchto požiadaviek je vymedziť rámec pre odborné úsudky externého audítora v súvislosti s využitím práce interného auditu tak, aby nedošlo k nadmernému alebo nevhodnému využitiu tejto práce.

Dátum účinnosti

12. Tento štandard je účinný pre audit finančných výkazov zostavených za obdobie končiacie sa 15. decembra 2014 alebo neskôr.

Ciele

13. V prípade, že má účtovná jednotka interný audit a externý audítor predpokladá, že využije jeho prácu alebo priamu pomoc interných audítorov a podľa toho upraví charakter alebo načasovanie audítorských postupov, ktoré bude vykonávať, prípadne zredukuje ich rozsah, cieľom externého audítora je:
 - (a) určiť, či možno prácu interného auditu alebo priamu pomoc interných audítorov využiť, a ak áno, v akých oblastiach a v akom rozsahu,

⁴ Pozri: odseky 15 – 25

⁵ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“

⁶ ISA 200, odsek 14

a v nadväznosti na toto rozhodnutie:

- (b) určiť, či je práca interného auditu v prípade, že bude využitá, adekvátne na účely auditu.
- (c) náležite riadiť, usmerňovať a kontrolovať prácu interných audítorov v prípade, že sa využije ich priama pomoc.

Definície

14. Na účely štandardov ISA majú nasledujúce pojmy tento význam:

- (a) interný audit (*Internal audit function*) – funkcia (útvár) účtovnej jednotky, ktorá vykonáva uisťovacie a poradenské činnosti s cieľom posúdiť účinnosť procesov účtovnej jednotky v oblasti správy a riadenia, riadenia rizík a vnútorných kontrol a skvalitniť tieto procesy. (pozri: odsek A1 až A4)
- (b) priama pomoc (*Direct assistance*) – využitie interných audítorov, aby vykonali audítorské postupy pod vedením, dohľadom a kontrolou externého audítora.

Požiadavky

Rozhodnutie, či možno prácu interného auditu využiť, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu

Posúdenie interného auditu

- 15. Pri rozhodovaní, či možno prácu interného auditu využiť na účely auditu, externý audítor posudzuje tieto aspekty:
 - (a) do akej miery organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy podporujú objektivnosť interných audítorov (pozri: odsek A5 až A9)
 - (b) úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu, (pozri: odsek A5 až A9)
 - (c) či je prístup interného auditu systematický a disciplinovaný a či zahŕňa aj riadenie kvality. (pozri: odsek A10 až A11)
- 16. Externý audítor nevyužije prácu interného auditu, ak dospeje k záveru, že:
 - (a) postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy adekvátne nepodporujú objektivnosť interných audítorov,
 - (b) interný audit nie je dostatočne odborne spôsobilý,
 - (c) prístup interného auditu nie je systematický a disciplinovaný, prípadne nezahŕňa riadenie kvality. (pozri: odsek A12 až 14)

Určenie charakteru a rozsahu práce interného auditu, ktorú možno využiť

- 17. Pri určovaní oblastí a rozsahu práce interného auditu, ktorú bude možné využiť, musí externý audítor posúdiť charakter a rozsah prác, ktoré interný audit vykonal alebo ktoré plánuje vykonať a ich relevantnosť z hľadiska celkovej stratégie a plánu auditu externého audítora. (pozri: odsek A15 až A17)
- 18. Externý audítor vykoná všetky významné úsudky týkajúce sa zákazky auditu. Aby zabránil neadekvátnemu využitiu práce interného auditu, naplánuje si, že prácu interného využije menej a že namiesto toho osobne vykoná viac prác v týchto prípadoch (pozri: odsek A15 až A17):
 - (a) čím väčšia miera úsudku sa uplatňuje:

- (i) pri plánovaní a vykonávaní príslušných audítorských postupov,
 - (ii) pri posudzovaní zhromaždených audítorských dôkazov, (pozri: odsek A18 až A19)
 - (b) čím väčšie je posudzované riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, zvlášť so zreteľom na riziká identifikované ako významné, (pozri: odsek A20 až A22),
 - (c) čím menšie je organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a čím menej uplatňované zásady a postupy podporujú objektivnosť interných audítorov,
 - (d) čím menšia je úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu.
19. Externý audítor zároveň posudzuje, či aj v prípade, ak sa práca interného auditu využije v plánovanom rozsahu, zostane jeho podiel na vykonaní auditu dostatočný v súvislosti s jeho výhradnou zodpovednosťou za vyjadrený názor audítora. (pozri: odsek A15 až A22)
20. Pri komunikácii s osobami poverenými spravovaním o plánovanom rozsahu a načasovaní auditu podľa požiadaviek ISA 260 (revidované znenie)⁷ externý audítor oboznámi tieto osoby o tom, ako naplánoval využitie práce interného auditu. (pozri: odsek A23)

Využitie práce interného auditu

21. V prípade, že externý audítor plánuje využiť prácu interného auditu, prerokuje s interným auditom plánované využitie práce interného auditu, aby s ním mohol koordinovať príslušné aktivity. (pozri: odsek A24 až A26)
22. Externý audítor sa oboznámi so správami interného auditu týkajúcich sa práce interného auditu, ktoré externý audítor plánuje využiť pri získavaní poznania o charaktere a rozsahu audítorských postupov vykonávaných interným auditom a o súvisiacich zisteniach.
23. Externý audítor musí vykonať dostatočné audítorské postupy na práci interného auditu, ktorú plánuje využiť, aby mohol posúdiť jej adekvátnosť na účely auditu, vrátane zhodnotenia týchto záležitostí:
- (a) či bola práca interného auditu riadne naplánovaná, vykonaná, dohliadaná, kontrolovaná a zdokumentovaná,
 - (b) či interný audit zhromaždil dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré mu umožnili dospieť k primeraným záverom,
 - (c) či sú závery, ku ktorým interný audit dospel, správne vzhľadom na dané okolnosti a či sú ním vypracované správy v súlade s výsledkami vykonaných prác. (pozri: odsek A27 až A30)
24. Charakter a rozsah audítorských postupov externého audítora musí vychádzať z jeho posúdenia:
- (a) miery odborného úsudku, ktorú treba uplatniť,
 - (b) posudzovaného rizika významnej nesprávnosti,
 - (c) toho, do akej miery organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej

