

ISA 530
VÝBĚR VZORKŮ A DALŠÍ ZPŮSOBY TESTOVÁNÍ

(platí pro audity účetních závěrek sestavených za období
počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1-2
Definice	3-12
Důkazní informace	13-17
Posuzování rizik při získávání důkazních informací.....	18-20
Auditorské postupy zaměřené na získávání důkazních informací	21
Výběr testovaných položek.....	22-27
Statistické a nestatistické metody výběru vzorku	28-30
Sestavení vzorku	31-39
Velikost vzorku.....	40-41
Selekce vzorku.....	42-43
Provádění auditorských postupů	44-46
Charakter a příčiny chyb.....	47-50
Projekce chyb	51-53
Hodnocení výsledků vzorku	54-56
Datum účinnosti.....	57
Příloha 1: Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy spolehlivosti	
Příloha 2: Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro detailní testy	
Příloha 3: Metody selekce vzorku	

Mezinárodní auditorský standard ISA 530 „Výběr vzorků a další výběrové testy“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 530. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 530.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout vodítka pro použití výběru vzorků pro účely auditu a dalších způsobů výběru testovaných položek pro účely návrhu auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace.
2. **Při navrhování auditorských postupů auditor zvolí vhodné způsoby výběru testovaných položek tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní splnit cíle auditorských postupů.**

Definice

3. „Výběr vzorků pro účely auditu“ (výběr vzorků) představuje použití auditorských postupů u méně než 100 % položek třídy transakcí nebo zůstatku účtu, přičemž všechny jednotky tvořící soubor, z něhož bude auditor vzorky vybírat, mají šanci být vybrány. Výběr vzorků umožní auditorovi získat a zhodnotit důkazní informace o některých vlastnostech vybraných položek tak, aby mohl dospět k závěru o celém souboru, z něhož je vzorek vybrán. Při výběru vzorků pro účely auditu se používají jak statistické, tak i nestatistické metody.
4. Pro účely tohoto mezinárodního auditorského standardu „chyba“ zjištěná při provádění testů spolehlivosti znamená odchylku od kontroly a „chyba“ zjištěná při provádění detailních testů znamená nesprávnost. Obdobně celková chyba znamená buď četnost odchylek, nebo celkovou nesprávnost.
5. „Neobvyklá chyba“ je chyba, která vznikne při ojedinělé, nikoliv pravidelné události, a která proto není pro daný soubor reprezentativní.
6. „Soubor“ znamená úplný souhrn údajů, z nichž auditor vybírá vzorek a o nichž chce formulovat závěr. Soubor představují např. všechny položky, z nichž se skládá třída transakcí nebo zůstatek účtu. Soubor se může dále členit na podsoubory, přičemž každý podsoubor se zkoumá samostatně. Výraz soubor zároveň zahrnuje i výraz podsoubor.
7. „Výběrové riziko“ vyplývá z možnosti, že se závěr auditora založený na vzorku může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými auditorskými postupy prováděnými na celém souboru. Existují dva typy výběrového rizika:
 - (a) Riziko, že auditor dojde na základě testů spolehlivosti k závěru, že kontroly jsou účinnější, než tomu ve skutečnosti je, resp. že na základě detailních testů dojde k závěru, že neexistuje významná chyba, i když ve skutečnosti existuje. Tento typ rizika ovlivňuje správnost auditu a je u něj vyšší pravděpodobnost, že povede k nesprávnému výroku auditora.
 - (b) Riziko, že auditor dojde na základě testů spolehlivosti k závěru, že kontroly jsou méně účinné, než tomu ve skutečnosti je, resp. že na základě detailních testů dojde k závěru, že existuje významná chyba, i když ve skutečnosti tomu tak není. Tento typ rizika ovlivňuje efektivnost auditu, protože v jeho důsledku auditor obvykle provádí další práce, které ukážou, že původní závěry byly nesprávné.

Matematické doplňky těchto rizik se označují jako míra důvěry.

8. „Jiné riziko“ vyplývá z faktorů, v jejichž důsledku auditor dospěje k chybnému závěru z jiné příčiny, než je velikost vzorku. Mezi tyto faktory patří např. to, že auditor se obvykle opírá o důkazní informace, které mají pouze přesvědčivý, nikoli jednoznačně průkazný charakter, nebo že auditor použije nesprávné auditorské postupy nebo si chybně vyloží důkazní informace, a proto chybu neodhalí.
9. „Jednotka vzorku“ znamená jednotlivé položky, které tvoří soubor, např. šeky uvedené na soupisech přijatých šeků, kreditní položky na bankovních výpisech, vystavené faktury za prodej resp. zůstatky na účtech odběratelů nebo měnové jednotky.
10. „Statistický výběr vzorků“ znamená každý způsob výběru vzorků, který se vyznačuje následujícími znaky:
 - (a) Náhodný výběr vzorku; a
 - (b) Uplatnění teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku, včetně stanovení úrovně výběrového rizika.Metoda výběru vzorku, která nenesе znaky uvedené v odstavcích (a) ani (b), se považuje za nestatistický výběr vzorků.
11. „Strukturování“ je proces rozdělování souboru na podsoubory. Podsoubor je skupina jednotek vzorku, které mají podobné znaky (často např. stejnou měnu).
12. „Přípustná chyba“ znamená maximální chybu v souboru, kterou je auditor ochoten akceptovat.

