

Harmonizační novely k dalším standardům ISA v důsledku úprav ISA 540

Pozn.: Následující harmonizační novely k dalším standardům ISA jsou důsledkem úprav v ISA 540 „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“ (revidované znění). Tyto harmonizační novely jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2019 nebo po tomto datu. Čísla poznámek pod čarou uvedených v tomto dokumentu neodpovídají číslování v příslušném novelizovaném standardu ISA.

ISA 200

A42

Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti lze vyjadřovat kvantitativně, např. procentuálním údajem, nebo prostřednictvím nekvantitativních pojmů. Ve všech případech je ale potřeba správného vyhodnocení rizika důležitější než samotný přístup, který auditor pro tyto účely zvolí. Standardy ISA se obvykle nevyjadřují zvlášť k přirozenému a zvlášť ke kontrolnímu riziku, ale hovoří souhrnně o vyhodnocení „rizika významné (materiální) nesprávnosti“.

Nicméně ISA 540 (revidované znění)¹ vyžaduje, aby auditor vyhodnotil zvlášť přirozené riziko a zvlášť kontrolní riziko a na základě toho aby navrhl a provedl další auditorské postupy, jimiž bude v souladu s ISA 330² reagovat na rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení týkající se účetních odhadů, včetně rizik významných. V ostatních případech, tj. při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti pro významné skupiny transakcí, zůstatky účtu nebo zveřejněné údaje, kde nejde o účetní odhady, může auditor vyhodnocovat přirozené a kontrolní riziko buď samostatně, nebo společně, v závislosti na tom, jaké zvolí auditorské techniky a metodiku, a s ohledem na praktické aspekty.

¹ ISA 540 (revidované znění) „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“, odstavec 16.

² ISA 330, odstavec 7(b).

ISA 230

Dokumentace provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací

Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu

8. Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil: (viz odstavce A2 - A5, A16 - A17)
 - (a) povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů, (viz odstavce A6 - A7)
 - (b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a
 - (c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů. (viz odstavce A8 - A11)

Aplikační a vysvětlující část

Dokumentace provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací

Forma, obsah a rozsah dokumentace auditu (viz odstavec 8(a))

A7. Dokumentace auditu poskytuje důkazy o tom, že audit splňuje požadavky standardů ISA. Pro auditora však není nezbytné ani proveditelné, aby zdokumentoval během auditu každou posuzovanou skutečnost nebo uplatněný odborný úsudek. Auditor dále nemusí samostatně zdokumentovat (např. v kontrolním přehledu) splnění požadavků, jejichž splnění je doloženo dokumenty založenými ve spisu auditora. Např.:

- existence vhodně zdokumentovaného plánu auditu dokládá, že auditor audit naplánoval,
- existence podepsaného smluvního dopisu založeného ve spisu auditora dokládá, že auditor se dohodl s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, na podmínkách auditní zakázky,
- zpráva auditora k účetní závěrce obsahující výrok s přiměřenou výhradou dokládá, že auditor splnil požadavek spojený s vyjádřením výroku s výhradou v případech upřesněných ve standardech ISA,
- ve spojitosti s požadavky, které se vztahují obecně na celý audit, může existovat řada způsobů, jakými lze doložit jejich splnění ve spisu auditora:
 - například pravděpodobně neexistuje pouze jediný způsob, jak ve spisu auditora zdokumentovat uplatňování profesního skepticismu. Dokumentace auditu může přesto poskytovat důkaz o tom, že auditor tento profesní skepticismus uplatnil v souladu se standardy ISA. Například u účetních odhadů v situaci, kdy získané důkazní informace týkající se těchto odhadů obsahují jak informace, které podporují tvrzení vedení, tak ty, jež jim odporují, bude tento požadavek splněn v případě, že bude v dokumentaci popsáno, jak auditor tyto důkazní informace vyhodnotil, včetně odborných úsudků uplatněných při utváření názoru na dostatečnost a vhodnost získaných důkazních informací, takovým důkazem mohou být zvláštní postupy provedené za účelem podpory odpovědi vedení na auditorovy dotazy,
 - několika způsoby může být v dokumentaci auditu rovněž doložena skutečnost, že partner odpovědný za zakázku převzal odpovědnost za řízení a provádění auditu a za dohled nad jeho prováděním v souladu se standardy ISA. Jedním z těchto způsobů může být dokumentace včasného zapojení partnera odpovědného za zakázku do provádění jednotlivých aspektů, například jeho účast na jednáních týmu požadovaná ISA 315¹.

A10. Několik příkladů okolností, za nichž je, v souladu s odstavcem 8, vhodné vypracovat dokumentaci auditu týkající se uplatnění odborného úsudku, pokud se jedná o významné záležitosti a úsudky:

- východisko závěru auditora, jestliže je od něj požadováno, aby „zvážil“ určité informace nebo faktory a toto zvážení je v kontextu příslušné zakázky významné,
- zdůvodnění závěru auditora týkajícího se přiměřenosti oblastí subjektivních úsudků vedení (např. přiměřenost významných účetních odhadů)

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 10.

- východiska, na jejichž základě auditor posoudil, zda účetní odhad a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, nebo zda je nesprávné.
- zdůvodnění závěrů auditora týkajících se pravosti dokumentu, je-li v reakci na podmínky zjištěné během auditu, které vedou auditora k domněnce, že dokument nemusí být pravý, provedeno další šetření (např. vhodné využití služeb experta nebo potvrzujících postupů),
- je-li relevantní ISA 701², identifikace hlavních záležitostí auditu, případně závěr, že nejsou žádné hlavní záležitosti auditu, o nichž je třeba ve zprávě auditora informovat.

ISA 240

A47.

Zpětná kontrola je také vyžadována podle ISA 540 (revidované znění)³. Tato kontrola se provádí jako postup vyhodnocení rizik, jehož cílem je získat pro účely identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti týkajících se aktuálního účetního období informace o účinnosti účetních odhadů provedených vedením v minulých obdobích a o faktických výsledcích účetních odhadů, případně revizí v minulosti provedených účetních odhadů a rovněž důkazní informace o záležitostech, jako nejistota odhadu, jejichž zveřejnění v účetní závěrce by mohlo být vyžadováno. Auditorovo zhodnocení úsudků a předpokladů vedení kvůli předpojatosti, které mohou představovat riziko významné (materiální) nesprávnosti kvůli podvodu v souladu s tímto ISA může být v praxi provedeno společně s kontrolou vyžadovanou ISA 540 (revidované znění).

ISA 260

16. Auditor je povinen předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace: (viz odstavce A17–A18)

- (a) o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů účetní jednotky včetně účetních pravidel, odhadů a vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce. V relevantních případech vysvětlí osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, proč se domnívá, že určitý významný účetní postup, který je dle platného rámce účetního výkaznictví přijatelný, není v konkrétních podmínkách účetní jednotky nejvhodnější; (viz odstavce A19–A20)
- (b) o případných významných obtížích, s nimiž se setkal během auditu; (viz odstavec A21)
- (c) pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zároveň zapojeny do vedení účetní jednotky:
 - (i) o významných záležitostech, které se objevily během auditu a byly projednány s vedením nebo byly předmětem korespondence s ním; (viz odstavec A22)
 - (ii) o písemných prohlášeních, která auditor vyžaduje;
- (d) o případných okolnostech, které mají vliv na obsah a formu zprávy auditora; (viz odstavce A23–A25)

² ISA 701 „Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora“.

³ ISA 540 (revidované znění) „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“, odstavec 9.

- (e) o veškerých ostatních významných záležitostech, které se objevily během auditu a jsou podle odborného úsudku auditora důležité pro dohled nad procesem účetního výkaznictví. (viz odstavce A26–A28)

Významné kvalitativní aspekty účetních postupů (viz odstavec 16(a))

A19.

