

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 530

VÝBĚR VZORKŮ

(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	
Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování	6 – 8
Provádění auditorských postupů	9 – 11
Charakter a příčiny odchylek a nesprávností	12 – 13
Projekce nesprávností	14
Hodnocení výsledků výběru vzorků	15
Aplikační a vysvětlující část	
Definice	A1 – A3
Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování	A4 – A13
Provádění auditorských postupů	A14 – A16
Charakter a příčiny odchylek a nesprávností	A17
Projekce nesprávností	A18 – A20
Hodnocení výsledků výběru vzorků	A21 – A23

Příloha 1: Stratifikace a výběr na základě vážené hodnoty

Příloha 2: Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy kontrol

Příloha 3: Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy detailních údajů

Příloha 4: Metody výběru vzorku

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 530 „Výběr vzorků“ 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 se týká případů, kdy se auditor rozhodl při provádění auditorských postupů používat výběr vzorků. Standard upravuje používání statistických a nestatistických metod výběru vzorků při navrhování jejich struktury a při jejich selekci, provádění testů kontrol a testů detailních údajů a hodnocení výsledků vzorku.
2. Tento standard je doplňkem ISA 500¹, který se zabývá odpovědností auditora za navrhování a provádění auditorských postupů, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které auditorovi umožní dospět k přiměřeným závěrům, z nichž bude vycházet jeho výrok. ISA 500 popisuje prostředky, které auditor může používat při výběru položek pro testování, přičemž výběr vzorků pro účely auditu je jedním z těchto prostředků.

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 výběru vzorků pro účely auditu je vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro základní soubor, ze kterého byl vzorek vybrán.

Definice

5. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:
 - (a) výběr vzorků pro účely auditu (výběr vzorků) – použití auditorských postupů u méně než 100 % položek základního souboru relevantního z hlediska auditu (přičemž všechny jednotky základního souboru mají šanci být vybrány) s cílem vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro celý základní soubor,
 - (b) základní soubor – souhrn všech údajů, z nichž auditor vybírá vzorek a o nichž chce formulovat závěry,
 - (c) výběrové riziko – riziko, že se závěr, který auditor vyvodí na základě vzorku, může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými auditorskými postupy prováděnými na celém základním souboru. Výběrové riziko může vést ke dvěma typům chybných závěrů:
 - (i) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou účinnější, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost neexistuje, i když ve skutečnosti existuje; tento typ chybného závěru se auditora dotýká především, protože ovlivňuje účinnost auditu a je u něj vyšší pravděpodobnost, že v jeho důsledku auditor vydá nesprávný výrok,

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

- (ii) v případě testu kontrol k závěru, že kontroly jsou méně účinné, než je tomu ve skutečnosti, v případě testu detailních údajů k závěru, že významná (materiální) nesprávnost existuje, i když ve skutečnosti neexistuje; tento typ chybného závěru ovlivňuje efektivitu auditu, protože auditor v jeho důsledku obvykle provede další práce, jejichž prostřednictvím zjistí, že původní závěry byly nesprávné.
- (d) jiné než výběrové riziko – riziko, že auditor vyvodí mylný závěr z jiného důvodu, než výběrové riziko, (viz odstavec A1)
- (e) neobvyklá chyba – nesprávnost nebo odchylka, která prokazatelně není pro daný základní soubor reprezentativní,
- (f) jednotka vzorku – jednotlivé položky, které tvoří základní soubor, (viz odstavec A2)
- (g) statistický výběr vzorků – metoda výběru vzorků, která se vyznačuje následujícími znaky:
 - (i) náhodný výběr položek vzorku a
 - (ii) uplatnění teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku, včetně stanovení úrovně výběrového rizika,metoda výběru vzorku, která nemá znaky uvedené v bodech (i) ani (ii), se považuje za nestatistickou metodu výběru vzorku.
- (h) stratifikace – proces rozdělování základního souboru na podsoubory. Podsoubor je skupina jednotek vzorku, které mají podobné znaky (často peněžní částky),
- (i) přípustná nesprávnost – peněžní částka stanovaná auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná nesprávnost v základním souboru není vyšší než stanovená částka, (viz odstavec A3)
- (j) přípustná odchylka – míra odchylky od předepsaných postupů vnitřní kontroly stanovaná auditorem, u níž se auditor snaží získat přiměřenou míru jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než stanovená odchylka.

