

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 500

AUDÍTORSKÉ DÔKAZY

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1 – 2
Dátum nadobudnutia účinnosti	3
Cieľ	4
Definície	5
Požiadavky	
Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy	6
Informácie, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy	7 – 9
Výber položiek na testovanie s cieľom získať audítorské dôkazy	10
Nekonzistentnosť audítorských dôkazov alebo pochybnosti o ich spoľahlivosti	11
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy	A1 – A25
Informácie, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy	A26 – A51
Výber položiek na testovanie s cieľom získať audítorské dôkazy	A52 – A56
Nekonzistentnosť audítorských dôkazov alebo pochybnosti o ich spoľahlivosti ...	A57

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 500 „Audítorské dôkazy“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) vysvetľuje, čo pri audite finančných výkazov predstavujú audítorské dôkazy, a zaoberá sa zodpovednosťou audítora za vypracovanie a vykonanie audítorských postupov na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov, ktoré mu umožnia dospieť k primeraným záverom, na ktorých založí svoj názor audítora.
2. Tento ISA sa vzťahuje na všetky audítorské dôkazy získané počas auditu. Iné ISA sa zaoberajú špecifickými aspektmi auditu (napríklad ISA 315 (revidované znenie)¹), audítorskými dôkazmi, ktoré treba získať vzhľadom na konkrétnu otázku (napríklad ISA 570 (revidované znenie)²), špecifickými postupmi na získanie audítorských dôkazov (napríklad ISA 520³) a vyhodnotením, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (ISA 200⁴ a ISA 330⁵).

Dátum nadobudnutia účinnosti

3. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Cieľ

4. Cieľom audítora je vypracovať a vykonať audítorské postupy tak, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré mu umožnia dospieť k primeraným záverom, na ktorých založí svoj názor audítora.

Definície

5. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:
 - a) účtovné záznamy (*Accounting records*) – záznamy o prvotných účtovných zápisoch a podporná dokumentácia, napríklad šeky a záznamy o elektronických prevodoch finančných prostriedkov, faktúry, zmluvy, hlavná kniha a analytická evidencia, záznamy v účtovnom denníku a iné úpravy finančných výkazov, ktoré sa neodrazili v záznamoch v účtovných denníkoch, ako aj záznamy, akými sú pracovné listy a tabuľky dokumentujúce rozdelenie nákladov, výpočty, odsúhlasenia a zverejnenia informácií,
 - b) vhodnosť (audítorských dôkazov) [*Appropriateness (of audit evidence)*] – miera kvality audítorských dôkazov, teda ich relevantnosť a spoľahlivosť z hľadiska podpory záverov, na ktorých je založený názor audítora,
 - c) audítorský dôkaz (*Audit evidence*) – informácie, ktoré audítor použil na to, aby dospel k záverom, na ktorých je založený názor audítora. K audítorským dôkazom patria informácie obsiahnuté v účtovných záznamoch, ktoré sú podkladom pre zostavenie finančných výkazov, ako aj informácie získané z iných zdrojov,
 - d) expert nominovaný manažmentom (*Management's expert*) – osoba alebo organizácia s odbornými znalosťami z inej oblasti než účtovníctvo alebo audit, ktorých prácu v danej oblasti účtovná jednotka využije ako pomoc pri zostavovaní finančných výkazov,

¹ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“.

² ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“.

³ ISA 520 „Analytické postupy“.

⁴ ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

⁵ ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

- e) dostatok (audítorských dôkazov) (*Sufficiency*) – meradlo kvantity audítorských dôkazov. Potrebné množstvo audítorských dôkazov závisí od toho, ako audítor posúdi riziko významnej nesprávnosti, ako aj od kvality takýchto audítorských dôkazov.

Požiadavky

Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy

- 6. Audítor vypracuje a vykoná audítorské postupy, ktoré budú za daných okolností vhodné na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. (pozri: odseky A1 až A25)

Informácie, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy

- 7. Pri vypracúvaní a vykonávaní audítorských postupov audítor zväží relevantnosť a spoľahlivosť informácií, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy. (pozri: odseky A26 až A33)
- 8. Keď sa informácie, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy, vypracovali na základe práce experta nominovaného manažmentom, audítor v potrebnom rozsahu, po zohľadnení závažnosti práce experta na účely audítora: (pozri: odseky A34 až A36)
 - a) vyhodnotí spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť tohto experta, (pozri: odseky A37 až A43)
 - b) oboznámi sa s prácou tohto experta a (pozri: odseky A44 až A47)
 - c) vyhodnotí vhodnosť práce tohto experta ako audítorského dôkazu pre relevantné tvrdenie. (pozri: odsek A48)
- 9. Keď audítor používa informácie, ktoré vypracovala účtovná jednotka, vyhodnotí, či sú tieto informácie na jeho účely dostatočne spoľahlivé a, ak je za daných okolností potrebné:
 - a) získa audítorské dôkazy o presnosti a kompletnosti informácií a (pozri: odseky A49 až A50)
 - b) vyhodnotí, či sú informácie na účely audítora dostatočne presné a podrobné. (pozri: odsek A51)

Výber položiek na testovanie s cieľom získať audítorské dôkazy

- 10. Pri vypracúvaní podoby testov kontrol a testov detailov audítor určuje prostriedky na výber položiek na testovanie, ktoré sú účinné z hľadiska splnenia účelu audítorského postupu. (Pozri: odseky A52 až A56)

