

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 500**

DŮKAZNÍ INFORMACE

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1 – 2
Datum účinnosti	3
Cíl	4
Definice	5
Požadavky	
Dostatečné a vhodné důkazní informace.....	6
Informace, které mají být použity jako důkazní informace	7 – 9
Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace.....	10
Nesoulad důkazních informací nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti	11
Aplikační a vysvětlující část	
Dostatečné a vhodné důkazní informace.....	A1 – A25
Informace, které mají být použity jako důkazní informace	A26 – A51
Výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace.....	A52 – A56
Nesoulad v důkazních informacích nebo pochybnosti o jejich spolehlivosti	A57

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 500 „Důkazní informace“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

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 315¹), důkazními informacemi, které mají být získány v souvislosti s určitou oblastí (např. ISA 570²), konkrétními postupy pro získání důkazních informací (např. ISA 520³) a posouzením toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace. (ISA 200⁴ a ISA 330⁵)

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 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

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

² ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

³ ISA 520 „Analytické postupy“.

⁴ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

⁵ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

obsažené v účetních záznamech, které slouží jako východisko k sestavení účetní závěrky, tak i další informace,

- (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. (viz odstavce A26 – A33)
- 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

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)⁶ 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. Informace, které mohou být použity jako důkazní informace, mohou být také připraveny s využitím práce experta vedení. 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.
- 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 200⁷, 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

⁶ ISA 315, odstavec 9.

⁷ ISA 200, odstavec 5.

(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 informace⁸. 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.
- A9. K informacím ze zdrojů nezávislých na účetní jednotce, které auditor může použít jako důkazní informace, patří konfirmace třetích stran, zprávy analytiků a srovnatelné údaje 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

⁸ ISA 330, odstavec 28.

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 platnost⁹.
- 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 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

⁹ ISA 330, odstavec A35.

pozorování probíhá, a také skutečností, že vlastní pozorování může ovlivnit způsob, jakým je proces nebo postup vykonáván. Viz ISA 501¹⁰, který obsahuje další pokyny k pozorování fyzické inventury zásob.

Externí confirmace

A18. Externí confirmace 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 confirmací jsou často relevantní ve vztahu k tvrzením týkajícím se určitých zůstatků účtů a jejich složek. Externí confirmace se však nemusejí omezovat pouze na zůstatky účtů. Auditor může požadovat např. confirmaci podmínek smluv nebo transakcí účetní jednotky se třetími stranami. Žádost o confirmaci může být formulována jako otázka, zda došlo k nějaké úpravě smlouvy, a pokud ano, k jaké. Externí confirmace 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 pokyny¹¹.

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.

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,

¹⁰ ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“.

¹¹ ISA 505 „Externí confirmace“.

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 pokyny¹².

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 audity nebo postupy společnosti pro řízení kvality v souvislosti s přijetím nového klienta a pokračováním spolupráce se stávajícím klientem. 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.
- 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

¹² ISA 580 „Písemná prohlášení“.

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 z nezávislého externího zdroje 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 fotokopíí 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 správnosti¹³.

A33. ISA 240 se zabývá okolnostmi, za kterých má auditor důvod se domnívat, že dokument není původní nebo že mohl být upraven bez vědomí auditora¹⁴.

¹³ ISA 520, odstavec 5(a).

¹⁴ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec 13.

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, ale 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:
- 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 její 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. Schopností 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 objektivit 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 objektivit

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 objektivity 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.¹⁵

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

- 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))

¹⁵ ISA 620 „Využití práce auditorova experta“, odstavec 7.

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 a
- pokud práce experta zahrnuje významné užití zdrojových dat, relevantnost, úplnost a přesnost zdrojových dat.

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 auditora. 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 vztaženy 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 530¹⁶.

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 skutečnosti¹⁷.

¹⁶ ISA 530 „Výběr vzorků“.

¹⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavec 1.