

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 620**

VYUŽITÍ PRÁCE AUDITOROVA EXPERTA

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1 – 2
Odpovědnost auditora za výrok auditora.....	3
Datum účinnosti.....	4
Cíl	5
Definice	6
Požadavky	
Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta.....	7
Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů.....	8
Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta	9
Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta	10
Dohoda s auditorovým expertem.....	11
Posuzování vhodnosti práce auditorova experta	12 – 13
Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora	14 – 15
Aplikační a vysvětlující část	
Definice auditorova experta.....	A1 – A3
Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta	A4 – A9
Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů	A10 – A13
Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta	A14 – A20
Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta	A21 – A22
Dohoda s auditorovým expertem	A23 – A31
Posuzování vhodnosti práce auditorova experta	A32 – A40
Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora	A41 – A42
Příloha – Skutečnosti, které mohou být zahrnuty do dohody mezi auditorem a jeho externím expertem	

VYUŽITÍ PRÁCE AUDITOROVA EXPERTA

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 620 „Využití práce auditorova experta“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard popisuje povinnosti auditora vztahující se k práci jednotlivce nebo organizace v oboru jiném než účetnictví či audit v případech, kdy tato práce pomáhá auditorovi při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací.
2. Tento standard ISA se nevěnuje:
 - (a) situacím, kdy některý z členů týmu provádějícího zakázku má znalosti a zkušenosti ze specializované oblasti účetnictví nebo auditu, nebo kdy auditorský tým provádí konzultace s osobou či organizací s takovými znalostmi a zkušenostmi, které popisuje ISA 220 (revidované znění)¹, nebo
 - (b) případům, kdy auditor využije práci jednotlivce či organizace se znalostmi a zkušenostmi v oboru jiném než účetnictví či audit, jejichž práce v tomto oboru pomáhá účetní jednotce při sestavení účetní závěrky (expert vedení); tyto případy popisuje ISA 500².

Odpovědnost auditora za výrok auditora

3. Auditor má výhradní odpovědnost za vyjádřený výrok a tuto odpovědnost nikterak neomezuje skutečnost, že auditor využil práce auditorova experta. Pokud ovšem dojde auditor, který využije práce auditorova experta v souladu s tímto standardem, k závěru, že práce daného experta je pro jeho účely vhodná, může považovat zjištění či závěry tohoto experta z jeho oboru za vhodné důkazní informace.

Datum účinnosti

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

Cíl

5. Cílem auditu je:
 - (a) posoudit, zda využít práci auditorova experta, a
 - (b) v případě využití práce auditorova experta určit, zda je tato práce pro auditorovy účely vhodná.

Definice

6. Pro účely standardů ISA jsou následujícím termínům přiřazeny níže uvedené významy:
 - (a) auditorův expert – jednatel nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi v oboru jiném než účetnictví či audit, jejichž práci v tomto oboru využije auditor při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. Auditorovým expertem může být auditorův interní expert (který je partnerem³ nebo zaměstnancem auditorovy společnosti nebo společnosti v síti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru) nebo jeho externí expert, (viz odstavce A1 – A3)
 - (b) znalosti a zkušenosti – dovednosti, vědomosti a zkušenosti z příslušného oboru,

¹ ISA 220 (revidované znění) „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavec A19.

² ISA 500 „Důkazní informace“, odstavce A34 – A48.

³ Pojmy „partner“ a „společnost“ odkazují v příslušných případech na ekvivalenty z veřejného sektoru.

- (c) expert vedení – jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi z oboru jiného než účetnictví či audit, jejichž práce využije účetní jednotka při sestavování účetní závěrky.

Požadavky

Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta

7. Jsou-li k získání dostatečných a vhodných důkazních informací nutné znalosti a zkušenosti z oboru jiného než účetnictví či audit, je auditor povinen zvážit, zda využije práci auditorova experta. (viz odstavce A4 – A9)

Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů

8. Povaha, načasování a rozsah postupů auditora ve spojitosti s požadavky uvedenými v odstavcích 9 – 13 tohoto standardu se budou lišit v závislosti na konkrétních okolnostech. Při určování povahy, načasování a rozsahu těchto postupů je auditor povinen přihlídnout mimo jiné k následujícím skutečnostem: (viz odstavec A10)
- (a) povaha skutečností, k níž se práce daného experta vztahuje,
 - (b) rizika materiální nesprávnosti u skutečnosti, k níž se práce experta vztahuje,
 - (c) důležitost práce experta v souvislosti s auditem,
 - (d) auditorova znalost předchozí práce provedené expertem a zkušenosti s ní a
 - (e) zda se na daného experta vztahuje systém řízení kvality auditorské společnosti. (viz odstavce A11 – A13)

Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta

9. Auditor je povinen vyhodnotit, zda má auditorův expert pro účely auditora potřebné schopnosti a zda je objektivní a způsobilý. V případě auditorova externího experta musí hodnocení objektivity zahrnovat dotazování týkající se zájmů a vztahů, které by mohly expertovu objektivitu ohrozit. (viz odstavce A14 – A20)

Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta

10. Auditor je povinen se v dostatečné míře seznámit s oblastí specializace auditorova experta, aby mohl: (viz odstavce A21 – A22)
- (a) určit povahu, rozsah a cíl práce daného experta pro účely auditora a
 - (b) posoudit vhodnost této práce pro účely auditora.