Důkazní informace

13. V souladu s ISA č. 500 „Důkazní informace“ se důkazní informace získávají prostřednictvím auditorských postupů zaměřujících se na vyhodnocení rizik, tj. prostřednictvím testů spolehlivosti a testů věcné správnosti. Typ auditorského postupu, který bude proveden, je důležitý pro pochopení aplikace výběru vzorků při shromažďování důkazních informací.

Vyhodnocení rizik

- 13a. Auditor v souladu s ISA č. 315, „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, provádí postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik s cílem seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně vnitřních kontrol. Postupy zaměřující se na vyhodnocení rizik obvykle výběr vzorků nezahrnují, nicméně auditor často plánuje a provádí testy spolehlivosti souběžně s analýzou návrhu vnitřních kontrol a zjišťování, zda byly zavedeny. V takovém případě jsou relevantní následující informace o testech spolehlivosti.

Testy spolehlivosti

14. V souladu s ISA č. 330, „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“, auditor provádí testy spolehlivosti v případě, že na základě provedeného vyhodnocení rizik předpokládá, že kontroly fungují.
15. Auditor na základě analýzy vnitřních kontrol identifikuje charakteristické rysy nebo vlastnosti, které svědčí o fungování určité kontroly, i případné odchylky, které svědčí o tom, že daná kontrola odpovídajícím způsobem nefunguje. Přítomnost nebo

nepřítomnost vlastností může auditor následně prověřit.

16. Obecně platí, že provádět testy spolehlivosti na vzorku je vhodné v případě, že existují důkazní informace o provedení kontroly (např. iniciály úvěrového manažera na prodejní faktuře dokládající, že úvěr byl schválen, nebo doklad o autorizaci údajů vkládaných do počítačového systému pro zpracování dat).

Testy věcné správnosti

17. Testy věcné správnosti se zabývají ověřováním částek a dělí se na dva typy: detailní testy tříd transakcí, zůstatků účtů a informací zveřejněných v účetní závěrce a analytické postupy. Cílem testů věcné správnosti je získat důkazní informace o významných nesprávnostech u tvrzení. U výběru vzorků a dalších způsobů testování, které jsou pojednány v tomto standardu, se vždy jedná o detailní testy. Při jejich provádění lze používat výběr vzorků pro účely auditu a další způsoby výběru položek pro účely testování a shromažďování důkazních informací pro ověření jednoho nebo více tvrzení týkajících se částky uvedené v účetní závěrce (např. existence pohledávek) nebo pro provedení nezávislého odhadu určité částky (např. hodnoty zastaralých zásob).

Posuzování rizik při získávání důkazních informací

18. **Auditor musí při vyhodnocování rizika výskytu významné nesprávnosti (které zahrnuje přirozené a kontrolní riziko) a při navrhování dalších auditorských postupů pro účely shromažďování důkazních informací uplatňovat odborný úsudek tak, aby toto riziko bylo sníženo na přijatelně nízkou úroveň.**
19. Složky rizika výskytu významné nesprávnosti ovlivňuje výběrové riziko a jiné riziko. Auditor nemusí například při provádění testů spolehlivosti zjistit ve vzorku žádné chyby, a může tudíž dojít k závěru, že kontroly fungují, i v případě, kdy četnost chyb souboru je ve skutečnosti nepřijatelně vysoká (výběrové riziko). Nebo může vzorek obsahovat chyby, které auditor nezjistí (jiné riziko). U testů věcné správnosti může auditor používat celou řadu metod zaměřujících se na snížení zjišťovacího rizika na přijatelnou úroveň. Podle jejich charakteru bude u těchto metod hrozit výběrové nebo jiné riziko. Auditor může například zvolit nevhodný analytický postup (jiné riziko) nebo může prostřednictvím detailních testů zjistit pouze drobné nesprávnosti, i když nesprávnosti v souboru jsou ve skutečnosti větší, než je přípustná úroveň (výběrové riziko). Jak u testů spolehlivosti, tak u testů věcné správnosti (detailních testů) lze výběrové riziko snížit zvětšením velikosti vzorku, jiné riziko lze snížit vhodným plánováním auditorské zakázky, dohledem a prověrkami.