⁷ ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 15

jednotky a uplatňované zásady a postupy podporujú objektivnosť interných audítorov,

(d) úrovne odbornej spôsobilosti interného auditu,⁸ (pozri: odsek A27 až A29)

pričom tieto audítorské postupy musia zahŕňať aj opakované vykonanie niektorých postupov interného auditu. (pozri: odsek A30)

25. Externý audítor musí tiež zhodnotiť, či sú jeho závery, ku ktorým dospel v súvislosti s interným auditom podľa odseku 13 tohto štandardu, stále správne a či je naďalej charakter a rozsah práce interného auditu, ktorú sa rozhodol podľa odsekov 16 a 17 tohto štandardu využiť, vhodný.

Rozhodnutie, či možno využiť priamu pomoc interných audítorov, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu

Určenie, či možno využiť priamu pomoc interných audítorov pre účely auditu

26. Právne predpisy alebo nariadenia môžu externému audítorovi zakazovať získanie priamej pomoci od interných audítorov. Ak áno, odseky 27 – 35 a 37 sa nebudú aplikovať. (pozri: odsek A31)
27. Ak využitie priamej pomoci interných audítorov nezakazujú právne predpisy alebo nariadenia a externý audítor plánuje využiť pri audite priamu pomoc interných audítorov, musí zhodnotiť existenciu a významnosť ohrozenia objektivity a úrovne spôsobilosti interných audítorov, ktorí poskytnú priamu pomoc. Zhodnotenie existencie a významnosti ohrozenia objektivity interných audítorov má zahŕňať získanie informácií o záujmoch a vzťahoch, ktoré môžu ohroziť objektivnosť interných audítorov. (pozri: odsek A32 až A34)
28. Externý audítor nevyužije priamu pomoc interného audítora, ak:
- (a) existuje významné ohrozenie objektivity interného audítora, alebo
 - (b) interný audítor nie je dostatočne odborne spôsobilý na vykonanie danej práce. (pozri: odsek A32 až A34)

Určenie charakteru a rozsahu práce, ktorú možno delegovať interným audítorom poskytujúcim priamu pomoc

29. Pri určovaní charakteru a rozsahu práce, ktorú možno delegovať interným audítorom, a určovaní charakteru, načasovania a vhodného rozsahu usmerňovania, dohľadu a kontroly v závislosti od okolností, externý audítor zváži:
- (a) mieru odborného úsudku vyžadovanú pri:
 - (i) plánovaní a vykonaní príslušných audítorských postupov,
 - (ii) vyhodnotení zhromaždených audítorských dôkazov,
 - (b) očakávané riziko významných nesprávností,
 - (c) zhodnotenie existencie a významnosti ohrozenia objektivity a úrovne spôsobilosti interných audítorov, ktorí poskytnú priamu pomoc. (pozri: odsek A35 až A39)
30. Externý audítor nesmie využiť interných audítorov na vykonanie postupov, ktoré:
- (a) si vyžadujú významnú mieru úsudku pri audite, (pozri: odsek A19)

⁸ Pozri: odsek 18

- (b) sa vzťahujú na očakávané vyššie riziko významných nesprávností, kde úsudok pri vykonaní príslušných audítorských postupov alebo pri zhodnotení zhromaždených audítorských dôkazov je viac ako obmedzený, (pozri: odsek A38)
 - (c) sa týkajú práce, do ktorej boli zapojení interní audítori, a ktorá bola alebo bude predložená interným auditom manažmentu alebo osobám povereným spravovaním, alebo
 - (d) sa týkajú rozhodnutí externého audítora podľa tohto štandardu v súvislosti s interným auditom a využitím jeho práce alebo priamej pomoci. (pozri: odsek A35 až A39)
31. Po náležitom vyhodnotení, či, a ak áno, v akom rozsahu, môžu byť interní audítori využití na poskytnutie priamej pomoci pri audite, má externý audítor pri komunikovaní plánovaného rozsahu a načasovania auditu v súlade s ISA 260 (revidované znenie)⁹ oboznámiť osoby poverené spravovaním o charaktere a rozsahu plánovaného využitia priamej pomoci interných audítorov, aby získal vzájomné pochopenie, že toto využitie nie je prílišné za daných okolností zákazky. (pozri: odsek A39)
32. Externý audítor zároveň posudzuje, či aj v prípade, ak plánuje využiť priamu pomoc interných audítorov v plánovanom rozsahu, a zároveň aj prácu interného auditu, zostane jeho podiel na vykonaní auditu dostatočný v súvislosti s jeho výhradnou zodpovednosťou za vyjadrenie názoru audítora.