Rámce účetního výkaznictví účetní jednotce obvykle umožňují, aby prováděla účetní odhady a úsudky o účetních pravidlech a o vysvětlujících a popisných informacích uvedených v účetní závěrce, například v souvislosti s klíčovými předpoklady používanými pro účetní odhady, ~~s nimiž je spojena významná oceňovací nejistota.~~ Právní předpisy nebo rámce účetního výkaznictví navíc mohou vyžadovat, aby účetní jednotka v účetní závěrce vysvětlila významná účetní pravidla nebo zmínila „nejdůležitější účetní odhady“ či „nejdůležitější účetní pravidla a postupy“, a tím identifikovala nejobtížnější, nejsubjektivnější či nejsložitější úsudky, které vedení při sestavování účetní závěrky provedlo, a poskytla o nich uživatelům více informací.

A20.

Názor auditora na subjektivní aspekty účetní závěrky proto může být pro osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zvláště důležitý při plnění jejich povinností spojených s dohledem nad procesem účetního výkaznictví. Například v souvislosti se záležitostmi popsanými v odstavci A19 se tyto osoby mohou zajímat o názor auditora na to, do jaké míry složitost, subjektivita a ostatní faktory přirozeného rizika ovlivňují výběr a uplatňování metod, předpokladů a číselných údajů používaných při provádění účetních odhadů, nebo o to, jak auditor vyhodnotil, zda bodový odhad vedení a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené. ~~o to, jak auditor vyhodnotil dostatečnost vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce o nejistotě spojené s účetními odhady, z nichž vyplývají významná rizika.~~ Součástí otevřeného a konstruktivního předávání informací o důležitých kvalitativních aspektech účetních postupů účetní jednotky mohou být rovněž připomínky k přijatelnosti důležitých účetních postupů a ke kvalitě vysvětlujících a popisných informací. Auditor např. může osoby pověřené správou a řízením informovat o tom, že určitý významný účetní postup, který účetní jednotka uplatňuje u účetních odhadů, nepovažuje za daných okolností za nejvhodnější a že jiná, alternativní metoda by podle jeho názoru byla vhodnější. Záležitosti, o nichž auditor může v této souvislosti informovat, jsou popsány v příloze 2.

ISA 500

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard vysvětluje, co tvoří při auditu účetní závěrky důkazní informace, a dále stanovuje odpovědnost auditora navrhnout a provést auditorské postupy takovým způsobem, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen výrok auditora.
2. Tento standard se vztahuje na všechny důkazní informace získané během auditu. Ostatní mezinárodní auditorské standardy se zabývají konkrétními aspekty auditu

(např. ISA 315⁴), důkazními informacemi, které mají být získány v souvislosti s určitou oblastí (např. ISA 570⁵), konkrétními postupy pro získání důkazních informací (např. ISA 520⁶) a posouzením toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace. (ISA 200⁷ a ISA 330⁸)

Datum účinnosti

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

Cíl

4. Cílem auditora je navrhnout a provést auditorské postupy takovým způsobem, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen výrok auditora.

Definice

5. Pro účely standardů ISA tohoto standardu jsou následujícím termínům přiřazeny níže uvedené významy:

- (a) účetní záznamy zahrnují prvotní účetní zápisy a podpůrné záznamy, jako jsou šeky a záznamy elektronických převodů finančních prostředků, faktury, smlouvy, hlavní kniha a knihy analytické evidence, deníkové záznamy a další úpravy účetních výkazů, které se neprojeví v deníkových záznamech, a rovněž takové záznamy jako pracovní výkazy a tabulky dokládající přiřazení nákladů, přepočty, sesouhlasení údajů a zveřejněné údaje,
- (b) vhodnost (důkazních informací) je měřítkem kvality důkazních informací, tedy toho, zda jsou tyto důkazní informace relevantní a spolehlivé natolik, aby podpořily závěry, na nichž je výrok auditora založen,
- (c) důkazní informace jsou informace, které auditor použije, aby dospěl k závěrům, na nichž je výrok auditora založen. Důkazní informace zahrnují jak informace obsažené v účetních záznamech, které slouží jako východisko k sestavení účetní závěrky, tak informace získané z jiných zdrojů,

(cA) externí informační zdroj – externí fyzická osoba nebo organizace poskytující informace vhodné pro široké spektrum uživatelů, které účetní jednotka použila při sestavování účetní závěrky nebo které slouží auditorovi jako důkazní informace. Fyzická osoba nebo organizace působící jako expert vedení, jako servisní organizace⁹ nebo jako auditorův expert¹⁰, která v rámci své funkce poskytne takové informace, se ve vztahu k těmto informacím za externí zdroj nepovažuje, (viz odstavce A1A–A1C)

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

⁵ ISA 570 „Nepřetržité trvání podniku“.

⁶ ISA 520 „Analytické postupy“.

⁷ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

⁸ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

⁹ ISA 402 „Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace“, odstavec 8.

¹⁰ ISA 620 „Využití práce auditorova experta“, odstavec 6.

- (d) expert vedení je osoba nebo organizace s odbornými znalostmi a zkušenostmi v jiné oblasti, než je účetnictví a audit, jejíž práci v této oblasti účetní jednotka používá při sestavování účetní závěrky,
- (e) dostatečnost (důkazních informací) je měřítkem pro množství důkazních informací. Množství potřebných důkazních informací je ovlivněno auditorovým posouzením rizik významné (materiální) nesprávnosti a také kvalitou těchto důkazních informací.

Požadavky

Dostatečné a vhodné důkazní informace

- 6. Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro účely získání dostatečných a vhodných důkazních informací. (viz odstavce A1 – A25)

Informace, které mají být použity jako důkazní informace

- 7. Při navrhování a provádění auditorských postupů je auditor povinen posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace, včetně informací získaných z externího informačního zdroje. (viz odstavce A26 – A33q)
- 8. Pokud byly informace, které mají být použity jako důkazní informace, vypracovány s využitím práce experta vedení, je auditor povinen v nezbytné míře a s ohledem na význam práce tohoto experta pro auditorovy účely: (viz odstavce A34 – A36)
 - (a) zhodnotit způsobilost, schopnosti a objektivitu tohoto experta, (viz odstavce A37 – A43)
 - (b) seznámit se s prací tohoto experta (viz odstavce A44 – A47) a
 - (c) posoudit vhodnost práce tohoto experta jakožto důkazních informací pro příslušná tvrzení. (viz odstavec A48)
- 9. Při použití informací generovaných uvnitř účetní jednotky je auditor povinen zhodnotit, zda jsou tyto informace pro auditorovy účely dostatečně spolehlivé, a bude-li to za daných okolností nezbytné:
 - (a) získat důkazní informace o správnosti a úplnosti informací, (viz odstavce A49 – A50)
 - (b) posoudit, zda jsou informace pro auditorovy účely dostatečně přesné a podrobné. (viz odstavec A51)

Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace

- 10. Při navrhování testů kontrol a testů detailních údajů je auditor povinen určit takové způsoby výběru položek pro testování, které budou účinné pro účely auditorského postupu. (viz odstavce A52 – A56)

Nesoulad důkazních informací nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti

- 11. Pokud:
 - (a) nejsou důkazní informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje nebo
 - (b) má auditor pochybnosti o spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní informace,

je auditor povinen určit, jaké úpravy nebo doplnění auditorských postupů jsou nezbytné pro řešení vzniklého stavu, a je povinen zvážit případný vliv vzniklého stavu na další aspekty auditu. (viz odstavec A57)

Aplikační a vysvětlující část

Externí informační zdroj (viz odstavec 5(cA))

A1a. Mezi externí informační zdroje patří například subjekty poskytující služby v oblasti pricingu, státní úřady, centrální banky nebo uznávané burzy cenných papírů. Příklady informací získávaných z externích zdrojů:

- ceny/kurzy a údaje týkající se pricingu;
- makroekonomické údaje, například historická nebo prognózovaná míra nezaměstnanosti a míra ekonomického růstu nebo údaje ze sčítání lidu;
- údaje o úvěrové historii;
- údaje specifické pro dané odvětví, jako je například index nákladů na rekultivaci v některých odvětvích těžebního průmyslu, informace o sledovanosti nebo ratingy používané k určení výnosů z reklamy v zábavním průmyslu;
- tabulky úmrtnosti používané k určení závazků v sektoru životního a důchodového pojištění.