Požadavky

Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování

6. Při navrhování vzorku je auditor povinen zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. (viz odstavce A4 – A9)
7. Auditor je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň. (viz odstavce A10 – A11)
8. Auditor je povinen vybrat do vzorku položky tak, aby každá jednotka vzorku ze základního souboru měla šanci být vybrána. (viz odstavce A12 – A13)

Provádění auditorských postupů

9. Auditor je povinen u každé vybrané položky provést auditorské postupy vhodné z hlediska daného účelu.
10. Pokud vybraná položka není pro provedení daného auditorského postupu vhodná, auditor je povinen postup provést na náhradní položce. (viz odstavec A14)
11. Jestliže auditor nemůže u vybrané položky provést navržené auditorské postupy ani vhodné alternativní postupy, je povinen takovou položku v případě testů kontrol posoudit jako odchylku od předepsané kontroly, resp. v případě testů detailních údajů jako nesprávnost. (viz odstavce A15 – A16)

Charakter a příčiny odchylek a nesprávností

12. Auditor je povinen prozkoumat charakter a příčiny zjištěných odchylek a nesprávností a posoudit jejich možné důsledky pro účel auditorských postupů a další oblasti auditu. (viz odstavec A17)
13. Jestliže auditor ve výjimečném případě posoudí nesprávnost nebo odchylku zjištěnou ve vzorku jako neobvyklou chybu, je povinen získat vysoký stupeň jistoty, že taková nesprávnost nebo odchylka není pro daný základní soubor reprezentativní. Tuto jistotu je auditor povinen získat provedením dalších auditorských postupů, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že nesprávnost nebo odchylka nemá na zbytek základního souboru vliv.

Projekce nesprávností

14. U testů detailních údajů je auditor povinen provést projekci nesprávností zjištěných ve vzorku na základní soubor. (viz odstavce A18 – A20)

Hodnocení výsledků výběru vzorků

15. Auditor je povinen zhodnotit:
 - (a) výsledky vzorku a (viz odstavce A21 – A22)
 - (b) zda výběr vzorků poskytuje přiměřený základ pro závěry o základním souboru, který byl testován. (viz odstavec A23)

Aplikační a vysvětlující část

Definice

Jiné než výběrové riziko (viz odstavec 5(d))

- A1. Jiné než výběrové riziko plyne např. z použití nesprávných auditorských postupů nebo mylné interpretace důkazních informací a z neodhalení nesprávnosti nebo odchylky.

Jednotka vzorku (viz odstavec 5(f))

- A2. Jednotkami vzorku mohou být jednotky s fyzickým charakterem (např. šeky uvedené na soupisech přijatých šeků, kreditní položky na bankovních výpisech, vystavené prodejní faktury nebo zůstatky na účtech pohledávek) nebo peněžní jednotky.

Přípustná nesprávnost (viz odstavec 5(i))

- A3. Při navrhování vzorku auditor určí úroveň přípustné nesprávnosti, aby pokryl riziko, že účetní závěrka bude významně (materiálně) zkreslena v důsledku souhrnu více nesprávností, které jsou jednotlivě nevýznamné (nemateriální), a vytvořil si prostor pro možné nezjištěné nesprávnosti. Přípustná nesprávnost je dána uplatněním prováděcí významnosti (materiality), definované v ISA 320¹, na konkrétní postup výběru vzorku. Přípustná nesprávnost může být stejná nebo nižší, než je prováděcí významnost (materialita).

Struktura a velikost vzorku a výběr položek pro testování

Struktura vzorku (viz odstavec 6)