Využitie priamej pomoci interných audítorov

33. Pred využitím priamej pomoci interných audítorov pre účely auditu externý audítor:
- (a) získa písomný súhlas od oprávneného predstaviteľa účtovnej jednotky, že interným audítorom bude umožnené nasledovať inštrukcie externého audítora, a že účtovná jednotka nebude zasahovať do práce, ktorú interný audítor vykoná pre externého audítora,
 - (b) získa písomný súhlas od interných audítorov, že zachovávajú mlčanlivosť o špecifických záležitostiach podľa jeho inštrukcií, a že ho budú informovať o akomkoľvek ohrození ich objektívnosti.
34. Externý audítor musí riadiť, usmerňovať a kontrolovať prácu vykonanú internými audítormi v súlade s ISA 220¹⁰. V rámci toho:
- (a) charakter, načasovanie a rozsah usmerňovania, dohľadu a kontroly musí rozlíšiť, že interní audítori nie sú nezávislí od účtovnej jednotky, a musí reagovať na výsledok vyhodnotenia faktorov uvedených v odseku 29 tohto štandardu,
 - (b) postupy kontroly musia obsahovať aj námatkovú kontrolu práce vykonanú internými audítormi až na úroveň podkladových audítorských dôkazov.
- Riadenie, dohľad a kontrola práce vykonanej internými audítormi musí byť dostatočná, aby sa externý audítor ubezpečil, že interní audítori získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na podporu záverov vyplývajúcich z tejto práce.
35. Pri riadení, dohľade a kontrole práce vykonanej internými audítormi musí externý audítor zostať ostražitý voči indikáciám, že jeho hodnotenie podľa odseku 27 už nie je aktuálne.

⁹ ISA 260 (revidované znenie), odsek 15

¹⁰ ISA 220, Kontrola kvality auditu finančných výkazov

Dokumentácia

36. Ak externý audítor využíva prácu interného auditu, audítorská dokumentácia musí obsahovať:
- (a) posúdenie:
 - (i) či organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy dostatočne podporujú objektivnosť interných audítorov,
 - (ii) úrovne odbornej spôsobilosti interného auditu,
 - (iii) či je prístup interného auditu systematický a disciplinovaný a či zahŕňa aj riadenie kvality,
 - (b) charakter a rozsah práce interného auditu, ktorú sa rozhodol využiť, a dôvody tohto rozhodnutia,
 - (c) audítorské postupy, ktoré vykonal s cieľom posúdiť adekvátnosť použitej práce interného auditu.
37. Ak externý audítor využíva interných audítorov, aby mu poskytl priamu pomoc pri audite, do audítorskej dokumentácie zahrnie nasledovné:
- (a) zhodnotenie existencie a významnosti ohrozenia objektivity a úrovne spôsobilosti interných audítorov, ktorí poskytujú priamu pomoc.
 - (b) základ pre rozhodnutie ohľadne charakteru a rozsahu práce, ktorú majú interní audítori vykonať,
 - (c) kto zrevidoval vykonanú prácu a dátum a rozsah tejto kontroly v súlade s ISA 230,¹¹
 - (d) písomný súhlas od oprávneného predstaviteľa účtovnej jednotky a interných audítorov podľa odseku 33 tohto štandardu,
 - (e) pracovné listy pripravené internými audítormi, ktorí poskytli priamu pomoc pri audite.

Aplikačné a ostatné vysvetľujúce materiály

Definícia interného auditu (pozri: odsek 2, 14a))

- A1. Cieľom a predmetom činnosti interného auditu je zvyčajne uisťovacia a poradenská činnosť zameriavajúca sa na posúdenie účinnosti procesov účtovnej jednotky v oblasti správy a riadenia, riadenia rizík a vnútorných kontrol a na ich skvalitnenie. Medzi tieto procesy patria:

Činnosti v oblasti správy a riadenia

- Interný audit môže posudzovať úroveň správy a riadenia z hľadiska plnenia cieľov v oblasti etických zásad a hodnôt, riadenie výkonnosti a zodpovednosti, oboznamovanie príslušných oblastí organizácie s rizikami a kontrolami

¹¹ ISA 230, Audítorská dokumentácia

a hodnotenie účinnosti komunikácie medzi osobami poverenými spravovaním, externými a internými audítormi a manažmentom.

Činnosti v oblasti riadenia rizík

- Interný audit sa podieľa na identifikácii a posudzovaní významných rizík a napomáha kvalitnejšiemu riadeniu rizík, ako aj skvalitňovaniu vnútorného kontrolného systému (vrátane zvýšenia účinnosti procesu finančného výkazníctva).
- Interný audit môže vykonávať postupy, ktoré pomáhajú účtovnej jednotke odhaľovať podvody.

Činnosti v oblasti vnútorného kontrolného systému

- Zhodnotenie vnútorného kontrolného systému. Interný audit môže plniť konkrétne úlohy pri previerke vnútorných kontrol, hodnotení ich fungovania a navrhovaní odporúčaní zameraných na ich zlepšenie. Takto interný audit poskytuje uistenie týkajúce sa kontroly. Môže napr. napláňovať a vykonať testy alebo iné audítorské postupy, ktorých účelom je poskytnúť manažmentu a osobám povereným spravovaním uistenie o tom, že určitá kontrola bola správne navrhnutá, zavedená a že účinne funguje, vrátane kontrol relevantných pre audit.
 - Preskúmanie finančných a prevádzkových informácií. Interný audit môže mať na starosti kontrolu prostriedkov používaných na identifikáciu, vykazovanie, oceňovanie, klasifikáciu a oznamovanie finančných a prevádzkových informácií a skúmať jednotlivé položky, vrátane detailného testovania transakcií, zostatkov účtov a postupov.
 - Previerka prevádzkovej činnosti. Interný audit môže byť poverený previerkou hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti prevádzkových činností účtovnej jednotky, vrátane nefinančných činností.
 - Previerka dodržiavania právnych predpisov. Interný audit môže mať za úlohu preveriť dodržiavanie právnych predpisov a ďalších externých požiadaviek, ako aj pravidiel a smerníc stanovených manažmentom a ďalších interných požiadaviek.
- A2. Činnosti podobné činnostiam vykonávaným interným auditom môžu vykonávať aj iné oddelenia účtovnej jednotky, resp. ich môže zaistiť tretia strana formou outsourcingu. Názov príslušného oddelenia ani skutočnosť, či je daná činnosť vykonávaná v rámci účtovnej jednotky alebo ju zabezpečuje tretia strana, nie sú samy o sebe rozhodujúcim faktorom určujúcim, či externý audítor môže alebo nemôže využiť prácu interného auditu. Relevantné pre toto rozhodnutie je charakter vykonávaných činností, a to, do akej miery organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky, a uplatňované zásady a postupy podporujú objektivnosť interných audítorov, úroveň odbornej spôsobilosti, a či je prístup interného auditu systematický a disciplinovaný. Odvolávky na „práce interného auditu“ používané v tomto štandarde zahŕňajú teda aj činnosti iných oddelení, resp. tretích strán, ktoré majú vyššie uvedené charakteristiky.
- A3. Objektivnosť osôb, ktoré v rámci účtovnej jednotky plnia prevádzkové a riadiace povinnosti a zodpovednosti nespádajúce do kompetencie interného auditu, bude zvyčajne ohrozená, takže ich na účely tohto štandardu nebude možné považovať za súčasť interného auditu aj keď budú vykonávať kontrolné činnosti, ktoré možno testovať v súlade s ISA 330.¹² Z rovnakého dôvodu nemožno považovať ani