Auditorské postupy zaměřené na získávání důkazních informací

21. Auditorské postupy zaměřené na získávání důkazních informací zahrnují inspekci, pozorování, dotazování, konfirmaci, přepočet, opakované provedení a analytické postupy. Výběr vhodného auditorského postupu závisí na odborném úsudku auditora s přihlédnutím k daným okolnostem. Součástí aplikace těchto auditorských postupů bude často výběr testovaných položek z určitého souboru. Podrobnější informace o získávání důkazních informací jsou uvedeny v odstavcích 19-38, ISA č. 500.

Výběr testovaných položek

22. **Při navrhování auditorských postupů určí auditor vhodný způsob výběru testovaných položek.** Auditor může volit mezi těmito způsoby:
- (a) Výběr všech položek (100% testování);
 - (b) Výběr určitých položek; a
 - (c) Výběr vzorku.
23. Volba konkrétní metody bude záviset na okolnostech, vhodná může být jak některá z výše uvedených metod, tak jejich kombinace. Vzhledem k tomu, že volba metod nebo jejich kombinace závisí na posouzení rizika výskytu významné nesprávnosti ověřovaného tvrzení a na efektivnosti auditu, musí se auditor ujistit, že použitá metoda bude účinná z hlediska poskytování dostatečných a vhodných důkazních informací tak, aby byly splněny cíle testu auditorského postupu.

Výběr všech položek

24. Auditor se může rozhodnout, že nejvhodnější bude v daném případě prozkoumat celý soubor položek, které tvoří třídu transakcí nebo zůstatek účtu (nebo podsoubor v rámci takového souboru). Prověřování všech položek u testů spolehlivosti je nepravděpodobné, běžnější je u detailních testů. Prověření všech položek může být např. vhodné tehdy, jestliže se soubor skládá z malého počtu položek s velkou hodnotou, jestliže existuje závažné riziko a jiné metody neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace nebo když je díky opakujícím se výpočtům nebo jiným procesům prováděným automaticky informačním systémem, např. s použitím auditorských technik využívajících počítač (CAAT), prověření všech položek efektivní z hlediska nákladů.

Výběr určitých položek

25. Auditor se může rozhodnout vybrat ze souboru určité konkrétní položky na základě takových faktorů, jako je jeho znalost účetní jednotky, vyhodnocené riziko výskytu významné nesprávnosti a charakteristické rysy testovaného souboru. Při výběru určitých položek hrozí jiné riziko. Těmito položkami mohou být:
- *Položky s vysokou hodnotou nebo jiné klíčové položky.* Auditor se může rozhodnout vybrat ze souboru určité konkrétní položky, protože mají vysokou hodnotu nebo vykazují jiné charakteristické rysy, např. jsou podezřelé, neobvyklé, zvláště rizikové nebo se u nich v minulosti vyskytly chyby.
 - *Všechny položky přesahující určitou částku.* Auditor se může rozhodnout prověřit položky, jejichž hodnota přesahuje určitou částku, a tím ověřit větší část třídy transakcí nebo celkového zůstatku účtu .
 - *Položky, jejichž prostřednictvím auditor získá určitou informaci.* Auditor se může rozhodnout prověřit určité položky, aby získal informace např. o charakteru účetní jednotky, charakteru transakcí či vnitřních kontrolách.

- *Položky pro ověření kontrolní činnosti.* Auditor může vybrat pro testování určité specifické položky, jež mu umožní stanovit, zda je určitá kontrolní činnost prováděna.

26. Výběrové testování specifických položek z třídy transakcí nebo zůstatku účtu bude sice často účinným způsobem shromažďování důkazních informací, ale nepředstavuje výběr vzorku pro účely auditu. Výsledky auditorských postupů provedených na vybraných položkách není možné přenést na celý soubor. Jestliže je zbývající část souboru významná, auditor posoudí potřebu získat dostatečné a vhodné důkazní informace pro zbývající část souboru.

Výběr vzorků pro účely auditu

27. Auditor může použít výběr vzorků pro účely auditu u třídy transakcí nebo zůstatku účtu. Výběr vzorků lze provádět s použitím statistických nebo nestatistických metod. Výběr vzorků pro účely auditu je podrobněji popsán v odstavcích 31-56.

Statistické a nestatistické metody výběru vzorku

28. Volba statistické nebo nestatistické metody výběru vzorku závisí na odborném úsudku auditora a zohledňuje nejefektivnější způsob získávání dostatečných a vhodných důkazních informací v konkrétní situaci. Například u testů spolehlivosti bude auditorova analýza charakteru a příčin chyb obvykle důležitější než statistická analýza prosté přítomnosti nebo absence chyb (tj. stanovení jejich počtu). V takovém případě bude nejvhodnější nestatistická metoda výběru vzorku.
29. Při použití statistického výběru vzorků se velikost vzorku stanoví buď na základě teorie pravděpodobnosti, nebo na základě odborného úsudku. Velikost vzorku navíc není relevantním kritériem pro rozhodnutí mezi statistickou a nestatistickou metodou. Velikost vzorku závisí na faktorech, které jsou popsány např. v příloze 1 a 2. Za obdobných okolností budou mít faktory uvedené v příloze 1 a 2 na velikost vzorku podobný dopad, bez ohledu na to, zda byla zvolena statistická, nebo nestatistická metoda.
30. I když zvolená metoda nesplňuje definici statistického výběru vzorku, často se používají určité prvky statistické metody, jako je např. náhodný výběr prováděný na základě čísel náhodně vybraných počítačem. Statistické měření výběrového rizika však bude platit pouze v případě, že zvolená metoda má charakteristické rysy statistického výběru vzorků.