Nekonzistentnosť audítorských dôkazov alebo pochybnosti o ich spoľahlivosti

- 11. Keď:
 - a) audítorský dôkaz získaný z jedného zdroja je nekonzistentný s dôkazom získaným z iného zdroja, alebo
 - b) audítor má pochybnosti o spoľahlivosti informácií, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy,
 audítor rozhodne o tom, ako treba upraviť alebo doplniť audítorské postupy, aby sa táto záležitosť vyriešila a zväží prípadný vplyv danej záležitosti na ostatné aspekty auditu. (Pozri: odsek A57)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály**Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri: odsek 6)**

- A1. Audítorské dôkazy sú nevyhnutné na podporu názoru audítora a audítorskej správy. Majú kumulatívny charakter a získavajú sa najmä audítorskými postupmi vykonávanými počas auditu. Môžu však obsahovať aj informácie získané z iných zdrojov, napríklad z predchádzajúcich auditov (za predpokladu, že audítor zistil, či od predchádzajúceho auditu nedošlo k zmenám, ktoré by mohli ovplyvniť relevantnosť predchádzajúceho auditu pre aktuálny audit⁶) alebo firemných postupov kontroly kvality na akceptáciu klienta a pokračovanie vzťahu s ním. Okrem ďalších zdrojov v účtovnej jednotke aj mimo nej sú významným zdrojom audítorských dôkazov aj účtovné záznamy účtovnej jednotky. Informácie, ktoré sa môžu použiť ako audítorské dôkazy, mohli byť vypracované aj na základe práce experta nominovaného manažmentom. K audítorským dôkazom patria informácie, ktoré podporujú a potvrdzujú tvrdenia manažmentu, ako aj všetky informácie, ktoré sú s takýmito tvrdeniami v rozpore. V niektorých prípadoch audítor použije aj skutočnosť, že informácie neexistujú (napríklad, keď manažment odmietne poskytnúť požadované vyhlásenie), takže táto skutočnosť tiež predstavuje audítorský dôkaz.
- A2. Práca audítora pri formulovaní jeho názoru zväčša pozostáva zo získavania a vyhodnocovania audítorských dôkazov. Audítorské postupy na získanie audítorských dôkazov môžu zahŕňať preskúmanie, pozorovanie, potvrdenie, prepočet, prípadne opätovné vykonanie postupov a analytické postupy, často v rôznych kombináciách popri získavaní informácií. Získavaním informácií sa síce môžu zabezpečiť dôležité audítorské dôkazy, môžu sa dokonca zabezpečiť aj dôkazy o nesprávnosti, ale získavanie informácií samo osebe zvyčajne neposkytuje dostatočné audítorské dôkazy o tom, že na úrovni tvrdení neexistujú významné nesprávnosti a že kontroly fungujú účinne.
- A3. Ako sa vysvetľuje v ISA 200⁷, primerané uistenie je získané vtedy, keď audítor získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy umožňujúce znížiť riziko auditu (teda riziko, že audítor vyjadrí nevhodný názor, keď finančné výkazy obsahujú významnú nesprávnosť) na prijateľne nízku úroveň.
- A4. Dostatočnosť a vhodnosť audítorských dôkazov navzájom súvisia. Dostatočnosť je meradlom množstva audítorských dôkazov. Množstvo audítorských dôkazov, ktoré treba získať, je ovplyvnené tým, ako audítor posúdi riziká nesprávností (čím sú posudzované riziká vyššie, tým viac audítorských dôkazov sa zrejme bude vyžadovať), ako aj kvalitou takýchto audítorských dôkazov (čím je kvalita vyššia, tým menšie množstvo sa môže požadovať). Väčšie množstvo získaných audítorských dôkazov však nenahrádza ich zlú kvalitu.
- A5. Vhodnosť je mierou kvality audítorských dôkazov, teda ich relevantnosť a spoľahlivosť z hľadiska podpory pre závery, na ktorých je založený názor audítora. Spoľahlivosť dôkazov ovplyvňuje ich zdroj a charakter a závisí od individuálnych okolností, za ktorých sa dôkazy získali.
- A6. ISA 330 od audítora vyžaduje, aby usúdil, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy⁸. To, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy umožňujúce znížiť riziko auditu na prijateľne nízku úroveň a dospieť k primeraným záverom, na ktorých audítor založí svoj názor, je záležitosťou odborného úsudku. V ISA 200 sa rozoberajú záležitosti, ako charakter audítorských postupov, včasnosť finančného vykazovania a vyváženosti

⁶ ISA 315 (revidované znenie), odsek 9.

⁷ ISA 200, odsek 5.

⁸ ISA 330, odsek 26.

prínosov a nákladov, čo sú relevantné faktory, ktoré audítor uplatňuje pri odbornom úsudku týkajúcom sa otázky, či sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

Zdroje audítorských dôkazov

- A7. Niektoré audítorské dôkazy sa získavajú vykonaním audítorských postupov na otestovanie účtovných záznamov, napríklad analýzou a previerkou, opätovným vykonaním postupov, podľa ktorých sa postupuje v procese finančného výkazníctva, ako aj odsúhlasením so súvisiacim typom informácií a uplatnením tých istých informácií. Vykonaním takýchto audítorských postupov môže audítor zistiť, či sú účtovné záznamy interne konzistentné a v súlade s finančnými výkazmi.
- A8. Väčšie uistenie zvyčajne poskytnú konzistentné audítorské dôkazy rôzneho charakteru získané z rozličných zdrojov, než jednotlivé audítorské dôkazy posudzované individuálne. Napríklad potvrdzujúce informácie získané zo zdroja nezávislého od účtovnej jednotky môžu zvýšiť mieru uistenia, ktoré audítor získal z audítorských dôkazov, ktoré boli vytvorené interne, napríklad dôkazy existujúce v účtovných záznamoch, zápisniciach zo zasadaní alebo vyhláseniach manažmentu.
- A9. Informácie zo zdrojov nezávislých od účtovnej jednotky, ktoré môže audítor použiť ako audítorské dôkazy, môžu zahŕňať potvrdenia od tretích osôb, správy analytikov a porovnateľné údaje o konkurentoch (porovnávacie údaje).