A1b. Určitý soubor informací bude pravděpodobně vhodnější pro široké spektrum uživatelů a patrně nebude v takové míře podléhat vlivu jednoho konkrétního uživatele, pokud jej externí fyzická osoba nebo organizace poskytne veřejnosti zdarma nebo jej za poplatek zpřístupní širokému spektru uživatelů. Při posuzování toho, zda jsou určité informace vhodné pro široké spektrum uživatelů, je obvykle nutné uplatnit úsudek a zohlednit, zda je účetní jednotka schopná externí zdroj ovlivňovat.

A1c. Externí fyzická osoba či organizace nemůže být ve vztahu k určitému souboru informací současně jak externím zdrojem, tak expertem vedení, servisní organizací či auditorovým expertem.

A1d. Nicméně externí fyzická osoba nebo organizace může při poskytování konkrétního souboru informací působit jako expert vedení a současně být externím zdrojem, který vedení poskytuje jiný soubor informací. V některých případech bude nutné uplatnit odborný úsudek, aby bylo možné určit, zda externí fyzická osoba nebo organizace jedná ve vztahu k určitému souboru informací jako externí informační zdroj, nebo jako expert vedení. Jindy bude tento rozdíl jasný. Například:

- Externí fyzická osoba nebo organizace poskytuje informace o cenách nemovitostí, které jsou vhodné pro široké spektrum uživatelů, například informace obecně dostupné o určité geografické oblasti. Ve vztahu k tomuto souboru informací se bude považovat za externí zdroj. Týž externí subjekt může současně působit jako expert vedení nebo jako auditorův expert, jehož úkolem je ocenit realitní portfolio účetní jednotky, které je přizpůsobeno specificky situaci a okolnostem účetní jednotky.
- Pojistněmatematická firma zveřejňuje tabulky úmrtnosti pro obecné použití. Jestliže je účetní jednotka používá, budou obecně považovány za informace z externího zdroje. Stejná firma může současně ve vztahu

k informacím přizpůsobeným konkrétním okolnostem účetní jednotky působit jako expert vedení a pomáhat mu se stanovením výše závazků účetní jednotky z několika jejích penzijních plánů.

- Externí fyzická osoba nebo organizace je odborníkem na modely pro odhad reálné hodnoty cenných papírů, pro něž neexistuje trh. Pokud tento subjekt provede odhad specificky pro účetní jednotku a vedení použije jeho práci při sestavení účetní závěrky, bude externí subjekt ve vztahu k těmto informacím pravděpodobně expertem vedení. Naproti tomu pokud tento externí subjekt pouze zveřejňuje informace o cenách nebo pricingu u realizovaných transakcí a účetní jednotka tyto informace použije ve svých vlastních výpočtech odhadu, bude se pravděpodobně vzhledem k těmto informacím jednat o externí fyzickou osobu nebo organizaci.
- Externí fyzická osoba nebo organizace zveřejňuje informace o rizicích či podmínkách v určitém odvětví, které jsou vhodné pro široké spektrum uživatelů. Jestliže účetní jednotka použije tyto informace pro sestavení vysvětlujících a popisných informací do přílohy účetní závěrky (např. podle IFRS 7¹¹), budou tyto informace obvykle považovány za informace z externího zdroje. Pokud si ale účetní jednotka stejný druh informací objedná, aby na jejich základě mohla zpracovat informace o rizicích přizpůsobené jejím konkrétním okolnostem, bude externí subjekt pravděpodobně expertem vedení.
- Externí fyzická osoba nebo organizace poskytuje informace o současných i budoucích tržních trendech, které zpřístupňuje širokému spektru uživatelů. Jestliže účetní jednotka použije tyto informace pro stanovení předpokladů pro účely účetních odhadů, budou tyto informace pravděpodobně považovány za informace z externího zdroje. Pokud si ale účetní jednotka stejný druh informací objedná, aby zmapovala aktuální a budoucí trendy týkající se specificky situace a okolností účetní jednotky, externí subjekt pravděpodobně expertem vedení.

Dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 6)

- A1. Výrok a zpráva auditora musí být podloženy důkazními informacemi. Tyto informace mají souhrnnou povahu a primárně jsou výsledkem auditorských postupů provedených během auditu. Mohou však zahrnovat i informace získané z jiných zdrojů, jako jsou předchozí audity (pokud auditor stanovil, zda od předchozího auditu nedošlo ke změnám, které mohou ovlivnit relevanci těchto informací pro daný audit)¹² nebo postupy společnosti pro řízení kvality v souvislosti s přijetím nového klienta a pokračováním spolupráce se stávajícím klientem. Kromě dalších interních a externích zdrojů jsou důležitým zdrojem důkazních informací účetní záznamy účetní jednotky. Dalším důležitým zdrojem důkazních informací jsou účetní záznamy účetní jednotky a jiné interní zdroje. Informace, které mohou být použity jako důkazní informace, mohou být také připraveny s využitím práce experta vedení nebo získány z externího zdroje. Důkazní informace obsahují jak informace, které podporují a dokládají tvrzení vedení, tak informace, které těmto tvrzením odporují. V některých případech auditor využívá i absence informací (například pokud vedení odmítne poskytnout požadované prohlášení), a proto i ona představuje důkazní informace.

¹¹ Mezinárodní auditorský standard (IFRS) 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*

¹² ISA 315, odstavec 9.

- A2. Většinu práce auditora při utváření výroku auditora tvoří získávání a hodnocení důkazních informací. Auditorské postupy sloužící k získání důkazních informací mohou zahrnovat kromě dotazování také inspekci, pozorování, konfirmaci, přepočty, opakované provedení a analytické postupy, často ve vzájemné kombinaci. Přestože dotazování může být zdrojem důležitých důkazních informací, a to dokonce i o významné nesprávnosti, samo o sobě obvykle neposkytuje dostatečné důkazní informace o neexistenci významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení ani o provozní účinnosti kontrol.
- A3. Jak je vysvětleno v ISA 200¹³, auditor získá přiměřenou jistotu, pokud shromáždí dostatečné a vhodné důkazní informace ke snížení auditorského rizika (tj. rizika, že auditor vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která obsahuje významnou (materiální) nesprávnost) na přijatelně nízkou úroveň.
- A4. Dostatečnost a vhodnost důkazních informací spolu vzájemně souvisí. Dostatečnost je měřítkem množství důkazních informací. Množství potřebných důkazních informací je ovlivněno auditorovým vyhodnocením rizik nesprávnosti (čím jsou hodnocená rizika vyšší, tím více důkazních informací bude pravděpodobně potřeba) a také kvalitou takových důkazních informací (čím je jejich kvalita vyšší, tím méně jich je třeba). Pouhé získání velkého množství důkazních informací nenahradí jejich nízkou kvalitou.
- A5. Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, tedy toho, zda jsou tyto informace relevantní a spolehlivé natolik, aby podpořily závěry, na nichž je výrok auditora založen. Spolehlivost důkazních informací je ovlivněna jejich zdrojem a povahou a závisí na individuálních podmínkách, za nichž jsou získány.
- A6. ISA 330 vyžaduje, aby auditor uvedl, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace¹⁴. Na základě odborného úsudku se posuzuje, zda jsou důkazní informace, jež byly získány, aby snížily auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, dostatečné a vhodné, a umožňují tak auditorovi činit přiměřené závěry, na nichž je založen výrok auditora. ISA 200 obsahuje podrobnější popis skutečností, jako jsou povaha auditorských postupů, včasnost účetního výkaznictví a poměr mezi ekonomickým užitkem a náklady, jež jsou relevantními faktory v případě, kdy auditor používá k posouzení toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, odborný úsudek.