Sestavení vzorku

31. Při sestavování vzorku auditor zváží cíle auditorského postupu a vlastnosti souboru, z něhož bude vzorek vybrán.

32. Auditor nejprve zváží konkrétní cíle, jichž chce dosáhnout, a kombinaci auditorských postupů, jejichž prostřednictvím bude pravděpodobně možné tohoto cíle nejlépe dosáhnout. Posouzení charakteru důkazních informací, které chce auditor získat, a potenciálních chyb a dalších charakteristických rysů týkajících se těchto důkazních informací pomůže auditorovi při definování toho, co je chybou a jaký soubor pro výběr vzorků použít.
33. Auditor na základě cílů auditorského postupu posoudí, jaké podmínky představují chybu. Jednoznačné pochopení toho, co je chybou, je důležitým předpokladem, aby auditor zajistil, že všechny a pouze ty podmínky, které jsou relevantní z hlediska cílů auditorského postupu, budou zahrnuty do projekce chyb. Například při provádění detailních testů, jako jsou externí potvrzení, jejichž prostřednictvím auditor ověřuje existenci účtu pohledávek, se platby uhrazené odběratelem před datem potvrzení, které klient obdrží krátce po tomto datu, za chybu nepovažují. Také nesprávné účtování mezi jednotlivými účty nemá na celkový zůstatek účtu pohledávek vliv. Proto není správné považovat to při vyhodnocování výsledků vzorku za chybu, a to ani v případě, že to bude mít významný vliv na další oblasti auditu, jako je např. posouzení pravděpodobnosti podvodu nebo adekvátnosti opravných položek vytvořených k pochybným pohledávkám.
34. Při provádění testů spolehlivosti auditor vyhodnotí četnost chyb, jež by podle jeho předpokladu měly být v testovaném souboru zjištěny. Toto posouzení vychází z jeho znalostí o návrhu relevantních kontrol a informací o tom, zda byly zavedeny, nebo z prověření malého počtu položek daného souboru. Podobně u detailních testů auditor obvykle nejprve provede posouzení očekávané celkové chyby v daném souboru. Toto posouzení je důležité pro sestavení vzorku a pro určení jeho velikosti. Pokud bude očekávaná četnost chyb u testů spolehlivosti nepřijatelně vysoká, auditor je obvykle nebude vůbec provádět. Pokud bude vysoká očekávaná chyba u detailních testů, bude naopak vhodné prověřit celý soubor nebo vzorek o velké velikosti.

Soubor

35. Auditor musí zajistit, aby soubor byl:
- (a) *Vhodný* z hlediska cíle auditorského postupu, přičemž auditor zohlední způsob testování. Pokud je cílem auditora např. ověřit nadhodnocení účtu závazků, soubor může být definován jako soupis položek na účtu závazků. Pokud však auditor ověřuje podhodnocení účtu závazků, ověřovaným souborem nebude soupis položek na účtu závazků, ale následné výdaje, neuhrazené faktury, výkazy dodavatelů, nespárovaná hlášení o příjmech nebo jiné soubory, které poskytují důkazní informace o podhodnocení účtu závazků.
- (b) *Úplný*. Pokud auditor například chce z evidence vybrat platební doklady, nemůže učinit závěr o všech dokladech za dané účetní období, pokud se neujistil, že všechny doklady byly skutečně zaevidovány. Podobně pokud auditor hodlá použít vzorek pro formulování závěrů o fungování kontrolní činnosti během účetního období, musí soubor zahrnovat všechny relevantní položky za celé období. Jiným přístupem může být rozdělit soubor na podsoubory a vzorek použít pouze pro formulování závěrů týkajících se fungování kontrolní činnosti např. během prvních 10 měsíců roku a pro zbývající 2 měsíce použít alternativní postupy nebo samostatný vzorek. Podrobnější

informace o provádění auditorských postupů v mezitímním období jsou uvedeny v ISA č. 330.

- 35a. Jestliže auditor používá při provádění auditorských postupů informace zpracované informačním systémem účetní jednotky, je povinen získat důkazní informace o jejich správnosti a úplnosti. Při výběru vzorků auditor provede auditorské postupy, jejichž prostřednictvím si ověří, že informace, z nichž jsou vzorky sestavovány, jsou úplné a správné. Podrobnější informace o auditorských postupech, jejichž cílem je ověřit správnost a úplnost takových informací, jsou uvedeny v odstavci 11, ISA č. 500.