Audítorské postupy na získanie audítorských dôkazov

- A10. Audítorské dôkazy vedúce k primeraným záverom, na ktorých audítor založí svoj názor, sa v súlade s požiadavkou a bližším vysvetlením v ISA 315 a ISA 330 získavajú vykonaním:
- a) postupov zameraných na posúdenie rizík, a
 - b) ďalších audítorských postupov, ktoré pozostávajú z:
 - (i) testov kontrol, keď ich vyžadujú ISA alebo keď o ich vykonaní rozhodol audítor, a
 - (ii) substantívnych postupov vrátane testov detailov a substantívnych analytických postupov.
- A11. Audítorské postupy opísané ďalej v odsekoch A14 až A25 sa môžu v závislosti od súvislosti, za akých ich audítor uplatňuje, používať ako postupy na posúdenie rizík, ako testy kontrol alebo ako substantívne postupy. Ako je vysvetlené v ISA 330, audítorské dôkazy získané počas prechádzajúcich auditov môžu byť za určitých okolností zdrojom vhodných audítorských dôkazov, keď audítor vykoná audítorské postupy, aby zistil, či sú aj naďalej relevantné⁹.
- A12. Charakter a časové rozvrhnutie audítorských postupov, ktoré sa majú použiť, môže ovplyvniť skutočnosť, že niektoré účtovné údaje a iné informácie môžu byť k dispozícii iba v elektronickej forme, prípadne iba v určitom čase alebo období. Napríklad, zdrojové dokumenty, akými sú nákupné objednávky a faktúry, môžu existovať iba v elektronickej forme, ak účtovná jednotka používa elektronické obchodovanie, alebo môžu byť po naskenovaní znehodnotené, ak účtovná jednotka používa systémy obrazového spracovania, aby zjednodušila archiváciu a sledovanie.
- A13. Niektoré elektronické informácie sa po uplynutí stanoveného obdobia nemusia dať získať, napríklad, keď sa zmení súbor a záložný súbor neexistuje. V dôsledku pravidiel, ktoré má účtovná jednotka na archiváciu dát, môže teda

⁹ ISA 330, odsek A35.

audítora považovať za nevyhnutné požadovať, aby sa určité informácie uchovali vtedy, keď sú k dispozícii, čím sa zachovávajú pre potreby preverenia audítorom alebo na vykonanie audítorských postupov.

Preskúmanie

- A14. Preskúmanie zahŕňa kontrolu záznamov alebo dokladov, interných alebo externých, v papierovej alebo elektronickej forme alebo na iných nosičoch, prípadne fyzickú obhliadku majetku. Preskúmaním záznamov a dokumentov sa získajú audítorské dôkazy s rôznym stupňom spoľahlivosti v závislosti od ich charakteru a zdroja a v prípade interných záznamov a dokumentov od účinnosti kontrol zameraných na ich vytváranie. Príkladom preskúmania používaného ako test kontrol je preskúmanie záznamov z hľadiska dôkazu o schválení.
- A15. Niektoré dokumenty predstavujú priame audítorské dôkazy o existencii majetku, napríklad dokumenty predstavujúce finančné nástroje, akými sú akcie či dlhopisy. Preskúmanie takýchto dokumentov nemusí nevyhnutne poskytnúť dôkazy o vlastníctve alebo ocenení. Navyše, preskúmanie už zrealizovanej zmluvy môže poskytnúť audítorské dôkazy týkajúce sa uplatňovania účtovných pravidiel účtovnou jednotkou, napríklad vykazovania výnosov.
- A16. Preskúmanie hmotného majetku môže byť zdrojom spoľahlivých audítorských dôkazov o jeho existencii, nemusí však nevyhnutne poskytovať dôkazy o právach a povinnostiach účtovnej jednotky alebo o ocenení majetku. Preskúmanie jednotlivých položiek zásob môže byť súčasťou pozorovania fyzickej inventúry.

Pozorovanie

- A17. Pozorovanie predstavuje sledovanie procesu alebo postupu, ktorý vykonáva niekto iný, napríklad keď audítora pozoruje zamestnancov účtovnej jednotky pri fyzickej inventúre, alebo keď pozoruje vykonávanie kontrolných činností. Pozorovanie poskytuje audítorské dôkazy o vykonávaní procesu alebo postupu, obmedzuje sa však na časový úsek, v ktorom sa pozorovanie uskutočňuje, a limitujúcim faktorom je aj to, že samotné pozorovanie môže ovplyvniť spôsob, akým sa proces alebo postup vykonáva. Podrobnejšie usmernenie týkajúce sa pozorovania inventúry zásob sa nachádza v ISA 501¹⁰.

Externé potvrdenia

- A18. Externé potvrdenie predstavuje audítorský dôkaz, ktorý audítora získa ako písomnú odpoveď od tretej osoby (potvrdzujúcej strany) priamo zaslanú audítora v papierovej forme, prípadne na elektronickej alebo inom nosiči. Postupy externého potvrdzovania bývajú často relevantné v súvislosti s tvrdeniami spojenými s určitými zostatkami účtov a ich prvkami. Externé potvrdzovanie sa však nemusí obmedzovať iba na zostatky účtov. Audítora môže, napríklad, požiadať o potvrdenie zmluvných podmienok alebo podmienok transakcií, ktoré má účtovná jednotka s tretími osobami. Žiadosť o potvrdenie možno koncipovať ako otázku, či bola zmluva nejakým spôsobom upravená a ak áno, čoho sa zmena týka. Postupy externého potvrdzovania sa používajú aj na získanie audítorských dôkazov o tom, že určité podmienky neexistujú, napríklad, že neexistuje „vedľajšia dohoda“, ktorá by mohla ovplyvniť vykazovanie výnosov. Podrobnejšie usmernenie je uvedené v ISA 505¹¹.