¹²

Pozri: odsek 10

monitorovacie kontroly vykonávané vlastníkom - manažérom za rovnocenné kontrolám, ktoré vykonáva interný audit.

A4. Hoci sa ciele interného auditu účtovnej jednotky a externého audítora líšia, niektoré auditorské postupy vykonávané interným auditom sú podobné postupom vykonávaným externým audítorom počas auditu finančných výkazov. Ak interný audit vykonáva takéto postupy, môže externý audítor jeho prácu využiť na účely auditu niektorým z týchto spôsobov:

- Na získanie informácií relevantných pre posúdenie rizík významnej nesprávnosti účtovnej závierky z dôvodu chyby alebo podvodu. V tejto súvislosti sa externý audítor v súlade s ISA 315 (revidované znenie)¹³ musí oboznámiť s povahou povinností interného auditu, spôsobom jeho začlenenia do organizačnej štruktúry účtovnej jednotky a s činnosťami, ktoré vykonáva alebo bude vykonávať, a získať informácie od príslušných pracovníkov interného auditu (ak má účtovná jednotka interný audit).
- V prípade, že to nie je právnymi predpismi zakázané alebo obmedzené v nejakom rozsahu, môže sa externý audítor po náležitom zhodnotení rozhodnúť, že využije prácu, ktorú vykonal interný audit v danom účtovnom období ako čiastočnú náhradu za dôkazy, ktoré mal sám zhromaždiť.¹⁴

Okrem toho, externý audítor môže využiť interných audítorov na vykonanie auditorských postupov pod jeho riadením, dohľadom a kontrolou, pokiaľ mu to nezakazujú alebo neobmedzujú právne predpisy alebo nariadenia (označované ako „priama pomoc“ v tomto štandarde).¹⁵

Rozhodnutie, či možno prácu interného auditu využiť, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu

Zhodnotenie interného auditu

Objektívnosť a odborná spôsobilosť (pozri: odsek 15(a) až (b))

- A5. Externý audítor uplatňuje odborný úsudok pri rozhodovaní o tom, či možno prácu interného auditu využiť na účely auditu, ako aj pri rozhodovaní o charaktere práce a rozsahu, v akom možno práce interného auditu za daných okolností využiť.
- A6. Pri rozhodovaní o tom, či možno prácu interného auditu využiť, a pokiaľ áno, práce akého charakteru a v akom rozsahu je za daných okolností vhodné využiť, zohráva rozhodujúcu úlohu to, do akej miery postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy podporujú objektívnosť interných audítorov, ako aj úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu.
- A7. Objektívnosť je schopnosť vykonávať úlohy bez zaujatosti, konfliktu záujmov alebo bez prílišného ovplyvňovania zo strany iných osôb, ktorých cieľom je potlačiť odborný úsudok. Pri posudzovaní objektívnosti interného auditu účtovnej jednotky externý audítor zohľadňuje okrem iného tieto faktory:
- či postavenie, ktoré má interný audit v rámci účtovnej jednotky, vrátane jeho právomocí a zodpovedností, podporuje jeho schopnosť konať bez zaujatosti, konfliktu záujmov alebo bez prílišného ovplyvňovania zo strany iných osôb, ktorých cieľom je potlačiť odborný úsudok. Napríklad, či je interný audit

¹³ ISA 315 (revidované znenie), odsek 6(a)

¹⁴ Pozri: odsek 15 až 25

¹⁵ Pozri: odsek 26 až 35

podriadený osobám povereným spravovaním alebo orgánu so zodpovedajúcimi právomocami alebo či je podriadený manažmentu, či majú interní audítori priamy prístup k osobám povereným spravovaním,

- či interný audit nemá povinnosti, ktoré si navzájom odporujú, napríklad, či nevykonáva manažérske alebo prevádzkové povinnosti alebo úlohy, ktoré nespádajú do náplne práce interného auditu,
- či osoby poverené spravovaním dohliadajú na pracovnoprávne rozhodnutia týkajúce sa interného auditu, napríklad na vhodné zásady jeho odmeňovania,
- či manažment alebo osoby poverené spravovaním uložili internému auditu nejaké obmedzenia, napr. obmedzenia týkajúce sa poskytovania informácií o zisteniach interného auditu externému audítorovi,
- či sú interní audítori členmi príslušných profesijných organizácií a či ich členstvo v týchto organizáciách zaväzuje dodržiavať odborné štandardy týkajúce sa objektívnosti, prípadne či interné zásady v tejto oblasti zabezpečujú dosiahnutie rovnakých cieľov.