Strukturování

36. Efektivnost auditu lze zvýšit tím, že auditor rozdělí soubor na samostatné podsoubory vyznačující se určitými charakteristickými rysy. Cílem strukturování je omezit variabilitu položek v jednotlivých podsouborech, a tím umožnit menší velikost vzorku, aniž by se úměrně zvýšilo výběrové riziko. Podsoubory musí být pečlivě definovány tak, aby každá jednotka vzorku patřila pouze do jednoho podsouboru.
37. Při provádění detailních testů případně třída transakcí nebo zůstatek účtu do různých podsouborů často na základě své peněžní hodnoty. Díky tomu je možné zaměřit auditorské práce na položky s větší hodnotou, které budou pravděpodobně obsahovat větší potenciální peněžní chybu vyplývající z jejich nadhodnocení. Soubor může být také rozdělen na jednotlivé podsoubory podle určitého charakteristického rysu, který svědčí o větším riziku chyby, např. při testování ocenění účtu pohledávek je možné jednotlivé zůstatky rozdělit do podsouborů podle stáří.
38. 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 celý soubor, musí posoudit riziko výskytu významné nesprávnosti u daného podsouboru ve vztahu k ostatním podsouborům, jež tvoří celý soubor. Například 20 % položek určitého 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 nebo použije jiné způsoby získání důkazních informací; tuto zbývajících část je také možné považovat za nevýznamnou).

Výběr na základě vážené hodnoty

39. Při provádění detailních testů, především při ověřování případného nadhodnocení, je často efektivní identifikovat jednotku vzorku jako samostatnou měnovou jednotku (např. americké dolary), které tvoří třídu transakcí nebo zůstatek účtu. Auditor tedy nejprve vybere určité měnové jednotky ze souboru, jímž je např. zůstatek účtu pohledávek, a prověří konkrétní položky, např. jednotlivé zůstatky, které obsahují dané měnové jednotky. Tato metoda definování jednotky vzorku je zárukou, 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 selekce vzorku (která je popsána v příloze 3) a

nejefektivnější je v případě, že výběr probíhá s použitím auditorských technik využívajících počítač (CAAT).

Velikost vzorku

40. **Při stanovení velikosti vzorku auditor zváží, zda je výběrové riziko sníženo na přijatelně nízkou úroveň.** Velikost vzorku závisí na úrovni výběrového rizika, které je auditor ochoten akceptovat. Čím nižší riziko je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí být velikost testovaného vzorku.
41. Velikost vzorku auditor stanoví s použitím statistického vzorce nebo na základě svého odborného úsudku zohledňujícího dané okolnosti. Faktory, které obvykle ovlivňují velikost vzorku, a tím i úroveň výběrového rizika, jsou uvedeny v přílohách 1 a 2.

Selekce vzorku

42. **Auditor vychází při selekci vzorku z předpokladu, že každá jednotka vzorku z daného souboru má stejnou možnost být vybrána.** U statistického výběru vzorků jsou všechny položky do vzorku vybírány náhodně, takže každá jednotka vzorku má známou možnost být vybrána. Jednotkami vzorku mohou být fyzické položky (jako např. faktury) nebo peněžní jednotky. U nestatistického výběru vzorku auditor vybírá jednotlivé položky vzorku na základě vlastního odborného úsudku. Protože cílem výběru vzorků je formulovat závěry o celém souboru, snaží se auditor vybrat reprezentativní vzorek tak, že vybere položky, jež vykazují charakteristické rysy typické pro celý soubor. Vzorek musí být vybrán tak, aby byl objektivní.
43. Mezi hlavní metody výběru vzorků patří používání tabulek náhodných čísel nebo CAAT, systematický výběr a náhodný výběr. Tyto metody jsou podrobně popsány v příloze 3.

Provádění auditorských postupů

44. **Auditor provede u každé vybrané položky takové auditorské postupy, které jsou vhodné z hlediska konkrétního cíle auditu.**
45. Pokud vybraná položka není pro provedení daného auditorského postupu vhodná, auditorský postup se obvykle provede na položce náhradní. Při testování důkazních informací týkajících se autorizace plateb může být vybrán např. neplatný šek. Pokud se auditor ujistí, že šek byl zneplatněn náležitým způsobem a že se nejedná o chybu, prověří vhodným způsobem vybraný náhradní šek.
46. V některých případech však auditor nebude moci provést navržené auditorské postupy na vybrané položce, protože např. dokumentace týkající se dané položky byla ztracena. Pokud auditor nemůže u dané položky provést vhodné alternativní auditorské postupy, obvykle posoudí danou položku jakožto chybu. Příkladem vhodných alternativních auditorských postupů může být prověření následných příjmů v případě, že auditor neobdrží žádnou odpověď na žádost o pozitivní potvrzení.