- A4. Výběr vzorků umožní auditorovi získat a zhodnotit důkazní informace o některých vlastnostech vybraných položek tak, aby mohl dospět k závěru o základním souboru, z něhož je vzorek vybrán. Výběr vzorků lze provádět s použitím statistických nebo nestatistických metod.
- A5. Auditor bere při navrhování vzorku v úvahu konkrétní účel, jehož chce dosáhnout, a kombinaci auditorských postupů, jejichž prostřednictvím bude pravděpodobně možné tohoto účelu nejlépe dosáhnout. Při definování toho, co je odchylkou nebo nesprávností a jaký základní soubor pro výběr vzorku použít, se auditor opírá o posouzení charakteru důkazních informací, které chce získat, podmínek představujících potenciální odchylky nebo nesprávnosti a dalších znaků důkazních informací. V souladu s požadavky odstavce 10 ISA 500 auditor při výběru vzorků provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím získá důkazní informace o tom, že základní soubor, ze kterého byl vzorek sestaven, je úplný.
- A6. Zohlednění účelu auditorského postupu v souladu s požadavkem odstavce 6 zahrnuje jednoznačné pochopení toho, co je odchylkou nebo nesprávností, aby do vyhodnocení odchylek či projekce nesprávností byly zahrnuty všechny podmínky, které jsou relevantní pro účel auditorského postupu, a pouze tyto relevantní podmínky. Například při provádění testů detailních údajů, jako jsou externí confirmace, jejichž prostřednictvím auditor ověřuje existenci účtu pohledávek, se platby uhrazené odběratelem před datem confirmace, které klient obdrží krátce po tomto datu, za nesprávnost nepovažují. Nesprávné účtování mezi jednotlivými účty rovněž nemá na celkový zůstatek účtu pohledávek vliv. Při vyhodnocování výsledků vzorku proto nemusí být vhodné považovat tyto případy za nesprávnost, a to ani v případě, že budou mít významný vliv na další oblasti auditu, jako je např. posouzení rizika podvodu nebo adekvátnosti opravných položek vytvořených k pochybným pohledávkám.

¹ ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavec 9.

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

- A7. Při zohledňování charakteristik základního souboru pro účely testů kontrol auditor posoudí očekávanou četnost odchylek na základě své znalosti relevantních kontrol nebo prověřením malého počtu položek základního souboru. Cílem tohoto posouzení je navrhnout strukturu vzorku a stanovit jeho velikost. Pokud je očekávaná četnost odchylek nepřijatelně vysoká, auditor obvykle rozhodne, že testy kontrol nebude provádět. Podobně u testů detailních údajů auditor posoudí očekávanou výši nesprávností v základním souboru. Pokud je očekávaná nesprávnost vysoká, bude při provádění testů detailních údajů vhodné prověřit 100 % základního souboru nebo vzorek o velké velikosti.
- A8. V souvislosti se zohledňováním charakteristik základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán, může auditor rozhodnout o vhodnosti stratifikace nebo výběru na základě vážené hodnoty. Podrobnější informace o stratifikaci a výběru na základě vážené hodnoty jsou uvedeny v příloze 1.
- A9. Volba statistické, nebo nestatistické metody výběru vzorku závisí na odborném úsudku auditora. Velikost vzorku však pro rozhodnutí mezi statistickou a nestatistickou metodou není relevantním kritériem.

Velikost vzorku (viz odstavec 7)

- A10. Požadovaná velikost vzorku závisí na úrovni výběrového rizika, které je auditor ochoten akceptovat. Čím nižší riziko je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí být velikost vzorku.
- A11. Velikost vzorku auditor stanoví s použitím statistického vzorce nebo na základě svého odborného úsudku. Faktory, které obvykle ovlivňují velikost vzorku, jsou uvedeny v příloze 2 a 3. Za obdobných okolností budou mít faktory uvedené v příloze 2 a 3 na velikost vzorku podobný dopad bez ohledu na to, zda byla zvolena statistická nebo nestatistická metoda.

Výběr položek pro testování (viz odstavec 8)

- A12. U statistického výběru vzorků jsou položky do vzorku vybírány tak, aby každá jednotka vzorku měla známou pravděpodobnost být vybrána. U nestatistického výběru vzorku auditor vybírá položky vzorku na základě vlastního odborného úsudku. Cílem výběru vzorků je vytvořit přiměřený základ pro závěry auditora platné pro základní soubor, ze kterého byl vzorek vybrán. Proto je důležité, aby auditor výběrem položek, jež vykazují znaky typické pro základní soubor, sestavil reprezentativní vzorek vylučující předpojatost.
- A13. Mezi hlavní metody výběru vzorků patří náhodný výběr, systematický výběr a namátkový výběr. Tyto metody jsou podrobněji popsány v příloze 4.