Dohoda s auditorovým expertem

11. Auditor je povinen se s auditorovým expertem dohodnout, a to písemně, je-li to vhodné, na následujícím: (viz odstavce A23 – A26)
- (a) povaze, rozsahu a cíli expertovy práce, (viz odstavec A27)
 - (b) rolích a povinnostech auditora a experta, (viz odstavce A28 – A29)
 - (c) povaze, načasování a rozsahu komunikace mezi auditorem a daným expertem, včetně podoby zprávy, kterou má expert předložit, a (viz odstavec A30)
 - (d) nutnosti toho, aby auditorův expert dodržoval důvěrnost informací. (viz odstavec A31)

Posuzování vhodnosti práce auditorova experta

12. Auditor je povinen posoudit vhodnost práce auditorova experta pro účely auditora, včetně: (viz odstavec A32)
 - (a) relevantnosti a přiměřenosti zjištění a závěrů daného experta a jejich konzistentnosti s ostatními důkazními informacemi, (viz odstavce A33 – A34)
 - (b) relevantnosti a přiměřenosti předpokladů a metod vzhledem k okolnostem, jestliže expertova práce zahrnuje využití významných předpokladů a metod, a (viz odstavce A35 – A37)
 - (c) relevantnosti, úplnosti a správnosti zdrojových dat, jestliže expertova práce zahrnuje využití zdrojových dat, která jsou z pohledu expertovy práce významná. (viz odstavce A38 – A39)
13. Jestliže auditor usoudí, že práce auditorova experta není pro jeho účely vhodná, je povinen: (viz odstavec A40)
 - (a) dohodnout se s daným expertem na povaze a rozsahu dalších prací, které má expert provést, nebo
 - (b) provést dodatečné auditorské postupy vhodné vzhledem k okolnostem.

Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora

14. Auditor nesmí odkazovat na práci auditorova experta ve zprávě auditora obsahující nemodifikovaný výrok, ledaže to vyžadují právní předpisy. Pokud je takový odkaz vyžadován právními předpisy, auditor je povinen ve zprávě auditora uvést, že odkaz nesnižuje jeho odpovědnost za výrok auditora. (viz odstavec A41)
15. Jestliže auditor odkazuje na práci auditorova experta ve zprávě auditora proto, že takový odkaz je relevantní pro pochopení modifikace ve výroku auditora, je povinen ve zprávě auditora uvést, že tento odkaz nesnižuje odpovědnost auditora za výrok. (viz odstavec A42)

Aplikační a vysvětlující část

Definice auditorova experta (viz odstavec 6(a))

- A1. Znalosti a zkušenosti z jiného oboru než účetnictví nebo audit mohou zahrnovat znalosti a zkušenosti týkající se takových skutečností, jako jsou:
- oceňování složitých finančních nástrojů, pozemků a budov, strojního vybavení, klenotů, uměleckých děl, starožitností, nehmotných aktiv, aktiv nabytých a závazků převzatých v rámci podnikových kombinací a aktiv, jejichž hodnota by mohla být snížena,
 - pojistně matematické výpočty závazků spojených s pojistnými smlouvami nebo plány zaměstnaneckých požitků,
 - odhady zásob ropy nebo plynu,
 - oceňování ekologických závazků a sanačních nákladů,
 - výklad smluv, právních předpisů,

- analýzy složitých nebo neobvyklých záležitostí spojených s dodržováním daňových zákonů a předpisů.
- A2. V řadě případů bude rozlišování mezi znalostmi a zkušenostmi z účetnictví nebo auditu a znalostmi a zkušenostmi z jiného oboru velmi jednoduché a jasné, a to i v případech, kdy se znalosti a zkušenosti týkají specializované oblasti účetnictví nebo auditu. Např. osobu se znalostmi a zkušenostmi z oblasti uplatňování účetních metod při účtování o odložené dani z příjmů lze často snadno odlišit např. od experta na daňové právo. První osoba není expertem pro účely tohoto standardu, neboť její znalosti a zkušenosti souvisejí s účetnictvím. Naproti tomu druhá osoba expertem pro účely tohoto standardu je, neboť má znalosti a zkušenosti z oblasti práva. Podobné rozlišování je možné i v dalších oblastech, např. mezi znalostmi a zkušenostmi v oblasti metod účtování finančních nástrojů a znalostmi a zkušenostmi v oblasti komplexního modelování pro účely ocenění finančních nástrojů. V některých případech, zejména zahrnují-li nově se profilující oblast účetnictví či auditu, však bude rozlišování mezi specializovanými oblastmi účetnictví nebo auditu a jinou oblastí vyžadovat odborný úsudek. Při jeho uplatnění mohou auditorovi pomoci příslušná profesní pravidla a standardy popisující požadavky na vzdělání a odborné předpoklady účetních a auditorů⁴.
- A3. Při posuzování způsobu, jakým jsou požadavky tohoto standardu ovlivněny skutečností, že auditorův expert může být fyzická osoba nebo organizace, je nutné uplatnit úsudek. Např. při vyhodnocování způsobilosti, schopností a objektivit auditorova experta může nastat situace, kdy je expert organizací, jejichž služeb auditor v minulosti již využil, ale nemá žádné zkušenosti s konkrétním expertem, kterého organizace na danou zakázku přidělila. Nebo naopak bude auditor obeznámen s prací konkrétního experta, nikoli však s organizací, k níž expert patří. V obou případech mohou být při auditorově posuzování důležité jak osobnostní rysy jednotlivce, tak manažerské zázemí organizace (jako jsou systémy řízení kvality zavedené organizací).