Prepočítanie

- A19. Prepočítanie pozostáva z prekontrolovania matematickej správnosti dokumentov alebo záznamov. Prepočítanie sa dá vykonať manuálne alebo elektronicke.

¹⁰ ISA 501 „Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky“.

¹¹ ISA 505 „Externé potvrdenia“.

Opakované vykonanie

A20. Opakované vykonanie predstavuje vykonanie postupov alebo kontrol, ktoré audítor vykoná nezávisle od postupov a kontrol pôvodne vykonaných ako súčasť interných kontrol účtovnej jednotky.

Analytické postupy

A21. Analytické postupy predstavujú vyhodnotenie finančných informácií analýzou prijateľnosti vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi. Analytické postupy zahŕňajú aj potrebné preskúmanie zistených výkyvov a vzťahov, ktoré nie sú v súlade s ostatnými relevantnými informáciami, prípadne sa významne líšia od predpokladaných hodnôt. Podrobnejšie usmernenie je uvedené v ISA 520.

Získavanie informácií

A22. Získavanie informácií predstavuje požadovanie finančných aj nefinančných informácií od znalých osôb v rámci účtovnej jednotky alebo mimo nej. Zisťovanie informácií je postup, ktorý sa počas celého auditu často používa popri iných audítorských postupoch. Spôsoby zisťovania informácií sú rôzne, od formálneho písomného spôsobu až po neformálnym spôsobom ústne položené otázky. Vyhodnotenie odpovedí na otázky je neoddeliteľnou súčasťou procesu získavania informácií.

A23. Odpovede na otázky môžu audítorovi poskytnúť informácie, ktoré predtým nemal, prípadne informácie, ktoré potvrdzujú audítorské dôkazy. Odpovede môžu prípadne poskytnúť informácie zásadne odlišné od ostatných informácií, ktoré audítor získal, napríklad informácie týkajúce sa možnosti, že by manažment obchádzal kontroly. V niektorých prípadoch sú odpovede na otázky podkladom na to, aby audítor upravil niektoré audítorské postupy, prípadne aby vykonal dodatočné audítorské postupy.

A24. Aj keď potvrdzovanie dôkazov nadobudnutých získavaním informácií často býva mimoriadne dôležité, v prípade získavania informácií o zámeroch manažmentu však môžu byť dostupné informácie podporujúce zámery manažmentu obmedzené. V takýchto prípadoch sa dajú relevantné informácie potvrdzujúce dôkazy nadobudnuté získavaním informácií získať z poznatkov o tom, ako manažment v minulosti realizoval zámery, ktoré deklaroval, z poznatkov o dôvodoch, ktorými manažment zdôvodňoval výber určitého postupu, ako aj zo schopnosti manažmentu doviest' určitý postup až do konca.

A25. V súvislosti s niektorými záležitosťami môže audítor považovať za nevyhnutné získať od manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním písomné vyhlásenia ako potvrdenie odpovedí získaných na ústne položené otázky. Podrobnejšie usmernenie je uvedené v ISA 580¹².

Informácie, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy**Relevantnosť a spoľahlivosť (pozri: odsek 7)**

A26. Ako sa uvádza v odseku A1, audítorské dôkazy sa síce získavajú najmä audítorskými postupmi vykonávanými počas auditu, ale môžu zahŕňať aj informácie získané z iných zdrojov, akými môžu za určitých okolností byť, napríklad, predchádzajúce audity a firemné postupy kontroly kvality v súvislosti s akceptáciou klienta a pokračovaním vzťahu s ním. Kvalitu všetkých audítorských dôkazov ovplyvňuje relevantnosť a spoľahlivosť informácií, na ktorých sú dôkazy založené.

Relevantnosť

¹² ISA 580 „Písomné vyhlásenia“.