Provádění auditorských postupů (viz odstavec 10 – 11)

- A14. Příkladem situace, kdy je nutné provést auditorský postup na náhradní položce, je výběr neplatného šeku při testování důkazních informací týkajících se autorizace plateb. Pokud se auditor ujistí, že šek byl zneplatněn náležitým způsobem a že se nejedná o odchylku, prověří vhodným způsobem vybraný náhradní šek.

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

- A15. Příkladem situace, kdy auditor nemůže provést navržené auditorské postupy na vybrané položce, je ztráta dokumentace týkající se dané položky.
- A16. Příkladem vhodného alternativního auditorského postupu v případě, že auditor neobdrží žádnou odpověď na žádost o pozitivní confirmaci, může být prověření následných peněžních příjmů, společně s důkazy prokazujícími jejich zdroj a položkami, na jejichž vypořádání budou použity.

Charakter a příčiny odchylek a nesprávností (viz odstavec 12)

- A17. Auditor může při analyzování identifikovaných odchylek a nesprávností zjistit, že řada z nich má společné rysy, např. typ transakce, místo, výrokovou řadu nebo období. V takovém případě se auditor může rozhodnout identifikovat všechny položky základního souboru, které se vyznačují těmito společnými rysy, a provést auditorské postupy na těchto položkách. Tyto odchylky a nesprávnosti mohou navíc být záměrné a mohou ukazovat na možnost výskytu podvodu.

Projekce nesprávností (viz odstavec 14)

- A18. Auditor je povinen provést projekci nesprávností na základní soubor, aby získal představu o jejich velikosti. Avšak takováto projekce nemusí být dostatečná pro stanovení částky, která by se měla zaúčtovat.
- A19. Jestliže auditor definoval nesprávnost jako neobvyklou chybu, je možné ji při projekci nesprávností na základní soubor vyloučit. Nicméně důsledky takové nesprávnosti, zůstane-li neopravena, je přesto nutné zohlednit společně projekce nesprávností, které nejsou posouzeny jako neobvyklé chyby.
- A20. U testů kontrol není projekce odchylek nutná, protože jejich četnost ve vzorku odpovídá četnosti odchylek v celém základním souboru. Vodítka týkající se odchylek zjištěných u kontrol, na které auditor hodlá spoléhat, jsou uvedeny v ISA 330².

Hodnocení výsledků výběru vzorků (viz odstavec 15)

- A21. Pokud je u testů kontrol ve vzorku zjištěna neočekávaně vysoká četnost odchylek a auditor nezíská další důkazní informace podporující původní hodnocení rizika, může dojít ke zvýšení vyhodnocené úrovně rizika významné (materiální) nesprávnosti. Pokud je ve vzorku zjištěna neočekávaně vysoká nesprávnost při provádění testů detailních údajů a auditor nezíská další důkazní informace o tom, že k žádnému významnému (materiálnímu) zkreslení nedošlo, může to být pro auditora signálem, že skupina transakcí nebo zůstatek účtu jsou významně (materiálně) zkresleny.
- A22. V případě testů detailních údajů je auditorovým nejlepším odhadem nesprávnosti v základním souboru součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby. Jestliže je součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby vyšší než přípustná nesprávnost, vzorek není přiměřeným základem pro závěry auditora o testovaném základním souboru. Čím více se součet projektované nesprávnosti a neobvyklé chyby blíží přípustné nesprávnosti, tím je pravděpodobnější, že skutečná nesprávnost v základním souboru převyšuje přípustnou nesprávnost. Zároveň jestliže je

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavec 17.

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

projektovaná nesprávnost vyšší než předpokládaná nesprávnost, kterou auditor použil pro stanovení velikosti vzorku, může auditor dojít k závěru, že existuje nepřijatelně vysoké výběrové riziko, že skutečná nesprávnost v základním souboru převyšuje přípustnou nesprávnost. Posouzení výsledků jiných auditorských postupů auditorovi pomáhá vyhodnotit riziko, že skutečná nesprávnost v základním souboru převyší přípustnou nesprávnost. Toto riziko je možné snížit získáním dalších důkazních informací.