Stanovení nutnosti využít práci auditorova experta (viz odstavec 7)

- A4. Auditorům expert může auditorovi pomoci v některé z následujících situací:
- seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím, příslušným rámcem účetního výkaznictví a vnitřním kontrolním systémem,
 - vymezení a vyhodnocování rizika materiální nesprávnosti,
 - určování a zavedení opatření v návaznosti na vyhodnocená rizika na úrovni účetní závěrky,
 - navrhování a provádění dalších auditorských postupů v reakci na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení, včetně testů kontrol nebo testů věcné správnosti,
 - vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací získaných při formulování výroku k účetní závěrce.
- A5. Rizika materiální nesprávnosti se mohou zvýšit v případě, kdy např. vedení potřebuje při sestavování účetní závěrky znalosti a zkušenosti z jiné oblasti než účetnictví, neboť tato skutečnost by mohla naznačovat jistou složitost nebo to, že vedení může postrádat vědomosti z oblasti specializace. Pokud vedení postrádá při sestavování účetní závěrky potřebné znalosti a zkušenosti, může být v souvislosti s ochranou před těmito riziky

⁴ Pomoci může například mezinárodní vzdělávací standard 8 „Požadavky na odbornou způsobilost auditorů“.

využita práce experta vedení. Riziko materiální nesprávnosti mohou rovněž snížit odpovídající kontroly, včetně případných kontrol vztahujících se na práci experta vedení.

A6. Jestliže sestavování účetní závěrky zahrnuje využití znalostí a zkušeností v jiné oblasti než účetnictví, nemusí mít auditor, který má potřebné dovednosti z oboru účetnictví a auditu, potřebné znalosti a zkušenosti k tomu, aby provedl audit takové účetní závěrky. Partner odpovědný za zakázku se musí přesvědčit, že tým provádějící zakázku a všichni případní auditorovi experti, kteří nejsou součástí týmu provádějícího zakázku, mají kolektivně náležité odborné předpoklady a schopnosti včetně dostatku času⁵. Auditor je navíc povinen stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů potřebných k provedení zakázky⁶. Posoudí-li auditor, zda využít práci auditorova experta, případně kdy a do jaké míry, pomůže mu to vyhovět těmto požadavkům. S tím, jak bude probíhat audit, nebo v případě, že dojde ke změně okolností, může auditor případně přehodnotit dřívější rozhodnutí o využití práce auditorova experta.

A7. Auditor, který není expertem v jiné relevantní oblasti než účetnictví nebo audit, může být i tak schopen seznámit se s daným oborem v míře dostatečné k provedení auditu i bez auditorova experta. S daným oborem se může seznámit např. díky:

- zkušenostem z provádění auditů účetních jednotek, které při sestavování účetních závěrek vyžadují stejné znalosti a zkušenosti,
- vzdělání nebo profesní rozvoj v příslušném oboru, např. formou oficiálních kurzů nebo diskuzí s osobami, které mají znalosti a zkušenosti v příslušné oblasti, za účelem rozšíření si vlastního přehledu nutného k řešení záležitosti z dané oblasti. Takováto diskuze se liší od konzultace s auditorovým expertem týkající se konkrétního souboru okolností existujících během zakázky, kdy je expert obeznámen se všemi relevantními skutečnostmi, jež mu umožní předložit náležitě podložená doporučení týkající se určité záležitosti⁷,
- diskuzi s auditory, kteří již realizovali podobné zakázky.

A8. V ostatních případech však může auditor dojít k závěru, že je nutné využít při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací pomoci auditorova experta, nebo se může takové pomoci rozhodnout využít. Níže jsou popsány skutečnosti, k nimž je potřeba přihlídnout při rozhodování o tom, zda využít práce auditorova experta:

- skutečnost, zda vedení využívá při sestavování účetní závěrky práci experta vedení, (viz odstavec A9)
- povaha a význam skutečností, včetně její složitosti,
- rizika materiální nesprávnosti ve spojitosti s určitou skutečností,
- očekávaná povaha postupů, které mají být reakcí na zjištěná rizika, včetně auditorovy znalosti práce expertů a jeho zkušenosti s ní ve spojitosti s takovými záležitostmi, a skutečnost, zda jsou k dispozici náhradní zdroje důkazních informací.

A9. Jestliže vedení využívá při sestavování účetní závěrky experta vedení, může být rozhodnutí auditora o tom, zda využít práce auditorova experta, ovlivněno také následujícími faktory:

⁵ ISA 220, (revidované znění), odstavce 25–28.

⁶ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“, odstavec 7(e).

⁷ ISA 220, (revidované znění), odstavce A99–A102.

- povaha, rozsah a cíl práce experta vedení,
- skutečnost, zda je expert vedení zaměstnancem účetní jednotky nebo je účetní jednotkou najat k poskytování příslušných služeb,
- rozsah, do jakého může vedení ovládat či ovlivňovat práci experta vedení,
- způsobilost a schopnosti experta vedení,
- skutečnost, zda se na experta vedení vztahují normy odborné způsobilosti nebo jiné profesní požadavky či požadavky platící pro dané odvětví,
- veškeré kontroly v rámci účetní jednotky nad prací experta vedení.