Charakter a příčiny chyb

47. **Auditor posoudí výsledky dosažené u daného vzorku, charakter a příčiny zjištěných chyb a jejich případné důsledky pro cíl auditu a další oblasti auditu.**
48. Při provádění testů spolehlivosti se auditor zabývá především získáváním důkazních informací o tom, že kontroly po celé období, kdy na ně auditor spoléhá, fungovaly. V této souvislosti získává důkazní informace o tom, jak byly kontroly během období, které je předmětem auditu, uplatňovány, o tom, zda byly uplatňovány konzistentně, kým byly uplatňovány a jakým způsobem. Pojetí efektivního fungování vnitřních kontrol počítá s tím, že se při jejich provádění mohou vyskytnout chyby. Avšak pokud auditor takové chyby zjistí, musí tyto záležitosti prošetřit a zvážit také následující záležitosti:
- (a) přímý vliv zjištěných chyb na účetní závěrku
 - (b) účinnost vnitřních kontrol a její důsledky pro auditorský postup v případě, že chyby jsou např. důsledkem obcházení kontrol vedením.
- V těchto případech auditor rozhodne, zda výsledky provedených testů spolehlivosti lze použít jako důkazní informace, zda je nutné provést další testy spolehlivosti nebo zda je potenciální riziko výskytu významné nesprávnosti nutné pokrýt prostřednictvím testů věcné správnosti.
49. Auditor může při analyzování odhalených chyb zjistit, že řada z nich má společné rysy, např. typ transakce, místo, výrobová řada nebo období. V takovém případě se auditor může rozhodnout identifikovat všechny položky souboru, které se vyznačují těmito společnými rysy, a provést auditorské postupy na takovém podsouboru. Tyto chyby mohou navíc být záměrné a mohou ukazovat na výskyt podvodu.
50. V některých případech auditor může být schopen určit, že daná chyba vznikla při ojedinělé události, která se vyskytla jen za určitých specifických okolností, a není proto pro daný soubor reprezentativní (neobvyklá chyba). Aby auditor mohl klasifikovat chybu jako neobvyklou, musí mít vysoký stupeň jistoty, že taková chyba není pro daný soubor reprezentativní. Tuto jistotu auditor získá provedením dodatečných auditorských postupů. Tyto auditorské postupy budou záviset na konkrétní situaci, ale musí mít takový rozsah, aby auditorovi poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že daná chyba neovlivňuje zbývající část souboru. Příkladem může být chyba způsobená výpadkem počítače, o níž se ví, že se vyskytla během účetního období pouze v jednom dni. Auditor v takovém případě posoudí dopady výpadku, např. tak, že prověří transakce zpracované v daný den, a posoudí důsledky, jež má příčina výpadku pro auditorské postupy a závěry. Dalším příkladem je chyba způsobená tím, že jedna z poboček použila při výpočtu hodnoty všech zásob nesprávný vzorec. Aby auditor mohl určit, že se jedná o neobvyklou chybu, musí si ověřit, že všechny ostatní pobočky použily správný vzorec.

Projekce chyb

51. **Při provádění detailních testů auditor přenesе chyby zjištěné ve vzorku na celý soubor a posoudí důsledky těchto chyb pro cíl auditu a další oblasti auditu.** Auditor

provede projekci chyby na celý soubor, aby získal představu o velikosti chyby, a porovná ji s chybou přípustnou. U detailních testů odpovídá přípustná chyba přípustné nesprávnosti a bude se rovnat částce, která je menší nebo rovna auditorovu odhadu významnosti, který byl použit pro jednotlivé třídy transakcí nebo zůstatky účtů, jež jsou předmětem auditu.

52. Jestliže auditor definoval chybu jako neobvyklou, je možné ji při projekci chyb zjištěných ve vzorku na celý soubor vyloučit. Nicméně důsledky takové chyby, zůstane-li neopravena, je nutné zohlednit navíc, nad rámec chyb, které nejsou definovány jako neobvyklé. Jestliže byly třída transakcí nebo zůstatek účtu rozděleny na podsoubory, chyba se přenesla na každý podsoubor samostatně. Přenesené chyby a neobvyklé chyby u každého podsouboru budou při posuzování potenciálních důsledků chyb pro třídu transakcí nebo zůstatek účtu posuzovány v souhrnu.
53. U testů spolehlivosti není projekce chyb nutná, protože četnost chyb ve vzorku odpovídá četnosti chyb v celém souboru.