Zdroje důkazních informací

- A7. Některé důkazní informace jsou získávány prostřednictvím auditorských postupů určených k testování účetních záznamů, např. pomocí analýzy a posouzení, opakovaného provedení postupů v rámci procesu účetního výkaznictví a sesouhlasením souvisejících druhů informací či aplikací stejných informací. Provedením takovýchto auditorských postupů může auditor určit, zda jsou účetní záznamy vnitřně konzistentní a souhlasí s účetní závěrkou.
- A8. Auditor obvykle získá větší jistotu, pokud získá konzistentní důkazní informace z různých zdrojů nebo odlišné povahy než při individuálním posuzování jednotlivých důkazních informací. Např. potvrzující informace získané ze zdroje nezávislého na účetní jednotce mohou zvýšit jistotu, kterou auditor získal na základě důkazních informací generovaných interně, jako jsou informace obsažené v účetních záznamech, zápisech z jednání nebo prohlášení vedení.

¹³ ISA 200, odstavec 5.

¹⁴ ISA 330, odstavec 28.

- A9. K informacím ze zdrojů nezávislých na účetní jednotce, které auditor může použít jako důkazní informace, patří konfirmace třetích stran a informace z externího informačního zdroje, včetně zpráv analytiků a údajů o konkurenci (tzv. benchmarkingové údaje).

Auditorské postupy k získání důkazních informací

- A10. Jak požadují a dále vysvětlují ISA 315 a ISA 330, důkazní informace umožňující učinit auditorovi přiměřené závěry, na nichž bude založen výrok auditora, se získávají pomocí následujících postupů:
- (a) postupy vyhodnocení rizik a
 - (b) další auditorské postupy, k nimž patří:
 - (i) testy kontrol, pokud je vyžadují mezinárodní auditorské standardy nebo pokud se auditor rozhodl pro jejich provedení, a
 - (ii) testy věcné správnosti, zahrnující testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti.
- A11. Auditorské postupy popsané níže v odstavcích A14 – A25 lze použít jako postupy vyhodnocení rizik, testy kontrol nebo testy věcné správnosti v závislosti na kontextu, v němž je auditor používá. Jak je vysvětleno v ISA 330, důkazní informace získané z předchozích auditů mohou, za určitých okolností, poskytnout vhodné důkazní informace, pokud auditor provede auditorské postupy s cílem potvrdit jejich trvalou platnost¹⁵.
- A12. Povaha a načasování auditorských postupů, které je třeba použít, mohou být ovlivněny skutečností, že některé účetní údaje a další informace mohou být dostupné pouze elektronicky nebo pouze v určitých dnech nebo obdobích. Například zdrojové dokumenty, jako jsou nákupní objednávky a faktury, mohou existovat pouze v elektronické podobě, pokud účetní jednotka uskutečňuje transakce elektronickou cestou, nebo mohou být po oskenování vyřazeny, pokud účetní jednotka používá systémy elektronického zpracování dat, které usnadňují jejich archivaci a pozdější použití.
- A13. Některé elektronické informace nelze po určité době znovu získat, například pokud dojde ke změně souborů a záložní soubory neexistují. S ohledem na postupy uchovávání dat určité účetní jednotky může auditor považovat za nutné požádat o zachování některých informací pro potřeby auditorova posouzení nebo provést auditorské postupy v době, kdy jsou dané informace k dispozici.

Inspekce

- A14. Inspekce zahrnuje prozkoumání záznamů nebo dokladů, interních i externích, uchovávaných v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiných médiích, nebo fyzické prozkoumání určitého majetku. Inspekce záznamů nebo dokladů poskytuje důkazní informace různého stupně spolehlivosti v závislosti na jejich povaze a zdroji a v případě interních záznamů a dokladů také v závislosti na účinnosti kontrol při jejich pořízení. Příkladem inspekce, která je používána jako test kontrol, je ověření, zda záznamy nebo doklady obsahují důkaz o schválení příslušnou osobou.
- A15. Některé doklady představují přímé důkazní informace o existenci majetku, např. dokument, který představuje finanční nástroj jako akcie nebo dluhopis. Inspekce

¹⁵ ISA 330, odstavec A35.

takových dokladů nemusí poskytnout důkazní informace o vlastnictví nebo hodnotě. Vedle toho inspekce uzavřené smlouvy může poskytnout důkazní informace o použití účetních pravidel, jako je uznání výnosu, danou účetní jednotkou.

- A16. Inspekce dlouhodobého hmotného majetku může být zdrojem spolehlivých důkazních informací, pokud jde o jeho existenci, ale nikoli pokud jde o vlastnická práva účetní jednotky nebo závazky nebo ocenění daného majetku. Inspekce jednotlivých položek zásob může doplnit pozorování fyzické inventury těchto zásob.

Pozorování

- A17. Pozorování představuje sledování procesu nebo postupu, který provádí někdo jiný, např. auditorovo pozorování fyzické inventury zásob prováděné pracovníky účetní jednotky nebo výkonu kontrolních činností. Pozorování poskytuje důkazní informace o provedení procesu nebo postupu, avšak je omezeno na okamžik, kdy pozorování probíhá, a také skutečností, že vlastní pozorování může ovlivnit způsob, jakým je proces nebo postup vykonáván. Viz ISA 501¹⁶, který obsahuje další pokyny k pozorování fyzické inventury zásob.

Externí konfirmace

- A18. Externí konfirmace představuje důkazní informace získané auditorem jako přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strany) v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu. Postupy získávání externích konfirmací jsou často relevantní ve vztahu k tvrzením týkajícím se určitých zůstatků účtů a jejich složek. Externí konfirmace se však nemusejí omezovat pouze na zůstatky účtů. Auditor může požadovat např. konfirmaci podmínek smluv nebo transakcí účetní jednotky se třetími stranami. Žádost o konfirmaci může být formulována jako otázka, zda došlo k nějaké úpravě smlouvy, a pokud ano, k jaké. Externí konfirmace se rovněž používají k získání důkazních informací o absenci určitých podmínek, např. „vedlejších ujednání“, která by mohla ovlivnit uznání výnosů. Viz ISA 505, který obsahuje další pokyny¹⁷.

Přepočet

- A19. Přepočet představuje kontrolu matematické správnosti záznamů nebo dokladů. Přepočet se provádí ručně nebo elektronicky.

Opakované provedení

- A20. Opakované provedení znamená, že auditor nezávisle provede postupy nebo kontroly, které původně provedla účetní jednotka v rámci svého vnitřního kontrolního systému.

Analytické postupy

- A21. Analytické postupy představují vyhodnocení finančních informací na základě analýzy možných vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy rovněž zahrnují, pokud je to nutné, šetření zjištěných výkyvů a vztahů, které nejsou konzistentní s jinými relevantními informacemi nebo se významně odlišují od předpokládaných částek. Viz ISA 520, který obsahuje další pokyny.

¹⁶ ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“.

¹⁷ ISA 505 „Externí konfirmace“.

Dotazování

- A22. Dotazování představuje získávání finančních i nefinančních informací od dobře informovaných osob v rámci účetní jednotky i mimo ni. Dotazování je auditorský postup, který je během auditu velmi často využíván společně s dalšími auditorskými postupy. Dotazování může být v rozmezí od formálních písemných dotazů až po neformální ústní dotazy. Nedílnou součástí procesu dotazování je vyhodnocení odpovědí na dotazy.
- A23. Odpovědi na dotazy mohou auditorovi poskytnout potvrzující důkazní informace nebo nové informace, které dříve neměl k dispozici. V jiném případě mohou být odpovědi zdrojem informací, které se významně liší od ostatních informací, které auditor získal, např. informace o možnosti, že vedení obchází kontrolní mechanismy. V některých případech jsou odpovědi na dotazy důvodem pro to, aby auditor upravil nebo provedl doplňující auditorské postupy.
- A24. I když potvrzení důkazů získaných na základě dotazování je často velmi důležité, v případě dotazování ohledně záměru vedení mohou být k dispozici pouze omezené informace dokládající záměr vedení. Relevantní informace potvrzující důkazy získané dotazováním lze v takových případech získat na základě znalosti toho, jak vedení v minulosti plnilo své stanovené záměry, jaké důvody ho vedly k volbě určitých kroků a zda bylo vedení schopno zvolené kroky uskutečnit.
- A25. U některých záležitostech může auditor považovat za nutné získat písemné prohlášení vedení, popřípadě osob pověřených správou a řízením, které potvrdí odpovědi na ústní dotazy. Viz ISA 580, který obsahuje další pokyny¹⁸.