ISA 500⁸ obsahuje požadavky a pokyny týkající se dopadu způsobilosti, schopností a objektivit expertů vedení na spolehlivost důkazních informací.

Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů (viz odstavec 8)

A10. Povaha, načasování a rozsah auditorských postupů ve vztahu k požadavkům uvedeným v odstavcích 9–13 tohoto standardu se budou lišit v závislosti na okolnostech. Následující skutečnosti mohou např. naznačovat potřebu uplatnění jiných nebo podrobnějších postupů, než jaké by byly použity za jiných okolností:

- práce auditorova experta se vztahuje k významné skutečnosti, která je spojena se subjektivními a složitými úsudky,
- auditor doposud nevyužil práci auditorova experta a nemá předchozí znalosti o jeho způsobilosti, schopnostech a objektivitě,
- auditorův expert neposkytuje doporučení týkající se jednotlivých skutečností, ale provádí postupy, které jsou nedílnou součástí auditu,
- expert je externím auditorovým expertem, a tudíž se na něj nevztahuje systém řízení kvality auditorské společnosti.

Systém řízení kvality auditorské společnosti (viz odstavec 8(e))

A11. Auditorův interní expert může být partnerem nebo zaměstnancem auditorské společnosti (tj. jejím pracovníkem), včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru, a tudíž se na něj vztahuje systém řízení kvality této společnosti podle ISQM 1⁹ nebo ~~z~~ předpisy daného státu, které jsou minimálně stejně náročné¹⁰. Auditorův interní expert může být případně partnerem nebo zaměstnancem společnosti v síti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru, a vztahují se na něj tudíž pravidla nebo postupy relevantní pro požadavky platné v rámci sítě a pro síti poskytované služby podle ISQM 1. V některých případech se na auditorova interního experta ze společnosti v síti budou vztahovat stejná pravidla nebo postupy řízení kvality jako auditorskou společnost, protože jsou součástí téže sítě.

A12. ISQM 1 vyžaduje, aby se auditorská společnost zabývala využíváním zdrojů od externího poskytovatele služeb, včetně využívání externího experta.¹¹ Auditorův externí

⁸ ISA 500, odstavec 8.

⁹ ISQM 1 „Řízení kvality u firem provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby“, odstavec 16(w).

¹⁰ ISA 220 (revidované znění), odstavec 3

¹¹ ISQM 1, odstavec 32

expert není členem týmu provádějícího zakázku a nemusí se na něj nevztahovat pravidla a postupy příslušné auditorské společnosti týkající se systému řízení kvality¹². Pravidla a postupy týkající se externího experta mohou být rovněž součástí pravidel a postupů dané auditorské společnosti nebo příslušných etických požadavků.¹³ Někdy však příslušné etické požadavky nebo právní předpisy požadují:

- aby byl auditorův externí expert považován za člena týmu provádějícího zakázku (tj. v takovém případě se na něj mohou vztahovat příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti,
- aby se na auditorova externího experta vztahovaly další profesní požadavky.

A13. Jak je uvedeno v ISA 220 (revidované znění), řízení kvality úrovní zakázky se opírá o systém řízení kvality dané auditorské společnosti a vychází z informací o konkrétním charakteru a okolnostech auditní zakázky.¹⁴ Auditor obvykle spoléhá na pravidla a postupy upravující následující záležitosti:

- způsobilost a schopnosti, prostřednictvím náborových a vzdělávacích programů,
- objektivita – na auditorovy interní experty se vztahují příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti,
- auditorovo posouzení vhodnosti práce auditorova experta – např. školicí programy společnosti mohou auditorovým interním expertům pomoci náležitě se obeznámit se vzájemnými vztahy mezi jejich znalostmi a zkušenostmi a procesem auditu. Spoléhání se na taková školení, může ovlivnit povahu, načasování a rozsah postupů, které auditor provede s cílem posoudit vhodnost práce auditorova experta,
- dodržování regulačních a zákonných požadavků prostřednictvím monitorovacích procesů,
- dohoda s auditorovým expertem.

Záležitosti, které může auditor vzít v úvahu při rozhodování o tom, zda se bude spoléhat na pravidla nebo postupech dané auditorské společnosti, jsou popsány v ISA 220 (revidované znění).¹⁵ Spoléhání na pravidla a postupy nesnižuje odpovědnost auditora za splnění požadavků tohoto standardu.

Způsobilost, schopnosti a objektivnost auditorova experta (viz odstavec 9)

A14. Způsobilost, schopnosti a objektivita auditorova experta představují faktory, které významným způsobem ovlivňují to, zda bude práce auditorova experta pro účely auditora vhodná. Způsobilost souvisí s povahou a úrovní znalostí a zkušeností auditorova experta. Schopnosti souvisejí s tím, zda auditorův expert dovede tuto způsobilost uplatnit v podmínkách zakázky. K faktorům, které ovlivňují schopnosti, může patřit např. zeměpisná poloha a dostatek času a zdrojů. Objektivita souvisí s možnými dopady předpojatosti, střetu zájmů či vlivu jiných osob na odborný nebo obchodní úsudek auditorova experta.

¹² ISQM 1, odstavec 16(f).

¹³ ISQM 1, odstavec 29(b).