A23. Jestliže auditor dojde k závěru, že výběr vzorků neposkytuje přiměřený základ pro jeho závěry o testovaném základním souboru, může:

- požádat vedení účetní jednotky, aby prověřilo zjištěné nesprávnosti i pravděpodobnost, že existují další takové nesprávnosti, a provedlo potřebné úpravy nebo
- upravit charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů tak, aby bylo možné získat požadovanou jistotu, například u testů kontrol auditor může zvětšit velikost vzorku, otestovat jinou kontrolu nebo modifikovat související testy věcné správnosti.

Stratifikace a výběr na základě vážené hodnoty

V souvislosti se zohledňováním znaků základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán, může auditor rozhodnout o vhodnosti stratifikace nebo výběru na základě vážené hodnoty. Používáním stratifikace a výběru na základě vážené hodnoty se podrobněji zabývá tato příloha.

Stratifikace

1. Efektivnost auditu lze zvýšit tím, že auditor rozdělí základní soubor na samostatné podsoubory vyznačující se určitými charakteristickými znaky. Cílem stratifikace je omezit variabilitu položek v jednotlivých podsouborech, a tím umožnit snížení velikosti vzorku, aniž by se zvýšilo výběrové riziko.
2. Při provádění testů detailních údajů je základní soubor často stratifikován na základě peněžní hodnoty. Díky tomu je možné zaměřit auditorské práce na položky s vyšší hodnotou, které mohou obsahovat největší potenciální nesprávnost vyplývající z jejich nadhodnocení. Základní soubor může být také rozdělen na jednotlivé podsoubory podle určitého charakteristického znaku, který svědčí o vyšším riziku nesprávnosti, např. při testování opravných položek vytvořených k pohledávkám je možné jednotlivé zůstatky stratifikovat podle stáří.
3. Výsledky auditorských postupů provedených na vzorku položek vybraných z určitého podsouboru lze přenést výhradně na ostatní položky daného podsouboru. Aby auditor mohl formulovat závěry pro základní soubor, musí posoudit riziko výskytu významné (materiální) nesprávnosti u daného podsouboru ve vztahu k ostatním podsouborům, jež tvoří základní soubor. Například 20 % položek určitého základního souboru tvoří 90 % celkového zůstatku účtu. Auditor se může rozhodnout prověřit pouze vzorek těchto položek. Vyhodnotí výsledky u daného vzorku a formuluje závěr samostatně pro 90 % hodnoty zůstatku účtu, tedy nikoli pro zbývajících 10 % (pro které sestaví další vzorek či použije jiné způsoby získání důkazních informací, nebo tato zbývajících část může být vyhodnocena jako nevýznamná (nemateriální)).
4. Jestliže byla skupina transakcí nebo zůstatek účtu rozdělena na podsoubory, nesprávnost se přenesou na každý podsoubor samostatně. Přenesené nesprávnosti u každého podsouboru budou při posuzování potenciálních důsledků nesprávností pro skupinu transakcí nebo zůstatek účtu posuzovány v souhrnu.

Výběr na základě vážené hodnoty

5. Při provádění testů detailních údajů je často účinné identifikovat jednotku vzorku jako samostatnou peněžní jednotku tvořící základní soubor. Auditor tedy nejprve vybere určité peněžní jednotky ze souboru, jímž je např. zůstatek účtu pohledávek, a prověří konkrétní položky, např. jednotlivé zůstatky, které obsahují dané peněžní jednotky. Výhodou této metody definování jednotky vzorku je, že se auditorské práce zaměří na položky s větší hodnotou, protože u nich je vyšší pravděpodobnost, že budou vybrány, přičemž velikost vzorku bude menší. Tato metoda se obvykle používá spolu se systematickou metodou

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

výběru vzorku (která je popsána v příloze 4) a nejefektivnější je v případě, že výběr probíhá s použitím náhodného výběru.

Příloha 2

(viz odstavec A11)

Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy kontrol

Níže uvádíme faktory, které auditor zvažuje při stanovení velikosti vzorku pro testy kontrol. Tyto faktory je nutné posuzovat společně a jsou relevantní pouze za předpokladu, že auditor neupraví charakter ani načasování testů kontrol ani v reakci na vyhodnocená rizika nezmění přístup k testům věcné správnosti.