Informace, které mají být použity jako důkazní informace

Relevantnost a spolehlivost (viz odstavec 7)

- A26. Jak je uvedeno v odstavci A1, důkazní informace jsou primárně výsledkem auditorských postupů provedených během auditu, ale mohou obsahovat i informace získané z jiných zdrojů, jako jsou za určitých okolností předchozí audit, postupy společnosti pro řízení kvality v souvislosti s přijetím nového klienta a pokračováním spolupráce se stávajícím klientem, případně v souvislosti s dodržováním některých dalších povinností stanovených právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky (např. týkajícími se nesouladu účetní jednotky s právními předpisy). Kvalita všech důkazních informací je ovlivněna relevantností a spolehlivostí informací, z nichž důkazní informace vycházejí.

Relevantnost

- A27. Relevantnost se týká logického vztahu nebo souvislosti s účelem auditorských postupů, popřípadě s posuzovaným tvrzením. Relevantnost informací, které mají být použity jako důkazní informace, může být ovlivněna směrem testování. Například je-li účelem auditorských postupů testování nadhodnocení v oblasti existence nebo ocenění závazků, může být relevantním auditorským postupem testování zaúčtovaných závazků. Naopak při testování podhodnocení v oblasti existence nebo ocenění závazků nebude relevantní testování zaúčtovaných závazků, ale relevantním bude například testování informací, jako jsou následné výdaje, nezaplacené faktury, prohlášení dodavatelů a nesouhlasící záznamy o převzetí.

¹⁸ ISA 580 „Písemná prohlášení“.

- A28. Určitý soubor auditorských postupů může poskytnout důkazní informace, které jsou relevantní pro určitá tvrzení, ale pro jiná nikoli. Například inspekce dokumentů souvisejících s inkasem pohledávek po skončení období může poskytnout důkazní informace o existenci a ocenění, ale nikoli nutně o zaúčtování do správného účetního období. Podobně získání důkazních informací ohledně určitého tvrzení, např. o existenci zásob, nenahradí důkazní informace ohledně jiného tvrzení, např. ocenění těchto zásob. Na druhou stranu však důkazní informace z různých zdrojů nebo různé povahy mohou být často relevantní pro stejné tvrzení.
- A29. Testy kontrol mají hodnotit provozní účinnost kontrol při předcházení významným (materiálním) nesprávnostem na úrovni tvrzení nebo při jejich odhalování a opravě. Návrh testů kontrol za účelem získání relevantních důkazních informací zahrnuje určení podmínek (charakteristik nebo vlastností), které naznačují, že kontrola je prováděna, a odlišných podmínek, které naznačují odchylku od přiměřeného provádění kontrol. Auditor pak může testovat přítomnost či nepřítomnost takovýchto podmínek.
- A30. Testy věcné správnosti mají odhalit významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení. Patří k nim testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti. Návrh testů věcné správnosti zahrnuje určení podmínek relevantních pro účel testu, které představují nesprávnost v relevantním tvrzení.

Spolehlivost

- A31. Spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace, a tudíž důkazních informací jako takových, je ovlivněna jejich zdrojem, povahou a okolnostmi, za nichž byly získány, včetně kontrol vypracování a správy těchto informací, je-li to relevantní. Jakákoli zobecnění spolehlivosti různých druhů důkazních informací proto platí vždy s řadou výjimek. I v případě, že jsou informace, které mají být použity jako důkazní informace, získány z externích zdrojů mimo účetní jednotku, mohou existovat okolnosti, které ovlivní spolehlivost těchto informací. Například informace získané ze ~~nezávislého externího~~ zdroje nezávislého na účetní jednotce nemusí být spolehlivé, pokud tento zdroj není dobře informován nebo pokud expert vedení není objektivní. Při vědomí existence výjimek může být nicméně použito následujícího zobecnění spolehlivosti důkazních informací:
- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku,
 - důkazní informace generované uvnitř účetní jednotky jsou spolehlivější, pokud účinně fungují příslušné kontroly používané účetní jednotkou, včetně kontrol vypracování a správy důkazních informací,
 - důkazní informace získané přímo auditorem (např. pozorování kontroly v okamžiku jejího provádění) jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímo nebo na základě předpokladů (např. dotazování ohledně provádění kontrol),
 - důkazní informace jsou spolehlivější, pokud existují ve formě dokumentu, ať už v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu, než důkazní informace získané pouze ústně (např. souběžně sepsaný zápis z jednání je

spolehlivější než následné ústní prohlášení týkající se projednávaných záležitostí),

- důkazní informace získané z původních dokumentů jsou spolehlivější než důkazní informace získané z fotokopií nebo faxových kopií nebo z dokumentů, které byly zaznamenány na film, digitalizovány nebo jinak převedeny do elektronické podoby, jejichž spolehlivost může záviset na kontrolách při jejich vypracování a správě.

A32. ISA 520 obsahuje další pokyny ohledně spolehlivosti údajů používaných pro účely navrhování analytických postupů sloužících jako testy věcné správnosti¹⁹.

A33. ISA 240 se zabývá okolnostmi, za kterých má auditor důvod se domnívat, že dokument není původní nebo že mohl být upraven bez vědomí auditora²⁰.

A33a. Plnění dalších povinností auditora stanovených právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky v souvislosti se zjištěným nesouladem nebo podezřením na nesoulad účetní jednotky s právními předpisy (jež může být zdrojem dalších informací relevantních pro práci auditora v souladu se standardy ISA) a posouzení dopadů takového nesouladu na další aspekty auditu upravuje ISA 250 (revidované znění)²¹.

Externí informační zdroje

A33b. V souladu s odstavcem 7 je povinností auditora posoudit relevantnost a spolehlivost informací z externího informačního zdroje, které mají být použity jako důkazní informace, bez ohledu na to, zda se jedná o informace použité účetní jednotkou při sestavení účetní závěrky nebo zda tyto informace získal auditor. V souvislosti s informacemi z externích zdrojů může toto posouzení v některých případech zahrnovat rovněž důkazní informace o externím informačním zdroji či o tom, jak tento zdroj informace sestavuje. Tyto informace auditor získává navržením a provedením dalších auditorských postupů v souladu s ISA 330, případně ISA 540 (revidované znění), je-li relevantní.

A33c. Seznámení se s důvody, proč vedení, případně pokud je to relevantní, expert vedení použili externí informační zdroj a jak posoudili relevantnost a spolehlivost informací (včetně jejich správnosti a úplnosti), může auditorovi pomoci při posuzování relevantnosti a spolehlivosti těchto informací.

A33d. Níže uvádíme faktory, které mohou být důležité při posuzování relevantnosti a spolehlivosti informací získaných z externího zdroje, včetně jejich správnosti a úplnosti. Nicméně je třeba vzít v úvahu, že některé z těchto faktorů budou relevantní pouze v případě, že jde o informace použité vedením při sestavení účetní závěrky, a jiné, když jde o informace získané auditorem:

- charakter a kompetence externího informačního zdroje. Příkladem kompetentní autority pro určité typy informací je např. centrální banka nebo státní statistický úřad, které jsou oprávněny zveřejňovat odvětvové informace;
- jak vztahy mezi účetní jednotkou a informačním zdrojem ovlivňují získané informace;
- kompetence a renomé externího informačního zdroje ve vztahu k daným

¹⁹ ISA 520, odstavec 5(a).

²⁰ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“, odstavec 13.