¹⁴ ISA 220 (revidované znění), odstavec A4.

¹⁵ ISA 220 (revidované znění), odstavce 4(b) a A10.

A15. Informace o způsobilosti, schopnostech a objektivitě auditorova experta mohou pocházet z různých zdrojů, jako jsou:

- osobní zkušenosti s předchozí prací experta,
- diskuze s expertem,
- diskuze s jinými auditory nebo ostatními osobami, které jsou obeznámeny s prací experta,
- vědomosti o kvalifikaci experta, o jeho členství v profesním orgánu nebo sdružení, o osvědčeních k výkonu profese nebo jiné druhy externích potvrzení,
- publikované přednášky či knihy, jejichž autorem je expert,
- systém řízení kvality auditorské společnosti ~~tykající se řízení kvality~~ (viz odstavce A11 – A13).

A16. K záležitostem důležitým při posuzování způsobilosti, schopností a objektivitě auditorova experta patří to, zda se na práci experta vztahují standardy na výkon odborné činnosti nebo jiné profesní požadavky nebo požadavky platné v příslušném odvětví, např. etické standardy a další požadavky vyplývající z členství v profesním orgánu či odvětvovém sdružení, akreditační standardy orgánu udělujícího licence či požadavky vyplývající z právních předpisů.

A17. Níže jsou uvedeny další skutečnosti, které by mohly být relevantní:

- relevantnost způsobilosti auditorova experta vzhledem k záležitosti, ve spojitosti s níž bude práce experta využita, včetně všech oblastí specializace v rámci expertova oboru. Např. určitý pojistný matematik se může specializovat na pojištění nemovitostí a úrazové pojištění, ale může mít jen omezený přehled o výpočtu penzí,
- způsobilost auditorova experta v souvislosti s příslušnými účetními a auditorskými požadavky, např. znalost předpokladů a metod, včetně případných modelů, které jsou konzistentní s příslušnými rámci účetního výkaznictví,
- skutečnost, zda neočekávané události, změny podmínek nebo důkazní informace získané na základě výsledků auditorských postupů naznačují, že během auditu bude možná nutné přehodnotit úvodní hodnocení způsobilosti, schopností a objektivitě auditorova experta.

A18. Objektivitu experta může ohrozit celá řada okolností. Riziko představují např. jeho soukromé zájmy, nátlakové skupiny, důvěrné vztahy, kontrola vlastní práce nebo zastrahování. Tato rizika mohou být eliminována nebo snížena zabezpečovacími prvky vytvořenými externími strukturami (např. profesí auditorova experta, legislativou nebo nařízením) nebo pracovním prostředím auditorova experta (např. pravidly a postupy řízení kvality). Existovat mohou také zabezpečovací prvky specifické pro danou auditní zakázku.

A19. Vyhodnocení významu rizik ohrožujících objektivitu a toho, zda je nutné uplatnit zabezpečovací prvky, může záviset na roli auditorova experta a významu jeho práce v kontextu auditu. Za určitých okolností nemohou zabezpečovací prvky snížit rizika na přijatelnou úroveň, např. v situaci, kdy je navržený auditorův expert osobou, která hraje důležitou roli při sestavení informací, které jsou předmětem auditu, tzn. kdy je auditorův expert expertem vedení.

A20. Při posuzování objektivitu auditorova externího experta může být relevantní:

- (a) informovat se v účetní jednotce o všech známých zájmech či vztazích, které má účetní jednotka s auditorovým externím expertem a které by mohly ovlivnit expertovu objektivitu,
- (b) projednat s expertem veškeré vhodné zabezpečovací prvky, včetně všech profesních požadavků, které se na experta vztahují, a posoudit, zda jsou zabezpečovací prvky vhodné ke snížení rizik na přijatelnou míru. Níže jsou uvedeny zájmy a vztahy, které by mohlo být vhodné projednat s auditorovým expertem:
 - finanční účasti,
 - obchodní a osobní vztahy,
 - další služby poskytované expertem nebo organizací, je-li externím expertem organizace.

V některých případech může být rovněž vhodné, aby auditor získal písemné prohlášení auditorova externího experta o veškerých zájmech či vztazích s účetní jednotkou, o nichž expert ví.

Seznámení se s oblastí specializace auditorova experta (viz odstavec 10)

A21. Auditor se může s oblastí specializace auditorova experta seznámit způsoby popsanými v odstavci A7 nebo prostřednictvím diskuzí s expertem.

A22. K aspektům oboru auditorova experta relevantním pro auditorovo seznámení se s oblastí expertovy specializace může patřit:

- skutečnost, zda expertův obor zahrnuje speciální podoblasti, které jsou relevantní pro audit, (viz odstavec A17)
- skutečnost, zda se na tuto situaci vztahují profesní či jiné standardy nebo požadavky právních předpisů,
- předpoklady a metody, včetně případných modelů, používané auditorovým expertem a skutečnost, zda jsou v expertově oboru obecně akceptovány a zda jsou vhodné pro účely účetního výkaznictví,
- povaha interních a externích údajů nebo informací, které auditorův expert používá.

Dohoda s auditorovým expertem (viz odstavec 11)

A23. Povaha, rozsah a cíl práce auditorova experta se mohou výrazně lišit v závislosti na okolnostech, stejně jako příslušné role a povinnosti auditora a auditorova experta a povaha, načasování a rozsah komunikace mezi auditorem a auditorovým expertem. Je proto nutné, aby se auditor a auditorův expert na těchto záležitostech dohodli bez ohledu na to, zda je expert auditorovým externím expertem nebo interním expertem.