Hodnocení výsledků vzorku

54. **Auditor vyhodnotí výsledky vzorku, aby mohl určit, zda posouzení relevantních charakteristických rysů souboru bylo testováním vzorku potvrzeno, nebo zda je nutné jej revidovat.** Pokud je u testů spolehlivosti zjištěna u vzorku neočekávaně vysoká četnost chyb a auditor nezíská další důkazní informace podporující původní hodnocení rizika, může to vést ke zvýšení vyhodnocené úrovně rizika výskytu významné nesprávnosti. Pokud je neočekávaně vysoká chyba u vzorku zjištěna při provádění detailních testů a auditor nezíská další důkazní informace o tom, že k žádnému významnému zkresení nedošlo, může to být pro auditora signálem, že třída transakcí nebo zůstatek účtu jsou významně zkraseny.
55. Jestliže je celkový součet přenesené chyby a neobvyklé chyby nižší než chyba, kterou auditor považuje za přípustnou, ale blíží se jí, auditor posoudí průkaznost výsledků vzorku s ohledem na ostatní auditorské postupy a případně se rozhodne získat další důkazní informace. Celkový součet přenesené chyby a neobvyklé chyby představuje auditorův nejlepší odhad chyby u celého souboru. Avšak výsledky vzorku jsou ovlivněny výběrovým rizikem. Pokud se tedy auditorův nejlepší odhad chyby blíží přípustné chybě, musí si auditor být vědom rizika, že u jiného vzorku by bylo dosaženo jiného nejlepšího odhadu, který by mohl být vyšší než přípustná chyba. Posouzení výsledků jiných auditorských postupů auditorovi pomáhá vyhodnotit riziko, které je možné snížit získáním dalších důkazních informací.
56. Jestliže z hodnocení výsledků vzorku vyplývá, že předběžné vyhodnocení relevantních charakteristických rysů souboru je nutné přehodnotit, auditor může:
 - (a) Požádat vedení účetní jednotky, aby prověřilo zjištěné chyby i pravděpodobnost, že existují další takové chyby, a provedlo potřebné úpravy.
 - (b) Upravit charakter, časový harmonogram a rozsah dalších auditorských postupů. Například u testů spolehlivosti auditor může zvětšit velikost vzorku, otestovat jinou kontrolu nebo modifikovat související testy věcné správnosti.
 - (c) Posoudit důsledky pro zprávu auditora.

Datum účinnosti

Tento standard platí pro audit účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.

Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro testy spolehlivosti

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

FAKTOR	DŮSLEDKY PRO VELIKOST VZORKU
Zvýšení předpokládaného rozsahu, v němž je riziko výskytu významné nesprávnosti sníženo účinným fungováním vnitřních kontrol	Větší vzorek
Auditor je ochoten akceptovat větší počet odchylek od předepsané kontrolní činnosti	Menší vzorek
Auditor předpokládá v souboru najít větší počet odchylek od předepsané kontrolní činnosti	Větší vzorek
Vyšší auditorem požadovaná spolehlivost vzorku (nebo naopak menší riziko, že auditor dojde k závěru, že riziko výskytu významné nesprávnosti je nižší než skutečné riziko výskytu významné nesprávnosti celého souboru)	Větší vzorek
Vyšší počet jednotek v souboru	Zanedbatelné důsledky

1. *Rozsah, v němž je riziko výskytu významné nesprávnosti sníženo účinným fungováním vnitřních kontrol:* Čím více se auditor spoléhá na účinné fungování vnitřních kontrol, tím menší bude jeho hodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti, a tím větší musí být vzorek. Jestliže auditor při vyhodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti tvrzení předpokládá, že vnitřní kontroly dané účetní jednotky účinně fungují, musí provést testy spolehlivosti. Čím více se tedy bude auditor při vyhodnocení rizik spoléhat na fungování kontrol, tím rozsáhlejší testy spolehlivosti musí provést (čímž se zvýší velikost vzorku).
2. *Četnost odchylek od předepsané kontrolní činnosti, kterou je auditor ochoten akceptovat (přípustná chyba):* Čím menší počet odchylek je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí být testovaný vzorek.
3. *Četnost odchylek od předepsané kontrolní činnosti, které auditor předpokládá v souboru najít (očekávaná chyba):* Čím větší četnost odchylek auditor očekává, tím větší musí být vzorek, aby auditor mohl provést přiměřený odhad skutečné četnosti odchylek. Faktory, které auditor zohledňuje při posuzování očekávané četnosti chyb, zahrnují znalost podnikání dané účetní jednotky (především postupy vyhodnocování rizik zaměřující se na získání znalosti o vnitřních kontrolách), změny v personálním obsazení nebo v vnitřních kontrolách, výsledky auditorských postupů provedených v předchozích účetních obdobích a výsledky ostatních auditorských postupů. Vysoká četnost očekávaných chyb je důvodem, aby auditor nesnižoval hodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti, a proto v takovém případě obvykle testy spolehlivosti neprovádí.
4. *Auditorem požadovaná míra spolehlivosti vzorku:* Čím vyšší je auditorem požadovaná míra spolehlivosti vzorku z hlediska relevantnosti výsledků vzorku pro celý soubor, tím větší musí být velikost vzorku.
5. *Počet jednotek v souboru:* U velkých 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.