A8. Odborná spôsobilosť interného auditu znamená osvojovanie si a uchovávanie poznatkov a zručností interného auditu ako celku na požadovanej úrovni, čo umožňuje vykonávať zadané úlohy svedomite a v súlade s príslušnými odbornými štandardmi. Pri posudzovaní odbornej spôsobilosti interného auditu zohľadňuje externý audítor okrem iného tieto faktory:

- či je interný audit adekvátne a vhodne personálne zabezpečený vzhľadom na veľkosť účtovnej jednotky a charakter jej prevádzkovej činnosti,
- či má účtovná jednotka zavedené pravidlá pre nábor interných audítorov, ich školenie a prideľovanie interných audítorov na jednotlivé zákazky interného auditu,
- či interní audítori absolvovali zodpovedajúce odborné školenie a majú náležitú odbornosť v oblasti auditu. Medzi relevantné kritériá, ktoré externý audítor v tejto súvislosti posudzuje, patrí napr. to, či majú interní audítori zodpovedajúcu odbornú kvalifikáciu a prax,
- či majú interní audítori požadované znalosti týkajúce sa finančného výkazníctva účtovnej jednotky a príslušného rámca pre finančné výkazníctvo a či má interný audit ako celok potrebné zručnosti (napr. poznatky o konkrétnej odvetvovej problematike), aby mohol vykonávať práce týkajúce sa účtovnej závierky účtovnej jednotky,
- či sú interní audítori členmi príslušných profesijných organizácií, členstvo v ktorých ich zaväzuje dodržiavať odborné štandardy vrátane požiadaviek neustáleho odborného rozvoja.

A9. Objektívnosť a odbornú spôsobilosť možno chápať ako spojené funkcie. Platí, že čím viac organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy podporujú objektívnosť interných audítorov a čím vyššia je úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu, tým je pravdepodobnejšie, že externý audítor využije prácu interného auditu, a tým väčší bude počet oblastí, v ktorých je možné túto prácu využiť. Organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy, ktoré poskytujú silnú podporu v súvislosti s objektívnosťou interných audítorov ale nemôžu kompenzovať chýbajúcu odbornú

spôsobilosť interného auditu. A rovnako ani vysoká úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu nemôže vyvážiť slabú pozíciu interného auditu a zásady a postupy, ktoré neadekvátne podporujú objektivnosť interných audítorov.

Uplatňovanie systematického a disciplinovaného prístupu (pozri: odsek 15(c))

- A10. Uplatňovanie systematického a disciplinovaného prístupu k plánovaniu, vykonávaniu, dohľadu, preverovaniu a dokumentovaniu vlastných činností odlišuje prácu interného auditu od aktivít v oblasti monitorovacích kontrol, ktoré sa takisto môžu vykonávať v rámci účtovnej jednotky.
- A11. Pri posudzovaní toho, či interný audit účtovnej jednotky uplatňuje systematický a disciplinovaný prístup, zohľadňuje externý audítor okrem iného tieto faktory:
- či existujú zdokumentované interné audítorské postupy alebo usmernenia upravujúce napr. oblasť posudzovania rizík, pracovné programy, dokumentáciu a vykazovanie, ktoré sú svojím charakterom a rozsahom primerané veľkosti účtovnej jednotky a jej okolnostiam, či sú tieto postupy adekvátne a používané účtovnou jednotkou,
 - či má interný audit vhodné zásady a postupy v oblasti riadenia kvality, napríklad zásady a postupy definované v ISQC 1,¹⁶ ktoré by upravovali interný audit (okrem iného oblasť riadenia, ľudských zdrojov a realizácie zákazky), resp. požiadavky riadenia kvality definované v štandardoch prijatých profesijnými organizáciami pre interných audítorov. Tieto organizácie môžu stanoviť aj iné vhodné požiadavky, ako napr. požiadavku vykonávať pravidelné externé posúdenie kvality.

Okolnosti, keď nemožno využiť prácu interného auditu (pozri: odsek 16)

- A12. Zhodnotenie toho, či organizačné postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy podporujú objektivnosť interných audítorov, úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu, prípadne zhodnotenie toho, či je prístup interného auditu systematický a disciplinovaný, môže externému audítorovi naznačovať, že riziká týkajúce sa kvality práce interného auditu sú príliš významné, a preto nie je vhodné použiť žiadnu prácu interného auditu ako audítorský dôkaz.
- A13. Je dôležité, aby externý audítor posudzoval faktory uvedené v odsekoch A7, A8 a A11 tohto štandardu nielen jednotlivo, ale aj v súhrne, pretože jeden faktor sám o sebe často nie je dostatočným dôvodom na skonštatovanie, že prácu interného auditu nemožno použiť na účely auditu. Pri hodnotení rizík ohrozujúcich objektivnosť interných audítorov je dôležitým faktorom postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky. Ak je interný audit podriadený manažmentu, považuje sa to za významné ohrozenie objektívnosti interného auditu, pokiaľ iné faktory, ako napr. faktory popisované v odseku A7 tohto štandardu spoločne neposkytujú dostatočné opatrenia, aby sa toto ohrozenie znížilo na prijateľnú úroveň.
- A14. Podľa Kódexu IESBA¹⁷ vzniká ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom vtedy, keď externý audítor akceptuje zákazku na poskytovanie služieb interného auditu od svojho klienta auditu, pričom výsledky týchto služieb sa použijú pri vykonávaní auditu. Je totiž pravdepodobné, že tím vykonávajúci externý audit použije výsledky interného

¹⁶ Medzinárodný štandard na kontrolu kvality ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú auditu a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby“

¹⁷ Etický kódex pre účtovných odborníkov, ktorý vydala Rada pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov. (Kódex IESBA), časť 290.194 (pozn. prekladateľa: v podmienkach SR je to Etický kódex audítora SKAU)

auditu bez toho, aby riadne vyhodnotil, resp. bez toho, aby uplatnil rovnakú mieru profesionálneho skepticizmu, akú by uplatnil, ak by interný audit vykonávali osoby, ktoré nie sú zamestnancami danej audítorskej firmy. Kódex IESBA¹⁸ popisuje okolnosti, kedy je takýto postup zakázaný, súvisiace riziká aj opatrenia, prostredníctvom ktorých možno za iných okolností tieto riziká znížiť na prijateľnú úroveň.