²¹ ISA 250 (revidované znění) „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“, odstavec 9.

informacím, včetně toho, zda se podle odborného úsudku auditora jedná o informace rutinně poskytované zdrojem, který již v minulosti prokázal, že poskytuje spolehlivé informace;

- dosavadní zkušenosti auditora s relevantností a spolehlivostí informací získaných z externího zdroje;
- doklady o tom, že uživatelé na trhu obecně považují informace získané z daného informačního zdroje k obdobnému účelu, jako je účel, pro který tyto informace použilo vedení nebo auditor, za relevantní a spolehlivé;
- zda účetní jednotka zavedla interní kontroly pokrývající relevantnost a spolehlivost získaných a použitých informací;
- zda externí informační zdroj pouze shromažďuje informace o trhu, nebo zda je přímo zapojen do „nastavování“ transakcí na trhu realizovaných;
- zda jsou informace vhodné pro daný způsob použití, a pokud je to relevantní, zda byly sestaveny se zřetelem na příslušný rámec účetního výkaznictví;
- alternativní informace, které mohou použitým informacím odporovat;
- charakter a rozsah zřeknutí se odpovědnosti nebo jiného omezujícího prohlášení vztahujícího se k získaným informacím;
- informace o metodách použitých při sestavení informací a o tom, jak jsou tyto metody uplatňovány, včetně použitých modelů, pokud je to relevantní, a souvisejících kontrol;
- informace (pokud jsou k dispozici) relevantní pro posouzení správnosti předpokladů a jiných číselných údajů použitých externím zdrojem při sestavení informací.

A33e. Auditor při posuzování relevantnosti a spolehlivosti informací z externího informačního zdroje zohledňuje vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení, jehož se tyto externí informace týkají, dále míru relevantnosti těchto informací z hlediska důvodů, které vedly k vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, a možnost, že informace z externího zdroje nejsou spolehlivé (tj. např. zda jsou z důvěryhodného zdroje). Auditor může na základě posouzení záležitostí uvedených v odstavci A33b dojít k závěru, že je nutné, aby se blíže seznámil s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, jak vyžaduje ISA 315, nebo že je za daných okolností nutné provést další auditorské postupy v souladu s ISA 330, případně ISA 540 (revidované znění), pokud je tento standard relevantní, aby mohl reagovat na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti související s použitými informacemi z externího zdroje. Může se jednat např. o tyto auditorské postupy:

- srovnání informací získaných z externího zdroje s informacemi z jiných nezávislých zdrojů;
- pokud je to relevantní pro posouzení toho, jak vedení používá externí informační zdroje, seznámení se s kontrolami, které vedení zavedlo pro účely posouzení spolehlivosti informací z externích zdrojů, a případně otestování provozní účinnosti těchto kontrol;
- získání informací z externích zdrojů s cílem seznámit se se souvisejícími procesy, metodami a předpoklady použitými účetní jednotkou a na základě

toho identifikovat a případně otestovat provozní účinnost jejích kontrol.

A33f. Někdy existuje pouze jediný subjekt, který poskytuje určité informace. To je např. případ informací poskytovaných centrální bankou nebo vládou, např. míra inflace, nebo profesní komorou zastupující určité odvětví. V těchto případech bude mít na posouzení charakteru a rozsahu auditorských postupů, které je vhodné za daných okolností provést, vliv charakter a důvěryhodnost informačního zdroje, dále vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti související s těmito externími informacemi a to, do jaké míry jsou tyto informace relevantní pro důvody, jež vedly k vyhodnocení určitého rizika významné (materiální) nesprávnosti. Jestliže informace pocházejí z důvěryhodného a kompetentního zdroje, bude patrně možné, aby auditor provedl další auditorské postupy v menším rozsahu, bude např. stačit porovnání s informacemi na webových stránkách externího zdroje nebo s jinými veřejně dostupnými informacemi. Naopak pokud auditor nevyhodnotí externí zdroj jako spolehlivý, pravděpodobně dojde k závěru, že je nutné provést další auditorské postupy ve větším rozsahu, a pokud nebude mít k dispozici pro srovnání alternativní informace z nezávislého zdroje, může zvážit, zda získání informací z externího zdroje jsou vhodnou cestou k tomu, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace.

A33g. Jestliže auditor nemá dostatečný základ pro posouzení relevantnosti a spolehlivosti informací z externího zdroje a nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace jiným způsobem, může se jednat o omezení rozsahu. Tyto případy se vyhodnocují podle ISA 705 (revidované znění)²².

Spolehlivost informací sestavených expertem vedení (viz odstavec 8)

A34. Sestavení účetní závěrky účetní jednotky může vyžadovat znalosti a zkušenosti z jiného oboru než účetnictví nebo audit, např. pojistněmatematické výpočty, ocenění nebo technické údaje. Účetní jednotka může zaměstnat nebo najmout experty v těchto oborech, aby získala potřebné znalosti a zkušenosti k sestavení účetní závěrky. Pokud tak neučiní, je-li daná odbornost třeba, zvyšuje se riziko významné (materiální) nesprávnosti.

A35. Pokud byly informace, které mají být použity jako důkazní informace, vypracovány s využitím práce experta vedení, platí požadavek uvedený v odstavci 8 tohoto standardu. Například osoba nebo organizace může mít znalosti a zkušenosti z oblasti aplikace modelů při odhadu reálné hodnoty cenných papírů, pro něž neexistuje zjištělý trh. Pokud tato osoba nebo organizace tyto znalosti a zkušenosti použije k odhadu, který účetní jednotka využije při sestavování účetní závěrky, daná osoba nebo organizace je expertem vedení a platí odstavec 8. Avšak na druhou stranu, pokud osoba nebo organizace pouze poskytne cenové údaje ohledně soukromých transakcí, které jinak účetní jednotce nejsou dostupné a které pak účetní jednotka používá ve vlastních metodách odhadu, řídí se tyto informace, pokud jsou použity jako důkazní informace, odstavcem 7 tohoto standardu, tj. jedná se o informace z externího informačního zdroje, které nepředstavují využití práce experta vedení účetní jednotkou.

A36. Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů ve vztahu k požadavku odstavce 8 tohoto standardu mohou být ovlivněny například následujícími skutečnostmi:

²² ISA 705 (revidované znění) „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 13.

- povahou a složitostí záležitosti, k níž se vztahuje práce experta vedení,
- riziky významné (materiální) nesprávnosti v dané záležitosti,
- dostupností alternativních zdrojů důkazních informací,
- povahou, rozsahem a cíli práce experta vedení,
- tím, zda je expert vedení zaměstnán účetní jednotkou nebo zda si jej účetní jednotka najímá na konkrétní služby,
- tím, do jaké míry může vedení provádět kontrolu práce experta vedení nebo ji ovlivňovat,
- tím, zda se na experta vedení vztahují určitá pravidla pro výkon jeho činnosti nebo jiné odborné či oborové požadavky,
- povahou a rozsahem všech případných kontrol vztahujících se na práci experta vedení v rámci účetní jednotky,
- znalostmi auditora a zkušenostmi experta vedení v daném oboru,
- předchozími zkušenostmi auditora s prací daného experta.

Způsobilost, schopnosti a objektivita experta vedení (viz odstavec 8(a))

- A37. Způsobilost se vztahuje k povaze a úrovni odbornosti experta vedení. Schopnosti se rozumí dovednost experta vedení uplatnit svou způsobilost za daných okolností. Faktory, které schopnost ovlivňují, mohou například zahrnovat geografické umístění, dostatek času a dostupnost zdrojů. Objektivita se vztahuje k účinkům, které může mít předpojatost, střet zájmů nebo vliv jiných osob na odborný nebo obchodní úsudek experta vedení. Způsobilost, schopnosti a objektivita experta vedení a všechny kontroly vztahující se na práci experta v rámci účetní jednotky jsou důležitými faktory ve vztahu ke spolehlivosti všech informací generovaných expertem vedení.
- A38. Informace o způsobilosti, schopnostech a objektivitě experta vedení mohou pocházet z různých zdrojů, jako jsou např.:
- osobností zkušenosti s předchozí prací tohoto experta,
 - jednání s tímto expertem,
 - jednání s dalšími osobami, které znají práci tohoto experta,
 - znalost kvalifikačních předpokladů tohoto experta, jeho členství v profesních orgánech nebo oborových sdruženích, jeho licence k provádění činnosti nebo jiné formy externích osvědčení,
 - zveřejněné dokumenty nebo knihy, jejichž autorem je tento expert,
 - případný auditorův expert, který auditorovi asistuje při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací s ohledem na informace generované expertem vedení.
- A39. Mezi záležitosti, které se týkají hodnocení způsobilosti, schopností a objektivit experta vedení, patří to, zda práce tohoto experta podléhá určitým pravidlům pro výkon jeho činnosti nebo jiným odborným či oborovým nařízením, například etickým normám a jiným profesním nebo odborným požadavkům, akreditačním pravidlům orgánu udělujícího licenci nebo požadavkům danými právními předpisy.