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
1. Větší zohlednění příslušných vnitřních kontrol při vyhodnocení rizik	Větší vzorek	Čím více se auditor hodlá spoléhat na provozní účinnost vnitřních kontrol, tím nižší riziko významné (materiální) nesprávnosti může vyhodnotit a tím větší musí být velikost vzorku. Jestliže auditor při vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládá, že vnitřní kontroly dané účetní jednotky účinně fungují, musí provést testy kontrol. Jsou-li ostatní podmínky stejné, pak platí, že čím více se bude auditor při vyhodnocení rizik spoléhat na účinné fungování kontrol, tím rozsáhlejší testy kontrol musí provést (čímž se zvýší velikost vzorku).
2. Zvýšení přípustné odchylky	Menší vzorek	Čím menší je přípustná odchylka, tím větší musí být vzorek.
3. Zvýšení očekávané četnosti odchylek v testovaném základním souboru	Větší vzorek	Čím větší je očekávaná četnost odchylek, tím větší musí být vzorek, aby auditor mohl provést přiměřený odhad skutečné četnosti odchylek. Faktory, které auditor zohledňuje při posuzování očekávané četnosti odchylek, zahrnují znalost podnikání dané účetní jednotky (především postupy vyhodnocování rizik zaměřující se na získání znalosti o vnitřních kontrolách), změny v personálním obsazení nebo ve vnitřních kontrolách, výsledky auditorských postupů provedených

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
		v předchozích účetních obdobích a výsledky ostatních auditorských postupů. Vysoká očekávaná četnost odchylek je obvykle důvodem, aby auditor nesnižoval hodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti.
4. Zvýšení auditorem požadované míry jistoty, že skutečná míra odchylky v základním souboru není větší než přípustná odchylka	Větší vzorek	Čím vyšší je auditorem požadovaná míra jistoty, že výsledky vzorku svědčí o skutečném výskytu odchylek v základním souboru, tím větší musí být velikost vzorku.
5. Zvýšení počtu jednotek vzorku v základním souboru	Zanedbatelné důsledky	U velkých základních souborů má jejich velikost na velikost vzorku minimální nebo nulový dopad. Naproti tomu u malých základních souborů výběr vzorků pro účely auditu často není tak efektivní jako jiné způsoby získávání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Příloha 3

(viz odstavec A11)

Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy detailních údajů

Níže uvádíme faktory, které auditor zvažuje při stanovení velikosti vzorku pro testy detailních údajů. Tyto faktory je nutné posuzovat společně a jsou relevantní pouze za předpokladu, že auditor neupraví charakter ani načasování testů kontrol, ani v reakci na vyhodnocená rizika nezmění přístup k testům věcné správnosti.

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
1. Vyšší vyhodnocená úroveň rizika významné (materiální) nesprávnosti	Větší vzorek	Čím vyšší je vyhodnocená úroveň rizika významné (materiální) nesprávnosti, tím větší musí být velikost vzorku. Na auditorovo vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti má vliv přirozené riziko a kontrolní riziko. Jestliže auditor například neprovádí testy kontrol, nemůže při vyhodnocení rizik zohlednit účinné fungování vnitřních kontrol u konkrétního tvrzení. Aby tedy mohl snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, musí být nízké zjišťovací riziko, takže se auditor bude více spoléhat na testy věcné správnosti. Čím více důkazních informací auditor získává prostřednictvím testů detailních údajů (tj. čím nižší je zjišťovací riziko), tím větší musí být velikost vzorku.
2. Větší používání jiných testů věcné správnosti pro stejné tvrzení	Menší vzorek	Čím více auditor spoléhá na jiné testy věcné správnosti (tj. na testy detailních údajů nebo na analytické testy věcné správnosti), aby snížil zjišťovací riziko u určitého základního souboru na přijatelnou úroveň, tím menší jistotu bude chtít získat na základě výběru vzorků, a tím menší může být velikost vzorku.
3. Vyšší požadovaná míra jistoty, že skutečná nesprávnost v základním	Větší vzorek	Čím vyšší je auditorem požadovaná míra jistoty, že výsledky vzorku svědčí o skutečné výši nesprávnosti v základním