- A27. Relevantnosť sa zaoberá logickou súvislosťou medzi účelom audítorského postupu alebo vplyvom naň a, keď to je vhodné, zvažovaným tvrdením. Na relevantnosť informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy, môže vplývať smer testovania. Napríklad, keď má audítorský postup za cieľ otestovať nadhodnotenie záväzkov z hľadiska existencie alebo ocenenia, testovanie zaúčtovaných záväzkov môže predstavovať relevantný audítorský postup. Na druhej strane, pri testovaní podhodnotenia záväzkov z hľadiska existencie alebo ocenenia by testovanie zaúčtovaných záväzkov nebolo relevantné, relevantné by však mohlo byť testovanie takýchto informácií ako následne zrealizované platby, neuhradené faktúry, potvrdenia od dodávateľov a nespárované protokoly o prijatí.
- A28. Určitý súbor audítorských postupov môže byť zdrojom audítorských dôkazov, ktoré sú relevantné len pre isté tvrdenia a pre iné nie. Napríklad, preskúmanie dokumentov, ktoré sa týkajú inkasa pohľadávok po skončení účtovného obdobia môže poskytnúť audítorské dôkazy o existencii a ocenení, nemusí však nevyhnutne predstavovať dôkaz o zaúčtovaní do správneho účtovného obdobia. Podobne, audítorské dôkazy získané v súvislosti s konkrétnym tvrdením, napríklad existencia zásob, nie sú náhradou za získanie audítorských dôkazov týkajúcich sa iného tvrdenia, napríklad ocenenia týchto zásob. Na druhej strane, audítorské dôkazy získané z rôznych zdrojov alebo dôkazy rôzneho charakteru môžu byť často relevantné pre to isté tvrdenie.
- A29. Testy kontrol sú vypracované na vyhodnotenie účinnosti fungovania kontrol pri predchádzaní významným nesprávnostiam na úrovni tvrdení, ich odhaľovaní a oprave. Súčasťou vypracúvania podoby testov kontrol na získanie relevantných audítorských dôkazov je identifikácia podmienok (charakteristiky alebo vlastností), ktoré sú prejavom vykonania kontroly, a podmienok pre odklon, ktoré vypovedajú o tom, že došlo k odchýleniu sa od adekvátneho vykonania kontroly. Prítomnosť alebo neprítomnosť týchto podmienok môže následne otestovať audítor.
- A30. Substantívne postupy sú vypracované na odhaľovanie významných nesprávností na úrovni tvrdení. Pozostávajú z testov detailov a substantívnych analytických postupov. Vypracovanie podoby substantívnych postupov zahŕňa identifikáciu podmienok relevantných z hľadiska účelu testu, ktoré predstavujú nesprávnosť v relevantnom tvrdení.

Spôľahlivosť

- A31. Spôľahlivosť informácií, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy, a teda samotných audítorských dôkazov, ovplyvňuje zdroj a charakter informácií, ako aj okolnosti, za ktorých sa informácie získali vrátane, v relevantných prípadoch, kontrol zameraných na ich vypracovanie a uchovávanie. Existuje teda veľa výnimiek zo všeobecných záverov o spoľahlivosti rozličných druhov audítorských dôkazov. Dokonca aj v prípade získania informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy, z externých zdrojov môžu existovať okolnosti, ktoré ovplyvnia ich spoľahlivosť. Napríklad, informácie získané z nezávislého externého zdroja nemusia byť spoľahlivé, keď zdroj nie je informovaný, prípadne keď expert nominovaný manažmentom nie je objektívny. Je síce pravdou, že môžu existovať výnimky, ale nasledujúce všeobecné závery týkajúce sa spoľahlivosti môžu byť užitočné:
- audítorské dôkazy sú spoľahlivejšie, keď pochádzajú z nezávislého zdroja mimo účtovnej jednotky,
 - interne vytvorené audítorské dôkazy sú spoľahlivejšie, keď príslušné kontroly zavedené účtovnou jednotkou vrátane kontrol zameraných na ich vypracovanie a uchovávanie fungujú účinne,
 - audítorské dôkazy, ktoré audítor získa priamo (napríklad pozorovanie uplatňovania kontroly), sú spoľahlivejšie než audítorské dôkazy získané

nepriamo alebo pomocou dedukcie (napríklad získavanie informácií o uplatňovaní kontroly),

- audítorské dôkazy vo forme dokladov, v papierovej alebo elektronickej forme, prípadne na inom nosiči, sú spoľahlivejšie než dôkazy získané ústne (napríklad zápis zo stretnutia pripravený priamo počas stretnutia je spoľahlivejší než následné verbálne podanie prerokovaných záležitostí),
- audítorské dôkazy vo forme originálnych dokumentov sú spoľahlivejšie než audítorské dôkazy získané z fotokópií alebo presných kópií či dokumentov nasnímaných na film, zdigitalizovaných alebo inak prevedených do elektronickej formy, ktorých spoľahlivosť môže závisieť od kontrol ich vypracúvania a uchovávania.

A32. ISA 520 poskytuje presnejšie usmernenie týkajúce sa spoľahlivosti údajov používaných na účely vypracovania podoby analytických postupov ako substantívnych postupov¹³.

A33. ISA 240 sa zaoberá situáciami, keď má audítor dôvody domnievať sa, že dokument nie je autentický, prípadne že bol upravený bez toho, aby bol audítor o takejto úprave informovaný¹⁴.

Spoľahlivosť informácií, ktoré vypracuje expert nominovaný manažmentom (pozri: odsek 8)

A34. Zostavenie finančných výkazov účtovnej jednotky môže vyžadovať odborné znalosti z odboru iného než účtovníctvo alebo audítorská činnosť, napríklad aktuárske výpočty, oceňovanie alebo technické dáta. Účtovná jednotka môže zamestnať alebo angažovať expertov z týchto odborov, aby získala odborné poznatky potrebné na vypracovanie finančných výkazov. Keď sú odborné poznatky nevyhnutné a účtovná jednotka ich nezíska, zvyšuje sa riziko významnej nesprávnosti.

A35. Ak sa na vypracovanie informácií, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy, využila práca experta nominovaného manažmentom, platí požiadavka podľa odseku 8 tohto ISA. Napríklad, osoba alebo organizácia môžu mať odborné znalosti o uplatňovaní modelov na odhad reálnej hodnoty cenných papierov, pre ktoré neexistuje pozorovateľný trh. Keď táto osoba alebo organizácia uvedené odborné znalosti uplatní pri tvorbe odhadu, ktorý účtovná jednotka použije na zostavenie svojich finančných výkazov, je táto osoba alebo organizácia expertom nominovaným manažmentom a platí odsek 8. Ak však táto osoba alebo organizácia iba poskytne údaje o cene privátnych transakcií, ku ktorým účtovná jednotka nemá inak prístup a ktoré účtovná jednotka použije pre vlastné metódy na tvorbu odhadov, vzťahuje sa na takúto informáciu odsek 7 tohto ISA za predpokladu, že sa použije ako audítorský dôkaz, nepredstavuje však situáciu, keď účtovná jednotka používa experta nominovaného manažmentom.