A40. K dalším relevantním skutečnostem patří:

- relevantnost způsobilosti experta vedení ve vztahu k záležitosti, u níž bude práce experta využita včetně všech oblastí specializace v rámci expertova oboru např. konkrétní pojistný matematik se může specializovat na majetkové a úrazové pojištění, ale může mít omezené zkušenosti s výpočty důchodů,
- způsobilost experta vedení s ohledem na relevantní účetní požadavky, například znalost předpokladů a metod včetně modelů, je-li to relevantní, které jsou konzistentní s platným rámcem účetního výkaznictví,
- nečekané události, změny podmínek nebo důkazní informace získané z výsledků auditorských postupů, které by naznačovaly, že je nutné přehodnotit původní posouzení způsobilosti, schopností a objektivitu experta vedení v průběhu auditu.

A41. Objektivitu experta může ohrozit celá řada okolností. Riziko představují např. jeho soukromé zájmy, nátlakové skupiny, důvěrné vztahy, kontrola vlastní práce nebo zastrašování experta. Tato rizika mohou být snížena zabezpečovacími prvky vytvořenými externími strukturami (např. profesí experta vedení, právními předpisy) nebo pracovním prostředím experta vedení (např. pravidly a postupy řízení kvality).

A42. Přestože zabezpečovací prvky nemohou eliminovat všechna rizika ohrožující objektivitu experta vedení, některá rizika jako například hrozba zastrašování mohou mít menší význam pro experta najatého účetní jednotkou než pro experta zaměstnaného účetní jednotkou a účinnost zabezpečovacích prvků, jako jsou pravidla a postupy řízení kvality, může být vyšší. Protože ohrožení objektivitu v případě osoby zaměstnané účetní jednotkou je přítomno vždy, nelze zpravidla na experta zaměstnaného účetní jednotkou pohlížet jako na pravděpodobně objektivnější osobu, než jakými jsou ostatní zaměstnanci účetní jednotky.

A43. Při hodnocení objektivitu experta najatého účetní jednotkou může být vhodné projednat s vedením nebo s tímto expertem všechny zájmy a vztahy, které mohou ohrozit jeho objektivitu, a všechny použitelné zabezpečovací prvky, včetně odborných požadavků vztahujících se na daného experta, a posoudit, zda jsou zabezpečovací prvky adekvátní. Zájmy a vztahy, které mohou znamenat hrozbu, zahrnují:

- finanční zájmy,
- obchodní a osobní vztahy,
- poskytování dalších služeb.

Pochopení práce experta vedení (viz odstavec 8(b))

A44. K pochopení práce experta vedení patří pochopení odpovídající oblasti odbornosti. Pochopení relevantní oblasti odbornosti lze propojit s auditorovým posouzením toho, zda má dostatečnou kvalifikaci k hodnocení práce experta vedení nebo zda k tomuto účelu potřebuje auditorova experta.²³

A45. K aspektům oboru experta vedení, které jsou relevantní pro auditorovo pochopení, může patřit:

²³ ISA 620 „Využití práce auditorova experta“, odstavec 7.

- to, zda v rámci expertova oboru existují oblasti specializace, které jsou relevantní pro audit,
 - to, zda platí odborné a další normy a požadavky právních předpisů,
 - to, jaké předpoklady a metody používá expert vedení a zda jsou obecně akceptovány v expertově oboru a jestli jsou vhodné pro účely účetního výkaznictví,
 - povaha interních a externích údajů nebo informací, které expert vedení používá.
- A46. Pokud si účetní jednotka experta vedení najímá, zpravidla existuje mezi účetní jednotkou a expertem smluvní dopis nebo jiná forma písemné dohody. Posouzení této dohody při seznamování se s prací experta vedení může auditorovi pomoci při hodnocení vhodnosti následujících skutečností pro auditorovy účely:
- povaha, rozsah a cíle práce experta,
 - příslušné role a povinnosti vedení a experta a
 - povaha, načasování a rozsah komunikace mezi vedením a expertem, včetně formy všech zpráv vydaných tímto expertem.
- A47. Pokud účetní jednotka experta vedení zaměstnává, je existence takovéto písemné dohody méně pravděpodobná. Nejlepší způsob, jak může auditor získat nezbytné pochopení, je dotazování experta a ostatních členů vedení.

Hodnocení vhodnosti práce experta vedení (viz odstavec 8(c))

- A48. V rámci hodnocení vhodnosti práce experta vedení jakožto důkazních informací pro určité tvrzení je možné posoudit:
- relevantnost a odůvodněnost zjištění nebo závěrů tohoto experta, jejich konzistentnost s dalšími důkazními informacemi a jejich řádné zohlednění v účetní závěrce,
 - pokud práce experta zahrnuje použití významných předpokladů a metod, relevantnost a odůvodněnost těchto předpokladů a metod,
 - pokud práce experta zahrnuje významné užití zdrojových dat, relevantnost, úplnost a přesnost zdrojových dat, a
 - jestliže expert v rámci své práce používá informace z externího informačního zdroje, relevantnost a spolehlivost těchto informací.

Informace generované účetní jednotkou a použité pro auditorovy účely (viz odstavce 9(a) – (b))

- A49. Aby auditor získal spolehlivé důkazní informace, musí být informace generované účetní jednotkou, které jsou použity při provádění auditorských postupů, dostatečně úplné a přesné. Například účinnost auditu výnosů pomocí aplikace standardních cen na záznamy objemu prodeje je ovlivněna přesností informací o cenách a úplností a přesností údajů o objemu prodeje. Podobně pokud má auditor v úmyslu testovat určitý soubor (například platby) na určitou charakteristiku (například schválení), budou výsledky testu méně spolehlivé, není-li soubor, ze kterého je vybírán vzorek, úplný.
- A50. Získávání důkazních informací o přesnosti a úplnosti takových informací lze provádět současně s auditorským postupem uplatňovaným u těchto informací, je-li

získávání důkazních informací nedílnou součástí samotného auditorského postupu. V ostatních situacích může auditor získat důkazní informace o přesnosti a úplnosti takových informací testováním kontrol vypracovávání a správy informací. V některých situacích však auditor může považovat za nutné provést další auditorské postupy.

- A51. V některých případech může auditor použít informace generované účetní jednotkou pro jiné auditní účely. Auditor se například může rozhodnout využít měřítka výkonnosti účetní jednotky pro účely analytických postupů nebo využít informace účetní jednotky generované pro monitorovací činnosti, jako jsou např. zprávy interního auditu. V těchto případech je vhodnost získaných důkazních informací ovlivněna tím, zda jsou informace dostatečně přesné nebo podrobné pro auditorovy účely. Například měřítka výkonnosti používaná vedením nemusejí být dostatečně přesná k odhalení významných (materiálních) nesprávností.

Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace (viz odstavec 10)

- A52. Účinný test poskytuje vhodné důkazní informace takového rozsahu, který bude spolu s dalšími důkazními informacemi, jež byly nebo budou získány, dostatečný pro auditorovy účely. Při výběru položek k testování musí auditor na základě odstavce 7 posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace. Další aspekt účinnosti (dostatečnost) je důležitý při výběru položek k testování. Auditor může vybírat položky k testování následujícími způsoby:

- (a) výběr všech položek (stoprocentní test),
- (b) výběr specifických položek a
- (c) výběr vzorků pro účely auditu.

Použití kteréhokoli z uvedených způsobů nebo jejich kombinace mohou být vhodné v závislosti na konkrétních podmínkách, např. rizika významné (materiální) nesprávnosti související s testovaným tvrzením, a na proveditelnosti a efektivitě různých způsobů výběru.