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
souboru není vyšší než přípustná nesprávnost		souboru, tím větší musí být velikost vzorku.
4. Zvýšení přípustné nesprávnosti	Menší vzorek	Čím menší přípustnou nesprávnost je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí vzorek být.
5. Zvýšení míry nesprávnosti, kterou auditor v základním souboru předpokládá	Větší vzorek	Čím větší je nesprávnost, kterou auditor v základním souboru očekává, tím větší musí být velikost vzorku, aby auditor mohl provést přiměřený odhad skutečné výše nesprávnosti v základním souboru. Faktory, které auditor zohlední při vyhodnocování výše očekávané nesprávnosti, zahrnují míru subjektivity při stanovení hodnoty položek, výsledky vyhodnocení rizik, výsledky testů kontrol, výsledky auditorských postupů provedených v předchozích účetních obdobích a výsledky jiných testů věcné správnosti.
6. Stratifikace základního souboru, pokud je vhodná	Menší vzorek	Jestliže základní soubor obsahuje celou řadu položek s různou peněžní hodnotou, může být vhodné jej stratifikovat, tj. rozdělit na podsoubory. Je-li soubor možné vhodně stratifikovat, celková velikost vzorků z podsouborů bude obvykle menší, než by byla – při stejné úrovni výběrového rizika – velikost jediného vzorku sestaveného ze základního souboru.
7. Počet jednotek vzorku v základním souboru	Zanedbatelné důsledky	U velkých základních souborů má jejich velikost na velikost vzorku minimální nebo nulový dopad. Naproti tomu u malých souborů výběr vzorků pro účely auditu často není tak efektivní jako jiné způsoby získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. (Avšak jestliže je vzorek vybírán z peněžních jednotek, dojde v případě zvýšení peněžní hodnoty souboru ke zvětšení velikosti vzorku, kromě případů, kdy je to kompenzováno

VÝBĚR VZORKŮ PRO ÚČELY AUDITU

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU	
		proporcionálním zvýšením významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek (a pokud je to relevantní, rovněž úroveň významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo informace zveřejněné v příloze.)

Metody výběru vzorku

Existuje celá řada metod výběru vzorků. K nejvýznamnějším patří:

- (a) náhodný výběr (s použitím počítačového generátoru náhodných čísel, například tabulek náhodných čísel),
- (b) systematický výběr, kdy je počet jednotek v základním souboru vydělen velikostí vzorku, čímž dostaneme výběrový interval, např. 50, pak si určíme výchozí bod v rámci prvních 50 jednotek a vybereme každou následující 50. jednotku. I když je výchozí bod možné vybrat zcela libovolně, vzorek bude skutečně náhodný, pokud výchozí bod určíme pomocí počítačového generátoru náhodných čísel nebo tabulek náhodných čísel. Při používání systematického výběru si musí auditor ověřit, zda jednotky nejsou v rámci základního souboru strukturovány tak, že výběrový interval odpovídá určitému vnitřnímu opakujícímu se rysu základního souboru,
- (c) výběr podle peněžních jednotek (Monetary Unit Sampling, MUS) je typem výběru na základě vážené hodnoty (viz přílohu 1), u něhož se velikost vzorku, jeho výběr a vyhodnocení promítá do peněžních částek,
- (d) namátkový výběr, při němž auditor vybírá vzorek, aniž by se řídil nějakým systematickým postupem. I když auditor žádný systematický postup nepoužívá, musí se vyhnout záměrné předpojatosti nebo předvídatelnosti (nesmí se např. vyhýbat položkám, které je obtížné najít, nebo vždy vybírat první či poslední položku na stránce nebo ji naopak nikdy nevybrat) a musí se snažit zajistit, aby všechny položky základního souboru měly stejnou šanci být vybrány. Namátkový výběr není vhodný, pokud auditor používá statistický výběr vzorků,
- (e) blokový výběr, což je výběr určitého bloku (bloků) sousedních položek základního souboru. Výběr bloků není obvykle při výběru vzorků pro účely auditu možné použít, protože většina základních souborů je strukturována tak, že položky v řadě za sebou mají obdobné rysy, ale liší se od jiných položek, které se nacházejí jinde v základním souboru. I když v některých případech může být prověřování bloku položek vhodným auditorským postupem, patrně jen zřídka půjde o vhodný postup pro selekci vzorku, jestliže chce auditor na základě vzorku dojít k závěrům platným pro základní soubor.