Příklady faktorů ovlivňujících velikost vzorku pro detailní testy

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

FAKTOR	DŮSLEDKY VZORKU	PRO	VELIKOST
Vyšší vyhodnocená úroveň rizika výskytu významné nesprávnosti	Větší vzorek		
Větší používání jiných testů věcné správnosti pro stejné tvrzení	Menší vzorek		
Vyšší požadovaná míra spolehlivosti vzorku (nebo naopak nižší riziko, že auditor dojde k závěru, že neexistuje významná chyba v případě, kdy taková chyba ve skutečnosti existuje)	Větší vzorek		
Větší celková chyba, kterou je auditor ochoten akceptovat (přípustná chyba)	Menší vzorek		
Větší chyba, kterou auditor předpokládá v souboru najít	Větší vzorek		
Rozdělení souborů na podsoubory v případech, kdy je to vhodné	Menší vzorek		
Počet jednotek v souboru	Zanedbatelné důsledky		

1. *Auditorovo vyhodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti.* Čím vyšší riziko výskytu významné nesprávnosti auditor vyhodnotil, tím větší musí být velikost vzorku. Na to, jak auditor hodnotí riziko výskytu významné nesprávnosti, má vliv přirozené riziko a kontrolní riziko. Pokud auditor neprovádí testy spolehlivosti, nemůže hodnocení rizika u konkrétního tvrzení snížit s odvoláním na efektivní fungování vnitřních kontrol. Aby tedy auditor snížil auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, musí snížit zjišťovací riziko a bude více spoléhat na testy věcné správnosti. Čím více důkazních informací auditor získává prostřednictvím detailních testů (tj. čím nižší je zjišťovací riziko), tím větší musí být velikost vzorku.
2. *Používání jiných testů věcné správnosti u stejného tvrzení.* Čím více auditor spoléhá na testy věcné správnosti (tj. na detailní testy nebo analytické postupy), aby snížil zjišťovací riziko u určité třídy transakcí nebo zůstatku účtu na přijatelnou úroveň, tím menší jistotu bude chtít získat na základě vzorků, a tím menší může být jejich velikost.
3. *Auditorem požadovaná míra spolehlivosti vzorku.* Čím větší je auditorem požadovaná míra spolehlivosti vzorku z hlediska relevantnosti výsledků vzorku pro celý soubor, tím větší musí být velikost vzorku.
4. *Celková chyba, kterou je auditor ochoten akceptovat (připustná chyba).* Čím menší celkovou chybou je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí testovaný vzorek být.
5. *Velikost chyby, kterou auditor předpokládá v souboru najít (očekávaná chyba).* Čím větší je chyba, kterou auditor očekává v souboru najít, tím větší musí být velikost vzorku, aby auditor mohl provést přiměřený odhad skutečné výše chyby v souboru. Faktory, které auditor zohlední při vyhodnocování výše očekávané chyby, zahrnují míru subjektivity při stanovení hodnoty položek, výsledky vyhodnocení rizik, výsledky testů spolehlivosti, výsledky auditorských postupů provedených v předchozích účetních obdobích a výsledky ostatních testů věcné správnosti.
6. *Strukturování.* Případ, kdy soubor obsahuje celou řadu položek s různou peněžní hodnotou. Potom je vhodné seskupit položky obdobné velikosti do samostatných podsouborů. Tomuto procesu se říká strukturování. Je-li soubor možné vhodně rozdělit na podsoubory, celková velikost vzorků z podsouborů bude obvykle menší, než by byla - při stejné úrovni výběrového rizika - velikost jediného vzorku sestaveného z celého souboru.
7. *Počet jednotek v souboru.* U velkých 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 proporcionálním zvýšením významnosti).

Metody selekce vzorku

Hlavní metody selekce vzorku jsou:

- (a) Používání počítačového generátoru náhodných čísel (s použitím CAAT) nebo tabulek náhodných čísel.
- (b) Systematický výběr, kdy je počet jednotek v 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 souboru strukturovány tak, že výběrový interval odpovídá určitému vnitřnímu opakujícímu se rysu v souboru.
- (c) Náhodný 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 souboru měly stejnou šanci být vybrány. Náhodný výběr není vhodný, pokud auditor používá statistický výběr vzorků.
- (d) Blokový výběr, což je výběr určitého bloku (bloků) sousedních položek ze souboru. Výběr bloků není obvykle při výběru vzorků pro účely auditu možné použít, protože většina souborů je strukturována tak, že položky v řadě za sebou mají obdobné rysy, ale liší se od jiných položek, které se nacházejí jinde v 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 celý soubor.

„Tento mezinárodní auditorský standard ISA 530 „Výběr vzorků a další výběrové testy“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.