Určenie charakteru a rozsahu práce interného auditu, ktorú možno využiť

Faktory ovplyvňujúce určenie charakteru a rozsahu práce interného auditu, ktorú možno využiť (pozri: odsek 17 až 19)

A15. Ako náhle externý audítor rozhodne, že prácu interného auditu bude možno na účely auditu využiť, posúdi ako prvé, či charakter a rozsah práce, ktorú interný audit vykonal alebo plánuje vykonať, je relevantný z hľadiska celkovej stratégie a plánu auditu, ktorý externý audítor definoval v súlade s ISA 300.¹⁹

A16. Príklady práce interného auditu, ktorú môže externý audítor využiť:

- testovanie prevádzkovej efektívnosti kontrol,
- substantívne postupy zahŕňajúce obmedzený úsudok,
- fyzická obhliadka stavu zásob,
- sledovanie priebehu transakcií týkajúcich sa finančného výkazníctva v informačnom systéme,
- testovanie dodržiavania právnych predpisov,
- v niektorých prípadoch audity alebo previerky finančných informácií dcérskych spoločností, ktoré nie sú významnými komponentmi skupiny (v prípade, že to nie je v rozpore s požiadavkami ISA 600).²⁰

A17. Rozhodnutie externého audítora o tom, ktorá práca interného auditu sa využije a v akom rozsahu, bude závisieť od toho, ako externý audítor v súlade s odsekom 16 tohto štandardu posúdi, do akej miery postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy podporujú objektívnosť interných audítorov, a ako posúdi úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu. Ďalšie faktory ovplyvňujúce rozhodnutie externého audítora sú miera odborného úsudku, ktorú je potrebné uplatniť pri plánovaní, vykonávaní a hodnotení tejto práce, a posudzované riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia. Okrem toho v niektorých prípadoch nemôže externý audítor využiť prácu interného auditu na účely auditu, ako sa uvádza v odseku 16 tohto štandardu.

Odborný úsudok uplatnený pri plánovaní a vykonávaní audítorských postupov a pri hodnotení ich výsledkov (pozri: odsek 18(a), 30(a))

A18. V súlade s odsekom 18 tohto štandardu platí, že čím väčšiu mieru odborného úsudku je potrebné uplatniť pri plánovaní a vykonávaní audítorských postupov a hodnotení audítorských dôkazov, tým viac audítorských postupov musí vykonať sám externý audítor, pretože využitie samotnej práce interného auditu neposkytuje dostatočné a vhodné dôkazy.

¹⁸ Kódex IESBA časť 290.190 až 290.195

¹⁹ ISA 300 „Plánovanie auditu finančných výkazov“

²⁰ ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“

A19. Keďže externý audítor má výhradnú zodpovednosť za vyjadrenie názoru audítora, musí pri vykonávaní zákazky auditu uplatniť významné odborné úsudky v súlade s odsekom 18, ktoré okrem iného zahŕňajú:

- posúdenie rizík významnej nesprávnosti,
- zhodnotenie dostatočnosti vykonaného testovania,
- zhodnotenie správnosti predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti (tzv. „going concern assumption“) uplatneného manažmentom,
- zhodnotenie významných účtovných odhadov,
- zhodnotenie adekvátnosti informácií zverejnených v účtovnej závierke a ďalších skutočností ovplyvňujúcich správu audítora.

Posudzované riziko významnej nesprávnosti (pozri: odsek 18(b))

A20. Čím vyššie je posudzované riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia týkajúce sa konkrétneho zostatku účtu, skupiny transakcií alebo zverejneného údaju, tým väčšiu mieru odborného úsudku treba zvyčajne uplatniť pri plánovaní a vykonávaní audítorských postupov a pri posudzovaní ich výsledkov. V súlade s odsekom 16 tohto štandardu musí externý audítor v takýchto prípadoch vykonať viac audítorských postupov sám, a teda menej využíva prácu interného auditu na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. Ako vysvetľuje ISA 200,²¹ čím vyššie sú posudzované riziká významnej nesprávnosti, tým presvedčivejšie dôkazy externý audítor potrebuje, a tým väčší objem práce bude teda musieť vykonať sám.

A21. Ako sa uvádza v ISA 315 (revidované znenie)²² zvláštnu pozornosť pri audite vyžadujú významné riziká, a preto schopnosť externého audítora využívať prácu interného auditu sa bude v prípade významných rizík obmedzovať len na audítorské postupy nezahŕňajúce významný odborný úsudok. Navyše, ak je riziko významnej nesprávnosti iné ako nízke, je nepravdepodobné, že by práca interného auditu sama o sebe znížila audítorské riziko na prijateľnú úroveň a že by externý audítor nemusel vykonať žiadne testy.

A22. Externý audítor môže na základe audítorských postupov vykonaných podľa tohto štandardu prehodnotiť svoje pôvodné posúdenie rizík významnej nesprávnosti, čo môže následne ovplyvniť jeho rozhodnutie, či využije prácu interného auditu a či je potrebné ďalej uplatňovať tento štandard.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním (pozri: odsek 20)

A23. V súlade s ISA 260 (revidované znenie)²³ je externý audítor povinný informovať osoby poverené spravovaním o plánovanom rozsahu a načasovaní auditu. Informácie o tom, v akom rozsahu plánuje využiť prácu interného auditu, sú neoddeliteľnou súčasťou celkovej stratégie auditu, ktorú si externý audítor stanovil, a preto je dôležité pre osoby poverené spravovaním, aby správne pochopili navrhovaný audítorský prístup.