A36. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov vzhľadom na požiadavku podľa odseku 8 tohto ISA môžu ovplyvniť záležitosti, ako napríklad:

- charakter a zložitosť záležitosti súvisiacej s expertom nominovaným manažmentom,
- riziká významných nesprávností v súvislosti s touto záležitosťou,
- dostupnosť náhradných zdrojov audítorských dôkazov,

¹³ ISA 520, odsek 5 písm. a).

¹⁴ ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“, odsek 13.

- charakter, vecný rozsah a ciele práce experta nominovaného manažmentom,
- skutočnosť, či je expert nominovaný manažmentom, zamestnancom účtovnej jednotky alebo osobou angažovanou na vykonanie príslušných služieb,
- do akej miery môže manažment kontrolovať alebo ovplyvňovať prácu ním nominovaného experta,
- či expert nominovaný manažmentom podlieha technickým štandardom upravujúcim vykonávanie práce alebo iným požiadavkám v rámci profesie alebo odvetvia,
- charakter a rozsah kontrol v účtovnej jednotke zameraných na prácu experta nominovaného manažmentom,
- poznatky a skúsenosti, ktoré má audítor z odboru predstavujúceho odbornosť experta nominovaného manažmentom,
- predchádzajúce skúsenosti audítora s prácou daného experta.

Spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť experta nominovaného manažmentom [pozri: odsek 8 písm. a)]

A37. Spôsobilosť sa vzťahuje na charakter a úroveň odborných znalostí experta nominovaného manažmentom. Schopnosť súvisí s vlastnosťou experta nominovaného manažmentom, vďaka ktorej vie danú spôsobilosť uplatniť za daných okolností. Faktormi ovplyvňujúcimi schopnosť môže byť, napríklad, geografická poloha, časové možnosti a dostupné zdroje. Objektívnosť sa vzťahuje na možné vplyvy zaujatosti, konfliktu záujmov alebo vplyvu iných osôb na profesionálny alebo obchodný úsudok experta nominovaného manažmentom. Spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť experta nominovaného manažmentom a všetky kontroly v účtovnej jednotke zamerané na jeho prácu sú dôležitými faktormi vo vzťahu k spoľahlivosti informácií, ktoré expert nominovaný manažmentom vypracuje.

A38. Informácie o spôsobilosti, schopnostiach a objektívnosti experta nominovaného manažmentom môžu pochádzať z rozličných zdrojov, napríklad z:

- osobnej skúsenosti s predchádzajúcou prácou tohto experta,
- diskusie s týmto expertom,
- diskusie s inými osobami, ktoré poznajú prácu tohto experta,
- poznatkov o kvalifikácii daného experta, jeho členstve v profesijnej organizácii alebo združení v rámci odvetvia, licencie na vykonávanie činnosti alebo iných foriem externého uznania,
- vydaných článkov alebo kníh, ktorých autorom je expert,
- od prípadného experta nominovaného audítorom, ktorý audítorovi pomáha získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa informácií, ktoré vypracoval expert nominovaný manažmentom.

A39. K záležitostiam relevantným na vyhodnotenie spôsobilosti, schopnosti a objektívnosti experta nominovaného manažmentom patrí skutočnosť, či prácu experta upravujú technické štandardy alebo iné požiadavky v rámci profesie alebo odvetvia, napríklad etické štandardy a iné požiadavky na členstvo v profesijnej organizácii alebo združení v rámci odvetvia, akreditačné štandardy orgánu udeľujúceho licenciю alebo požiadavky, ktoré ukladá zákon či predpis.

A40. K ďalším záležitostiam, ktoré môžu byť relevantné, patria napríklad:

- relevantnosť spôsobilosti experta nominovaného manažmentom vzhľadom na záležitosť, pre ktorú sa práca experta použije vrátane špecializovaných oblastí v rámci odboru daného experta. Napríklad, konkrétny aktuár sa môže špecializovať na poistenie majetku a neživotné poistenie, má však obmedzené odborné znalosti o dôchodkových výpočtoch,
- spôsobilosť experta nominovaného manažmentom vzhľadom na relevantné účtovné požiadavky, napríklad poznanie predpokladov a metód vrátane, keď to je vhodné, modelov konzistentných s platným rámcom finančného vykazovania,
- či nečakané udalosti, zmeny podmienok alebo audítorské dôkazy získané z výsledkov audítorských postupov nenaznačujú, že by mohlo byť nevyhnutné v priebehu auditu nanovo zvážiť pôvodné vyhodnotenie spôsobilosti, schopností a objektívnosti experta nominovaného manažmentom.

A41. Objektívnosť môže ohroziť celá škála okolností, napríklad hrozby vyplývajúce zo súkromného záujmu, z lobizmu, z dôverného vzťahu, z preverovania samého seba a zo zastrašovania. Takéto hrozby sa dajú zredukovať ochrannými opatreniami, ktoré môžu vytvoriť externé štruktúry (napríklad profesia experta nominovaného manažmentom, zákon alebo predpis) alebo pracovné prostredie experta nominovaného manažmentom (napríklad pravidlá a postupy kontroly kvality).