Výběr všech položek

- A53. Auditor se může rozhodnout, že nejvhodnější bude zkoumat celý soubor položek, které tvoří skupinu transakcí nebo zůstatek účtu (nebo vrstvu v tomto souboru). Stoprocentní test není pravděpodobný v případě testů kontrol, ale je běžnější pro testy detailních údajů. Stoprocentní testování může být vhodné např. v následujících případech:
- soubor představuje malé množství položek s vysokou hodnotou,
 - existuje významné riziko a ostatní způsoby neposkytnou dostatečné a vhodné důkazní informace nebo
 - opakující se povaha kalkulace nebo jiný proces prováděný automaticky informačním systémem činí ze stoprocentního testování postup s nejlepším poměrem přínosu vzhledem k nákladům.

Výběr specifických položek

- A54. Auditor se může rozhodnout, že si ze souboru vybere specifické položky. Při tomto rozhodování patří mezi relevantní faktory auditorova znalost účetní

jednotky, posouzená rizika významné (materiální) nesprávnosti a charakteristiky testovaného souboru. Posuzovaný výběr specifických položek podléhá jinému než výběrovému riziku. Vybrané specifické položky mohou zahrnovat:

- *položky s vysokou hodnotou nebo klíčové položky* – auditor se může rozhodnout, že si ze souboru vybere specifické položky, protože mají vysokou hodnotu nebo vykazují jinou vlastnost, například jsou podezřelé, neobvyklé, zvláště náchylné k riziku nebo jsou historicky chybové,
- *všechny položky nad určitou hodnotu* – auditor se může rozhodnout testovat položky, jejichž vykázaná hodnota převyšuje určitou částku, aby ověřil velkou část celkové hodnoty určité skupiny transakcí nebo zůstatku účtu,
- *položky k získání informací* – auditor může testovat položky za účelem získání informací o takových záležitostech, jako je povaha účetní jednotky nebo transakcí.

A55. Selektivní testování specifických položek ze skupiny transakcí nebo zůstatku účtu je sice často efektivním způsobem získávání důkazních informací, ale nepředstavuje výběr vzorků pro účely auditu. Výsledky auditorských postupů uplatněných ve vztahu k položkám vybraným tímto způsobem nemohou být vztaheny na celý soubor položek. Selektivní testování specifických položek tudíž neposkytuje důkazní informace pro zbývající část souboru položek.

Výběr vzorků pro účely auditu

A56. Výběr vzorků pro účely auditu má umožnit činit na základě testování souboru položek závěry o celém souboru položek. Výběr vzorků pro účely auditu je popsán v ISA 530²⁴.

Nesoulad v důkazních informacích nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti (viz odstavec 11)

A57. Získání důkazních informací z různých zdrojů nebo různé povahy může naznačit, že položka důkazních informací není spolehlivá, například když důkazní informace získané z jednoho zdroje nesouhlasí s důkazními informacemi získanými z jiného zdroje. Tento případ může nastat, např. pokud nejsou v souladu odpovědi vedení, interního auditu a dalších osob na vznesené dotazy nebo pokud odpovědi na dotazy osob pověřených správou a řízením učiněné za účelem potvrzení odpovědí na dotazy získané od vedení nejsou v souladu s těmito odpověďmi vedení. ISA 230 obsahuje požadavek na specifickou dokumentaci, pokud auditor získá informace, které nejsou konzistentní s jeho konečným závěrem ohledně významné skutečnosti²⁵.

²⁴ ISA 530 „Výběr vzorků“.

²⁵ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 1.

Příklad písemného prohlášení

Následující příklad zahrnuje písemná prohlášení, která jsou vyžadována tímto a jinými standardy ISA účinnými pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo později. V tomto příkladu se předpokládá, že příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví; požadavek ISA 570 (revidované znění)²⁶ k získání písemného prohlášení není relevantní; a neexistují výjimky k vyžadovaným písemným prohlášením. Pokud by existovaly, toto prohlášení by muselo být upraveno tak, aby takové výjimky zohledňovalo.

(hlavičkový papír účetní jednotky)

(Auditorovi)

(Datum)

Tento dopis obsahující prohlášení je poskytnut v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20XX²⁷ za účelem vyjádření výroku o tom, zda účetní závěrka, ve všech významných (materiálních) ohledech, vede k věrnému zobrazení (nebo *podává věrný a poctivý obraz*), v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Potvrzujeme (*dle našich nejlepších znalostí a vědomí, po příslušných dotazováních, která považujeme za nezbytná, abychom byli vhodně informováni*):

Účetní závěrka

- splnili jsme naše povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky ze dne [vložit datum] týkající se sestavení účetní závěrky podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a zejména to, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení (nebo *podává věrný a poctivý obraz*) v souladu s těmito standardy,
- metody, číselné údaje a významné předpoklady použité pro účetní odhady a pro související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou vhodné a zajišťují, že vykazání, ocenění a popsání v účetní závěrce je v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, (ISA 540 (revidované znění))
- vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny v souladu s požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví, (ISA 550)

²⁶ ISA 570 „Nepřetržité trvání podniku“.

²⁷ Pokud auditor vydává zprávu za více než jedno období, upraví datum tak, aby se prohlášení vedení k auditu vztahovalo ke všem obdobím zahrnutým ve zprávě auditora.

ISA700

13. Auditor je zejména povinen vyhodnotit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví:
- (a) jsou v účetní závěrce vhodně vysvětlena a popsána zvolená a použitá významná účetní pravidla. V rámci toho je auditor povinen posoudit, zda jsou tato účetní pravidla pro účetní jednotku relevantní a zda jsou popsána srozumitelně; (viz odstavec A4)
 - (b) jsou zvolená a použitá účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a zda jsou v dané situaci vhodná;
 - (c) jsou účetní odhady provedené vedením účetní jednotky a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce přiměřené;

ISA 701

Identifikace hlavních záležitostí auditu

9. Auditor je povinen vybrat ze záležitostí, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením, ty, které při provádění auditu účetní závěrky za běžné období vyžadovaly jeho významnou pozornost. Při provádění výběru musí zohlednit:(viz odstavce A9–A18)
- (a) oblasti s vyhodnoceným vyšším rizikem výskytu významné (materiální) nesprávnosti nebo významná rizika identifikovaná v souladu s ISA 315(revidované znění); (viz odstavce A19–A22)
 - (b) významné úsudky, které provedl v souvislosti s těmi oblastmi účetní závěrky, v nichž vedení uplatnilo ve významné míře svůj úsudek, včetně účetních odhadů, ~~u nichž byla zjištěna,~~ s nimiž je spojena vysoká míra nejistoty;(viz odstavce A23–A24)
 - (c) dopady, které na audit mají významné události a transakce, k nimž došlo během účetního období. (viz odstavce A25–A26)
- A23. V souladu s ISA 260 (revidované znění) je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů uplatňovaných účetní jednotkou, včetně účetních pravidel, účetních odhadů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. V řadě případů půjde o nejdůležitější účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace, které pravděpodobně budou oblastmi vyžadujícími významnou pozornost auditora a které mohou představovat významná rizika.

A24.

Nicméně uživatelé účetních závěrek zdůrazňují, že mají zájem rovněž o účetní odhady, s nimiž je spojena vysoká míra nejistoty podle ISA 540 (revidované znění) ~~spojena vysoká míra nejistoty,~~ ale které nemusí být identifikovány jako významná rizika. Tyto odhady jsou kromě jiného do značné míry závislé na úsudku vedení a často se jedná o nejsložitější oblasti účetní závěrky, které v některých případech vyžadují angažování jak experta vedení, tak auditorova experta. Uživatelé účetních závěrek upozorňují rovněž na to, že pro jejich chápání účetních závěrek jsou důležitá také účetní pravidla s významným dopadem na účetní závěrku (a významné změny těchto pravidel), a to zvláště v těch případech, kdy se účetní postupy uplatňované účetní jednotkou odlišují od praxe ostatních účetních jednotek působících v daném odvětví.