Využitie práce interného auditu

Diskusia a koordinácia s interným auditom (pozri: odsek 21)

A24. Pri rokovaní externého audítora s interným auditom o plánovanom využití jeho práce s cieľom koordinovať aktivity oboch subjektov je užitočné zamerať sa na tieto

²¹ ISA 200, odsek A31

²² ISA 315 (revidované znenie), odsek 4(e)

²³ ISA 260 (revidované znenie), odsek 15

záležitosti:

- načasovanie takýchto prác,
- charakter vykonávaných prác,
- rozsah týchto prác,
- významnosť z hľadiska účtovnej závierky ako celku (a v prípade potreby z hľadiska úrovne významnosti stanovenej pre konkrétne skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnené údaje) a významnosť na vykonávanie ,
- navrhované metódy výberu položiek a veľkosť vzoriek,
- dokumentácia týchto prác,
- postupy preverovania a vykazovania.

A25. K efektívnej koordinácii práce externého audítora a interného auditu prispievajú napr. tieto opatrenia:

- Diskusie externého audítora s interným auditom konajúce sa vo vhodných intervaloch počas účtovného obdobia.
- Externý audítor informuje interný audit o všetkých dôležitých skutočnostiach, ktoré by mohli ovplyvniť interný audit.
- Externý audítor je informovaný o všetkých relevantných správach interného auditu a má k nim prístup. Zároveň je informovaný o všetkých významných skutočnostiach, ktoré spozoroval interný audit, a ktoré by mohli mať vplyv na jeho prácu, tak aby mohol posúdiť ich dôsledky na zákazku auditu.

A26. Audítor je v súlade s ISA 200²⁴ povinný naplánovať a vykonať audit s profesionálnym skepticizmom a pozorne si všímať informácie spochybňujúce spoľahlivosť dokumentov a odpovedí na otázky, ktoré sa použijú ako dôkaz. Preto môže byť komunikácia s interným auditom počas realizácie zákazky príležitosťou pre interných audítorov upozorniť externého audítora na záležitosti, ktoré by mohli ovplyvniť jeho prácu.²⁵ Externý audítor môže následne zohľadniť tieto informácie pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti. Okrem toho ak takéto informácie naznačujú zvýšené riziko významnej nesprávnosti účtovnej závierky, prípadne sa týkajú akéhokoľvek skutočného, údajného podvodu alebo podozrenia z podvodu, externý audítor zohľadní takéto informácie pri identifikácii rizika významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu v súlade s ISA 240.²⁶

Postupy na posúdenie adekvátnosti práce interného auditu (pozri: odsek 23 až 24)

A27. Audítorské postupy vykonávané externým audítorom, predmetom ktorých je práca interného auditu, ktorú externý audítor plánuje využiť, sú východiskom hodnotenia celkovej kvality práce interného auditu a objektívnosti, a ako danú prácu vykonal.

A28. Audítorské postupy vykonávané externým audítorom s cieľom posúdiť kvalitu práce interného auditu a dosiahnuté závery, okrem opakovaného vykonávania práce interného auditu podľa odseku 24 zahŕňajú:

²⁴ ISA 200, odseky 15 a A20

²⁵ ISA 315 (revidované znenie), odsek A120

²⁶ ISA 315 (revidované znenie), odsek A11 v súvislosti s ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“

- získavanie informácií od vhodných pracovníkov interného auditu,
- pozorovanie postupov vykonávaných interným auditom,
- preverenie pracovného programu interného auditu a jeho pracovnej dokumentácie.

A29. Čím vyššia je miera uplatneného odborného úsudku, čím vyššie je posudzované riziko významnej nesprávnosti, čím menej postavenie interného auditu v rámci účtovnej jednotky a uplatňované zásady a postupy podporujú objektivnosť interných audítorov a čím nižšia je úroveň odbornej spôsobilosti interného auditu, tým väčší objem audítorských postupov bude musieť externý audítor vykonať, aby sa mohol rozhodnúť, či využije prácu interného auditu pri získavaní dostatočných a vhodných dôkazov, ktoré budú základom názoru audítora.

Opakované vykonanie práce interného auditu (pozri: odsek 24)

A30. Na účely tohto štandardu opakované vykonanie znamená, že externý audítor vykoná nezávisle audítorské postupy s cieľom overiť platnosť záverov, ku ktorým dospel interný audit. Tento cieľ môže externý audítor dosiahnuť buď tým, že preskúma tie položky, ktoré už preskúmal interný audit, alebo, ak to už nie je možné, tým, že preskúma iné položky, ktoré interný audit v skutočnosti neskúmal, ale ktoré sú dostatočne podobné ním preskúmaným položkám. Opakované vykonanie poskytuje presvedčivejšie dôkazy o práci interného auditu ako iné audítorské postupy vykonávané externým audítorom podľa odseku A28. Nie je nevyhnutné, aby externý audítor opakoval prácu interného auditu vo všetkých oblastiach, ktoré využíva ako dôkazy. Je však potrebné zopakovať niektoré audítorské postupy, predmetom ktorých je práca interného auditu ako celok, ktorú plánuje externý audítor využiť podľa odseku 24. Externý audítor sa pri opakovanom vykonaní pravdepodobne zameria viac na tie oblasti, v ktorých interný audit uplatňoval pri plánovaní, vykonávaní a hodnotení výsledkov audítorských postupov väčšiu mieru odborného úsudku, a na oblasti s vyšším rizikom významnej nesprávnosti.