A42. Ochranné opatrenia síce nedokážu eliminovať všetky hrozby ohrozujúce objektívnosť experta nominovaného manažmentom, ale hrozba ako napríklad zastrašovanie môže byť menej významná v prípade experta, ktorého účtovná jednotka angažovala, než v prípade experta, ktorého účtovná jednotka zamestnáva, a účinnosť bezpečnostných opatrení, ako napr. pravidlá a postupy kontroly kvality, môže byť vyššia. Keďže hrozba ohrozujúca objektívnosť a vznikajúca na základe zamestnaneckého pomeru s účtovnou jednotkou bude vždy prítomná, nemožno v prípade experta, ktorého účtovná jednotka zamestnáva, zvyčajne vychádzať z predpokladu, že bude pravdepodobne objektívnejší než iní zamestnanci účtovnej jednotky.

A43. Pri hodnotení objektívnosti experta, ktorého účtovná jednotka angažovala, môže byť relevantné prediskutovať s manažmentom a s daným expertom záujmy a vzťahy, ktoré by mohli ohroziť objektívnosť experta, ako aj všetky platné ochranné opatrenia vrátane profesijných požiadaviek na experta a vyhodnotiť, či sú tieto ochranné opatrenia adekvátne. K záujmom a vzťahom, ktoré môžu viesť k vzniku hrozby, patria napríklad:

- finančné záujmy,
- obchodné a osobné vzťahy,
- poskytovanie iných služieb.

Spoznanie práce experta nominovaného manažmentom [pozri: odsek 8 písm. b)]

A44. Spoznanie práce experta nominovaného manažmentom zahŕňa spoznanie relevantnej oblasti odborných znalostí. Poznanie relevantnej oblasti odborných znalostí sa dá získať v spojení s určením audítora, či on sám má odborné znalosti na vyhodnotenie práce experta nominovaného manažmentom, alebo či na tento účel potrebuje vymenovať svojho experta¹⁵.

A45. K aspektom odboru experta nominovaného manažmentom relevantným pre audítora poznávanie môžu patriť napríklad:

¹⁵ ISA 620 „Využitie práce experta nominovaného audítorm“, odsek 7.

- skutočnosť, či expertov odbor obsahuje špeciálne oblasti, ktoré sú relevantné pre audit,
- skutočnosť, či platia profesionálne alebo iné štandardy a požiadavky zákonov alebo predpisov,
- aké predpoklady a metódy používa expert nominovaný manažmentom a či sú všeobecne akceptované v expertovom odbore a či sú vhodné na účely finančného vykazovania,
- charakter interných a externých údajov alebo informácií, ktoré používa expert nominovaný audítorom.

A46. V prípade experta nominovaného manažmentom, ktorého účtovná jednotka angažuje, bude zvyčajne existovať zákazkový list alebo iná písomná dohoda medzi účtovnou jednotkou a daným expertom. Vyhodnotenie tejto dohody v rámci oboznámenia sa s prácou experta nominovaného manažmentom môže audítorovi pomôcť pri rozhodovaní o vhodnosti:

- charakteru, vecného rozsahu a cieľoch práce experta,
- príslušných úloh a zodpovednosti manažmentu a daného experta,
- charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu informovania medzi manažmentom a expertom vrátane formy všetkých správ, ktoré má expert poskytnúť.

A47. V prípade experta nominovaného manažmentom, ktorého účtovná jednotka zamestnáva, je existencia takejto písomnej dohody menej pravdepodobná. Získanie informácií od experta a ostatných členov manažmentu môže byť pre audítora najvhodnejším spôsobom získania potrebného poznania.

Vyhodnotenie vhodnosti práce experta nominovaného manažmentom [pozri: odsek 8 písm. c)]

A48. Posúdenie vhodnosti práce experta nominovaného manažmentom ako audítorského dôkazu pre relevantné tvrdenia môže zahŕňať:

- relevantnosť a primeranosť zistení alebo záverov experta, ich konzistentnosť s ostatnými audítorskými dôkazmi, ako aj to, či sú vhodne premietnuté do finančných výkazov,
- ak práca experta vyžaduje používanie závažných predpokladov a metód, relevantnosť a primeranosť týchto predpokladov a metód,
- ak práca experta vyžaduje rozsiahle používanie zdrojových dát, relevantnosť, úplnosť a presnosť týchto zdrojových dát.

Informácie vypracované účtovnou jednotkou a použité na účely audítora [pozri: odsek 9 písm. a) – b)]

A49. Aby audítor získal spoľahlivé audítorské dôkazy, musia byť informácie vypracované účtovnou jednotkou, ktoré sa použijú na vykonávanie audítorských postupov, dostatočne úplné a presné. Napríklad, účinnosť auditovania tržieb aplikovaním štandardných cien na záznamy o objeme predaja je ovplyvnená presnosťou informácií o cenách, ako aj úplnosťou a presnosťou údajov o objeme predaja. Podobne, keď audítor zamýšľa otestovať určitú charakteristiku (napríklad schválenie) určitej populácie (napríklad platieb), výsledky testu budú menej spoľahlivé, ak populácia, z ktorej sa vyberajú položky na testovanie, nie je úplná.

A50. Audítorské dôkazy o presnosti a úplnosti takýchto informácií možno získavať súbežne s aktuálnym audítorským postupom uplatňovaným na informácie, ak je získanie takýchto audítorských dôkazov neoddeliteľnou súčasťou samotného audítorského postupu. Za iných okolností môže audítor získať audítorské dôkazy o presnosti a úplnosti takýchto informácií tým, že otestuje kontroly

zamerané na vypracovanie a uchovávanie informácií. Niekedy však môže auditor rozhodnúť, že sú nevyhnutné dodatočné audítorské postupy.