A24. Záležitosti popsané v odstavci 8 mohou ovlivnit míru podrobností a oficiální povahu dohody mezi auditorem a auditorovým expertem i posouzení toho, zda bude vhodné uzavřít písemnou dohodu. Potřebu uzavření podrobnější dohody, než jaká by byla uzavřena za jiných okolností, nebo uzavření písemné dohody mohou naznačovat např. následující skutečnosti:

- auditorův expert bude mít přístup k citlivým nebo důvěrným informacím účetní jednotky,

VYUŽITÍ PRÁCE AUDITOROVA EXPERTA

- role nebo povinnosti auditora a auditorova experta se liší od rolí nebo povinností očekávaných za běžných okolností,
- na situaci se vztahují zákonné nebo regulační požadavky více zemí,
- záležitost, k níž se práce auditorova experta vztahuje, je velmi složitá,
- auditor v minulosti nikdy nevyužil práci provedenou tímto expertem,
- značný rozsah práce auditorova experta a její význam v kontextu auditu.

A25. Dohoda mezi auditorem a auditorovým externím expertem má často podobu smluvního dopisu. V příloze je uveden přehled skutečností, které může auditor zahrnout do takového smluvního dopisu nebo do jakékoli jiné formy dohody s auditorovým externím expertem.

A26. Pokud neexistuje žádná písemná dohoda mezi auditorem a auditorovým expertem, mohou být důkazy o dohodě zahrnuty např. do:

- plánovacího memoranda nebo související auditní dokumentace, jako je program auditu,
- pravidel a postupů auditorské společnosti týkajících se jejího systému řízení kvality. V případě auditorova interního experta může systém řízení kvality auditorské společnosti zahrnovat pravidla nebo postupy týkající se práce experta. Rozsah dokumentace v auditních dokumentech závisí na povaze takových pravidel nebo postupů. V auditních dokumentech nemusí být např. požadována žádná dokumentace, má-li auditorská společnost k dispozici podrobné protokoly pokrývající okolnosti, za nichž je práce experta využita.

Povaha, rozsah a cíl práce (viz odstavec 11(a))

A27. Při uzavírání dohody o povaze, rozsahu a cíli práce auditorova experta může být často relevantní projednat všechny relevantní standardy vztahující se na výkon odborné činnosti nebo jiné profesní nebo jiné požadavky platné v příslušném odvětví, které bude expert dodržovat.

Role a povinnosti (viz odstavec 11(b))

A28. Dohoda o rolích a povinnostech auditora a auditorova experta může zahrnovat:

- skutečnost, zda auditor nebo auditorův expert bude provádět podrobné testování zdrojových dat,
- svolení s tím, aby auditor projednával zjištění nebo závěry auditorova experta s účetní jednotkou a dalšími osobami a aby v případě nutnosti uvedl podrobnosti o zjištěních či závěrech experta v základu pro modifikovaný výrok ve zprávě auditora, (viz odstavec A42)
- všechny případné dohody o tom, že auditorův expert bude informován o závěrech auditora týkajících se práce experta.

Auditní dokumenty

A29. Dohoda o rolích a povinnostech auditora a auditorova experta může zahrnovat také dohodu o vzájemném přístupu k auditním dokumentům a o jejich ponechání si. Je-li auditorův expert členem týmu provádějícího zakázku, tvoří auditní dokumenty takového experta součást dokumentace auditu. Pokud nebude v jakékoli dohodě stanoveno jinak,

jsou auditní dokumenty auditorova externího experta jeho výhradním vlastnictvím a nejsou součástí dokumentace auditu.

Komunikace (viz odstavec 11(c))

A30. Náležitě propojení povahy, načasování a rozsahu postupů auditorova experta s dalšími pracemi na auditu a správné upravení cílů auditorova experta v průběhu auditu usnadňuje efektivní obousměrná komunikace. Pokud se např. práce auditorova experta vztahuje k závěrům auditora souvisejícím s významným rizikem, bude vhodné jak vypracování oficiální písemné zprávy při dokončení práce experta, tak předkládání ústních hlášení v průběhu prací. K včasné a efektivní komunikaci, zejména u velkých zakázek, může přispět určení konkrétních partnerů nebo zaměstnanců, kteří budou v kontaktu s auditorovým expertem, a postupů uplatňovaných při komunikaci mezi expertem a účetní jednotkou.

Důvěrnost informací (viz odstavec 11(c))

A31. Je nezbytné, aby se ustanovení příslušných etických požadavků o zachování důvěrnosti informací, která se vztahují na auditora, vztahovala rovněž na auditorova experta. Další požadavky mohou vymezovat právní předpisy. Účetní jednotka může také požadovat, aby byla s auditorovými externími experty dohodnuta konkrétní ustanovení týkající se důvěrnosti informací.

Posuzování vhodnosti práce auditorova experta (viz odstavec 12)

A32. Povahu, načasování a rozsah auditorských postupů sloužících k posouzení vhodnosti práce experta pro účely auditora ovlivňuje auditorovo vyhodnocení způsobilosti auditorova experta, jeho schopností a objektivity, obeznámení auditora s oblastí specializace auditorova experta a povahou práce prováděné auditorovým expertem.