Rozhodnutie, či možno využiť priamu pomoc interných audítorov, a ak áno, v ktorých oblastiach a v akom rozsahu

Určenie, či možno využiť priamu pomoc interných audítorov pre účely auditu (pozri: odsek 5, 26 až 28)

A31. V jurisdikciách, v ktorých právne predpisy alebo nariadenia zakazujú externému audítorovi využitie priamej pomoci od interných audítorov, má audítor skupiny zvážiť, či sa zákaz vzťahuje aj na audítora komponentu, a ak áno, zahrnúť to do komunikácie s audítorom komponentu.²⁷

A32. Ako sa uvádza v odsekoch A7 tohto štandardu, objektivnosť sa týka schopnosti vykonať navrhovanú prácu bez zaujatosti, konfliktu záujmov alebo prílišného vplyvu iných osôb, ktorý by nahradil vlastný odborný úsudok. Pri hodnotení existencie a významnosti ohrozenia objektívnosti interných audítorov môžu byť relevantné nasledujúce faktory:

- rozsah v akom organizačné postavenie interného auditu a príslušné predpisy a postupy podporujú objektivnosť interných audítorov,²⁸
- rodinné a osobné vzťahy s osobami pracujúcimi alebo zodpovednými za aspekty, ktorých sa práca týka,

²⁷ ISA 600, odsek 40 b)

²⁸ Pozri odsek A7

- prepojenie s divíziou alebo oddelením účtovnej jednotky, ktorých sa práca týka,
- významný finančný záujem v účtovnej jednotke mimo štandardných podmienok odmeňovania platných pre ostatných zamestnancov na podobnom stupni hierarchie.

Materiály publikované príslušnými profesijnými organizáciami pre interných audítorov môžu poskytnúť ďalšie užitočné návody.

- A33. Môžu sa vyskytnúť prípady, v ktorých je ohrozenie objektívnosti interného audítora také vysoké, že neexistujú žiadne opatrenia, ktoré by ho znížili na prijateľnú úroveň. Napríklad, pretože adekvátnosť opatrení je ovplyvnená tým, aký význam má daná práca v kontexte auditu, odsek 30 a) a b) zakazuje využitie priamej pomoci interných audítorov pri vykonaní postupov, ktoré si vyžadujú uplatnenie významného úsudkov alebo ktoré sa týkajú oblastí, v ktorých je posúdené riziko významných nesprávností vyššie a v ktorých úsudok vyžadovaný pri vykonávaní príslušných audítorských postupov alebo pri vyhodnotení zhromaždených audítorských dôkazov je viac než obmedzený. Toto je aj prípad, keď práca vytvára ohrozenie v dôsledku preverovania seba samého, preto interní audítori nesmú vykonávať postupy za okolností uvedených v odseku 30 c) a d).
- A34. Pri hodnotení úrovne spôsobilosti interných audítorov môžu byť relevantné mnohé z faktorov uvedených v odseku A8 tohto štandardu, ak sa použijú v kontexte jednotlivých interných audítorov a práce, ktorá im má byť pridelená.

Určenie charakteru a rozsahu práce, ktorú možno delegovať interným audítorom poskytujúcim priamu pomoc ((pozri: odsek 29 až 31)

- A35. Odseky A15 až A22 tohto štandardu poskytujú relevantný návod pri určení charakteru a rozsahu práce, ktorá sa môže prideliť interným audítorom.
- A36. Pri určovaní charakteru práce, ktorú možno prideliť interným audítorom, externý audítor má obozretne limitovať prácu len na tie oblasti, ktoré sú vhodné na delegovanie. Príklady činností a úloh, pri ktorých nie je vhodné využiť priamu pomoc interných audítorov zahŕňajú:
- diskusiu o rizikách podvodu. Ale externý audítor môže získavať informácie priamo u interných audítorov ohľadne rizík podvodu v organizácii podľa ISA 315 (revidované znenie)²⁹,
 - určenie neohlásených audítorských postupov v súlade s ISA 240.
- A37. Podobne, nakoľko v súlade s ISA 505³⁰ sa od externého audítora vyžaduje zachovať kontrolu nad žiadosťami o externé potvrdenie a vyhodnotiť výsledky externých potvrdení, nebolo by vhodné prideliť túto zodpovednosť interným audítorom. Avšak interní audítori môžu asistovať pri zhromaždení informácií potrebných pre externého audítora, aby vyriešil rozdiely v externých potvrdeniach.
- A38. Miera požadovaného odborného úsudku a riziko významných nesprávností sú tiež relevantné pri určení práce, ktorú možno prideliť interným audítorom poskytujúcim priamu pomoc. Napríklad, v prípadoch, keď ocenenie pohľadávok je hodnotené ako oblasť s vyšším rizikom, externý audítor by mohol prideliť kontrolu správnosti vekovej štruktúry pohľadávok internému audítorovi poskytujúcemu priamu pomoc. Ale

²⁹ ISA 315 (revidované znenie), odsek 6 a)

³⁰ ISA 505, Externé potvrdenia, odsek 7 a 16

nakol'ko posúdenie adekvátnosti opravnej položky vytvorenej na základe vekovej štruktúry si vyžaduje viac než len obmedzený úsudok, nebolo by vhodné prideliť toto posúdenie internému audítorovi poskytujúcemu priamu pomoc.

- A39. Odhliadnuc od riadenia, dohľadu a kontroly vykonanej externým audítorom, prílišné využitie priamej pomoci interných audítorov môže ovplyvniť vnímanie nezávislosti externého audítora.

Využitie priamej pomoci interných audítorov (pozri: odsek 34)

- A40. Keďže jednotlivci v internom audite nie sú nezávislí od účtovnej jednotky tak, ako sa to vyžaduje od externého audítora pri vyjadrení jeho názoru na finančné výkazy, riadenie, dohľad a kontrola práce vykonanej internými audítormi poskytujúcimi priamu pomoc bude vo všeobecnosti odlišnej povahy a rozsiahlejšia ako keby prácu vykonali členovia tímu pracujúceho na zákazke.
- A41. Pri usmerňovaní interných audítorov im môže externý audítor napríklad pripomenúť, aby ho upozornili na sporné účtovné a audítorské záležitosti identifikované počas auditu. Pri kontrole práce vykonanej internými audítormi, úvahy externého audítora zahŕňajú aj to, či získané dôkazy sú dostatočné a vhodné za daných okolností, a či podporujú dosiahnuté závery.