A51. V niektorých prípadoch môže auditor zamýšľať, že informácie vypracované účtovnou jednotkou použije na iné účely auditu. Auditor môže mať, napríklad, v pláne, že ukazovatele výkonnosti účtovnej jednotky použije na účely analytických postupov, alebo že využije informácie vypracované účtovnou jednotkou na monitorovacie aktivity, ako sú napr. správy interného auditu. V takýchto prípadoch vhodnosť získaných audítorských dôkazov ovplyvňuje skutočnosť, či sú informácie na účely audítora dostatočne presné alebo podrobné. Napríklad, ukazovatele výkonnosti, ktoré používa manažment, nemusia byť dosť presné na to, aby odhalili významné nesprávosti.

Výber položiek na testovanie s cieľom získať audítorské dôkazy (pozri: odsek 10)

A52. Účinným testom sa získajú vhodné audítorské dôkazy vtedy, keď tieto dôkazy brané spolu s inými audítorskými dôkazmi, ktoré sa získali alebo získajú, sú na účely audítora dostačujúce. Odsek 7 od audítora vyžaduje, aby pri výbere položiek na testovanie zistil, či sú informácie, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy, relevantné a spoľahlivé; ďalší aspekt účinnosti (dostatočnosť) je dôležitým kritériom pri výbere položiek na testovanie. Na výber položiek na testovanie má auditor k dispozícii tieto možnosti:

- a) výber všetkých položiek (stoppercentné preskúmanie),
- b) výber špecifických položiek,
- c) výber vzorky v audite.

Vhodnosť uplatnenia ktorejkoľvek z týchto možností alebo ich kombinácie môže závisieť od konkrétnych okolností, napríklad od rizík významných nesprávostí súvisiacich s testovaným tvrdením, ako aj od praktického hľadiska a účinnosti rozličných možností.

Výber všetkých položiek

A53. Auditor môže rozhodnúť, že najvhodnejšie bude preskúmať celú populáciu položiek predstavujúcich triedu transakcií alebo zostatok účtu (alebo niektorú vrstvu v rámci danej populácie). Stoppercentné preskúmanie je nepravdepodobné v prípade testu kontrol, bežnejšie sa však vyskytuje pri testoch detailov. Stoppercentné preskúmanie môže byť, napríklad, vhodné vtedy, keď:

- populáciu predstavuje malý počet položiek veľkej hodnoty,
- existuje závažné riziko a inými prostriedkami sa nedajú získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, alebo
- opakujúcim sa charakterom výpočtu alebo iným procesom, ktorý automaticky vykonáva informačný systém sa stoppercentné preskúmanie stáva efektívne z hľadiska nákladov.

Výber špecifických položiek

A54. Auditor môže rozhodnúť, že z populácie vyberie špecifické položky. Pri tomto rozhodovaní môže k relevantným faktorom patriť audátorovo poznanie účtovnej jednotky, posúdené riziká významných nesprávostí a vlastnosti testovanej populácie. Výber špecifických položiek na základe úsudku podlieha riziku nevyplývajúceho zo vzorky. Vybrané špecifické položky môžu zahŕňať:

- *položky s vysokou hodnotou alebo kľúčové položky.* Auditor môže rozhodnúť, že z populácie vyberie špecifické položky preto, lebo majú vysokú hodnotu alebo iné vlastnosti, napríklad položky, ktoré sú

podozrivé, nezvyčajné, mimoriadne náchylné na riziko, alebo sa v nich v minulosti vyskytli chyby,

- *všetky položky s hodnotou prevyšujúcou určitú sumu.* Audítora sa môže rozhodnúť, že preskúma položky, ktorých zaúčtované hodnoty prevyšujú určitú sumu, aby overil veľkú časť z celkovej sumy určitej triedy transakcií alebo zostatku účtu,
- *položky na získanie informácií.* Audítora môže preskúmať položky, aby získal informácie o veciach, ako napr. charakter účtovnej jednotky alebo charakter transakcií.

A55. Selektívne skúmanie špecifických položiek z triedy transakcií alebo zostatku účtu síce zvykne byť efektívnym prostriedkom na získanie audítorských dôkazov, nepredstavuje však výber vzorky v audite. Výsledky audítorských postupov uplatnených na takto vybrané položky nemožno projektovať na celú populáciu, takže selektívne preskúmanie špecifických položiek neposkytuje audítorské dôkazy týkajúce sa zvyšnej časti populácie.

Výber vzorky v audite

A56. Cieľom výberu vzorky v audite je možnosť dospieť k záverom týkajúcim sa celej populácie na základe otestovania vzorky, ktorá sa z nej vyberie. Výber vzorky v audite sa uvádza v ISA 530¹⁶.

Nekonzistentnosť audítorských dôkazov alebo pochybnosti o ich spoľahlivosti (pozri: odsek 11)

A57. Audítorské dôkazy získané z rozličných zdrojov alebo rozličného charakteru môžu naznačovať, že niektorý z audítorských dôkazov nie je spoľahlivý, napríklad keď audítorské dôkazy získané z jedného zdroja nie sú konzistentné s dôkazmi získanými z iného zdroja. Táto situácia nastáva napríklad vtedy, keď sú nekonzistentné odpovede na otázky získané od manažmentu, interných audítorov a iných osôb, alebo keď odpovede na otázky položené osobám povereným spravovaním s cieľom potvrdiť odpovede na otázky položené manažmentu nie sú konzistentné s odpoveďami manažmentu. ISA 230 obsahuje špecifickú požiadavku na dokumentáciu, ak audítora zistil informácie, ktoré nie sú konzistentné s konečným záverom audítora na závažnú záležitosť¹⁷.

¹⁶ ISA 530 „Výber vzorky v audite“.

¹⁷ ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odsek 11.