Zjištění a závěry auditorova experta (viz odstavec 12(a))

A33. Níže jsou uvedeny příklady konkrétních postupů sloužících k posouzení vhodnosti práce auditorova experta pro auditorovy účely:

- dotazování auditorova experta,
- kontrola auditních dokumentů a zpráv auditorova experta,
- doplňkové postupy, jako jsou:
 - sledování práce auditorova experta,
 - prověření zveřejněných údajů, např. statistických hlášení z důvěryhodných a závazných zdrojů,
 - potvrzení si důležitých záležitostí třetími stranami,
 - provedení podrobných analytických postupů, a
 - opakované provedení výpočtů,
- diskuze s jiným expertem s odpovídajícími znalostmi a zkušenostmi v případech, kdy např. zjištění či závěry auditorova experta nesouhlasí s dalšími důkazními informacemi,
- projednání zprávy auditorova experta s vedením.

A34. K faktorům relevantním pro posuzování relevantnosti a přiměřenosti zjištění či závěrů auditorova experta, ať již předkládaných v podobě zpráv nebo jinou formou, mohou patřit následující skutečnosti:

- zda jsou tato zjištění či tyto závěry prezentovány způsobem, který je v souladu s veškerými odbornými či profesními standardy vztahujícími se na auditorova experta,
- zda jsou zjištění či závěry jasně formulovány, včetně odkazu na cíle dohodnuté s auditorem, rozsah prováděné práce a platné standardy,
- zda zjištění či závěry vycházejí ze správného období a přihlížejí k událostem po datu účetní závěrky, je-li to relevantní,
- zda se na zjištění či závěry vztahují jakékoli výhrady, omezení nebo omezení při jejich použití; pokud ano, zda z této skutečnosti plynou nějaké důsledky pro auditora, a
- zda byly při jejich sestavení v náležitý potaz vzaty chyby nebo odchýlení, kterých si auditorův expert povšiml.

Předpoklady, metody a zdrojová data

Předpoklady a metody (viz odstavec 12(b))

A35. Je-li účelem práce auditorova experta vyhodnocení výchozích předpokladů a metod, včetně případných modelů, které vedení použilo při vypracování účetního odhadu, zaměří se auditorovy postupy pravděpodobně zejména na vyhodnocení toho, zda auditorův expert tyto předpoklady a metody správně zkontroloval. Je-li účelem práce auditorova experta vypracování bodového odhadu nebo rozmezí odhadu auditora ke srovnání s bodovým odhadem vedení, zaměří se auditorovy postupy zřejmě především na vyhodnocení předpokladů a metod, včetně případných modelů, použitých auditorovým expertem.

A36. V ISA 540¹⁶ jsou popsány předpoklady a metody používané vedením při tvorbě účetních odhadů, včetně vysoce specializovaných modelů sestavených účetní jednotkou, které jsou v některých případech používány. Přestože je tento popis spojen se situací, kdy auditor získává dostatečné a vhodné důkazní informace o předpokladech a metodách vedení, může auditorovi pomoci i při vyhodnocování předpokladů a metod auditorova experta.

A37. Jestliže je součástí práce auditorova experta použití významných předpokladů a metod, patří k faktorům relevantním pro auditorovo vyhodnocení těchto předpokladů a metod skutečnost, zda jsou tyto předpoklady a metody:

- obecně akceptovány v oboru, v němž auditorův expert působí,
- v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví,
- závislé na použití speciálního modelu a
- v souladu s předpoklady a metodami vedení; pokud ne, jaký je důvod odlišností a jejich dopad.

¹⁶ ISA 540 „Audit účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, a související zveřejňování“, odstavce 8, 13 a 15.

Zdrojová data používaná auditorovým expertem (viz odstavec 12(c))

A38. Jestliže auditorův expert používá v rámci své práce zdrojová data, která jsou z pohledu expertovy práce významná, mohou být k testování těchto dat použity např. následující postupy:

- ověření původu dat, včetně seznámení se s vnitřními kontrolami vztahujícími se na tato data, případně na jejich přenos expertovi, a je-li to relevantní, také testování těchto kontrol,
- posouzení úplnosti a interní konzistence dat.

A39. V mnoha případech může auditor zdrojová data testovat. V některých případech, kdy je povaha zdrojových dat používaných auditorovým expertem vysoce odborná a data úzce souvisejí s oborem experta, však může zdrojová data testovat expert. Pokud auditorův expert zdrojová data testuje, může být vhodným postupem, který auditorovi pomůže posoudit relevantnost, úplnost a správnost těchto dat, dotazování experta nebo dohled nad jeho testy či jejich kontrola.

Nevhodná práce (viz odstavec 13)

A40. Dojde-li auditor k závěru, že práce auditorova experta není pro jeho účely vhodná, a auditor není schopen vyřešit záležitost pomocí dodatečných auditorských postupů vyžadovaných v odstavci 13, které mohou zahrnovat provedení dalších prací expertem i auditorem nebo zaměstnání či najmutí dalšího experta, bude možná nutné vydat ve zprávě auditora modifikovaný výrok v souladu s ISA 705, neboť auditor nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace¹⁷.

Odkazy na auditorova experta ve zprávě auditora (viz odstavec 14 – 15)

A41. V některých případech mohou právní předpisy vyžadovat odkaz na práci auditorova experta, např. pro účely transparentnosti ve veřejném sektoru.

A42. V určitých případech může být vhodné odkázat na auditorova experta ve zprávě auditora, která obsahuje modifikovaný výrok, v zájmu objasnění povahy modifikace. Za těchto okolností bude auditor před uvedením takového odkazu zřejmě potřebovat svolení auditorova experta.

¹⁷ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 6(b).

Příloha

(viz odstavec A25)

Skutečnosti, které mohou být zahrnuty do dohody mezi auditorem a jeho externím expertem

Tato příloha obsahuje přehled skutečností, které může auditor zahrnout do dohody s auditorovým externím expertem. Následující přehled je pouze ilustrativní, nikoli vyčerpávající. Jeho účelem je sloužit jen jako vodítko, kterého je možno se přidržit ve spojitosti se zvažováním skutečností popsaných v tomto standardu. Zahrnutí konkrétních skutečností do dohody závisí na okolnostech zakázky. Tento přehled může rovněž pomoci při posuzování skutečností, které mají být zahrnuty do dohody s auditorovým interním expertem.

Povaha, rozsah a cíl práce auditorova externího experta

- povaha a rozsah postupů, které má provádět auditorův externí expert,
- cíl práce auditorova externího experta v kontextu skutečností, k nimž je nutno přihlížet z pohledu materiality a rizik ve spojitosti se skutečností, ke které se vztahuje práce auditorova externího experta a, je-li to relevantní, příslušného rámce účetního výkaznictví,
- veškeré relevantní standardy vztahující se na výkon odborné činnosti nebo jiné profesní či jiné požadavky platné v příslušném odvětví, které bude auditorův externí expert dodržovat,
- předpoklady a metody, včetně případných modelů, které bude auditorův externí expert používat, a jejich závaznost,
- datum účinnosti předmětu práce auditorova externího experta, případně testovací období vztahující se na tento předmět, a požadavky týkající se událostí po datu účetní závěrky.

Role a povinnosti auditora a auditorova externího experta

- příslušné auditorské a účetní standardy a regulační či zákonné požadavky,
- souhlas auditorova externího experta se zamýšleným využitím expertovy zprávy ze strany auditora, včetně souhlasu se všemi případnými odkazy na ni nebo jejím zveřejněním dalším osobám, např. s odkazy na tuto zprávu v základu pro modifikovaný výrok ve zprávě auditora nebo se zveřejněním zprávy vedení nebo výboru pro audit,
- povaha a rozsah auditorovy kontroly práce auditorova externího experta,
- skutečnost, zda auditor nebo auditorův externí expert bude testovat zdrojová data,
- přístup auditorova externího experta k záznamům, souborům a zaměstnancům účetní jednotky a k expertům najatým účetní jednotkou,
- postupy komunikace mezi auditorovým externím expertem a účetní jednotkou,
- vzájemný přístup auditora a auditorova externího experta k auditním dokumentům,
- vlastnictví a kontrola auditních dokumentů během zakázky a po jejím dokončení, včetně všech případných požadavků na archivaci souborů,
- odpovědnost auditorova externího experta za provádění práce s vynaložením náležitých schopností a péče,
- způsobilost auditorova externího experta a jeho schopnost provádět práci,

VYUŽITÍ PRÁCE AUDITOROVA EXPERTA

- očekávání, že auditorův externí expert využije veškeré své znalosti relevantní pro audit nebo, nebude-li tomu tak, že o tom informuje auditora,
- veškerá omezení týkající se spojení auditorova externího experta se zprávou auditora,
- veškeré dohody informovat auditorova externího experta o auditorově závěru týkajícím se práce experta.

Komunikace a zprávy

- metody a frekvence komunikace, včetně:
 - způsobu, jakým bude probíhat informování o zjištěních či závěrech auditorova externího experta (písemná zpráva, ústní hlášení, průběžné informování týmu provádějícího zakázku apod.),
 - vymezení konkrétních členů týmu provádějícího zakázku, kteří budou v kontaktu s auditorovým externím expertem.
- termín, k němuž auditorův externí expert dokončí práce a bude informovat auditora o zjištěních či závěrech,
- povinnost auditorova externího experta informovat bezodkladně o veškerých možných zpožděních při dokončování práce a o všech potenciálních výhradách či omezeních týkajících se expertových zjištěních či závěrů,
- povinnost auditorova externího experta informovat bezodkladně o případech, kdy účetní jednotka neumožnila expertovi přístup ke svým záznamům, souborům a zaměstnancům nebo k expertům najatým účetní jednotkou,
- povinnost auditorova externího experta upozornit auditora na všechny informace, které by mohly být dle experta relevantní pro audit, včetně všech změn v okolnostech, o nichž informoval dříve,
- povinnost auditorova externího experta informovat o okolnostech, které by mohly ohrozit expertovu objektivitu, a o všech vhodných zabezpečovacích prvcích, které by mohly tato rizika eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň.

Důvěrnost informací

- nutnost, aby auditorův expert dodržoval požadavky týkající se důvěrnosti informací, včetně:
 - ustanovení relevantních etických požadavků týkající se důvěrnosti informací, které se vztahují na auditora,
 - dalších případných požadavků vyplývajících z právních předpisů,
 - případných zvláštních ustanovení o důvěrnosti informací požadovaných účetní jednotkou.