

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 501**

DŮKAZNÍ INFORMACE – SPECIFICKÉ ASPEKTY VYBRANÝCH POLOŽEK

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti.....	2
Cíl	3
Požadavky	
Zásoby	4 – 8
Soudní spory a nároky	9 – 12
Informace o segmentech	13
Aplikační a vysvětlující část	
Zásoby	A1 – A16
Soudní spory a nároky	A17 – A25
Informace o segmentech	A26 – A27

Mezinárodní auditorický standard (ISA) 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorickými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard se zabývá specifickými záležitostmi, které auditor při auditu účetní závěrky zvažuje při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací v souladu s ISA 330¹ a ISA 500² a dalšími relevantními mezinárodními auditorskými standardy s ohledem na určité aspekty zásob, soudních sporů a nároků, které se týkají účetní jednotky, a informací o segmentech.

Datum účinnosti

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

Cíl

3. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o:
 - (a) existenci a stavu zásob,
 - (b) úplnosti soudních sporů a nároků, které se týkají účetní jednotky, a
 - (c) prezentaci a zveřejnění informací o segmentech v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Požadavky

Zásoby

4. Pokud jsou zásoby z pohledu účetní závěrky materiální, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob prostřednictvím:
 - (a) účasti při fyzické inventuře zásob, pokud je to možné, s cílem: (viz odstavce A1 – A3)
 - (i) zhodnotit pokyny a postupy vedení pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob účetní jednotky, (viz odstavec A4)
 - (ii) sledovat provádění pokynů vedení při inventuře, (viz odstavec A5)
 - (iii) provést inspekci zásob a (viz odstavec A6)
 - (iv) provést přepočítání fyzického stavu a (viz odstavce A7 – A8)
 - (b) auditorských postupů prověřujících finální inventurní záznamy účetní jednotky s cílem určit, zda přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob.
5. Jestliže se fyzická inventura zásob provádí k datu, které se liší od data účetní závěrky, je auditor povinen provést kromě postupů stanovených v odstavci 4 auditorské postupy, aby získal důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a datem účetní závěrky jsou řádně zaznamenány. (viz odstavce A9 - A11)

¹ ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

² ISA 500 „Důkazní informace“.

6. Jestliže se auditor v důsledku nepředvídaných okolností nemůže fyzické inventury zúčastnit, je povinen ji provést nebo se zúčastnit určitých zjišťování skutečného stavu k jinému datu a provést auditorské postupy u transakcí, které se mezi oběma daty uskutečnily.
7. Jestliže není účast auditora při fyzické inventuře zásob možná, je auditor povinen provést alternativní auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob. Pokud to není možné, je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705³. (viz odstavce A12 – A14)
8. Jestliže jsou zásoby, které jsou v úschově a pod kontrolou třetí osoby, z pohledu účetní závěrky materiální, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu těchto zásob provedením jednoho nebo obou následujících postupů:
 - (a) vyžádá si od dané třetí osoby confirmaci o množství a stavu zásob, které pro účetní jednotku drží, (viz odstavec A15)
 - (b) provede inspekci nebo další auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné. (viz odstavec A16)

Soudní spory a nároky

9. Auditor je povinen navrhnout a provést auditorské postupy, aby identifikoval soudní spory a nároky, které se týkají účetní jednotky a které by mohly vést k riziku materiální nesprávnosti, včetně: (viz odstavce A17 – A19)
 - (a) dotazování vedení, a je-li to relevantní, dalších osob uvnitř účetní jednotky, včetně interního právního poradce účetní jednotky,
 - (b) posouzení zápisů z jednání osob pověřených správou a řízením účetní jednotky a korespondence mezi účetní jednotkou a jejím externím právním poradcem a
 - (c) posouzení účtů nákladů na právní služby. (viz odstavec A20)
10. Pokud auditor vyhodnocuje riziko materiální nesprávnosti z důvodu identifikovaných soudních sporů nebo nároků nebo, pokud provedené auditorské postupy naznačují, že mohou existovat další materiální spory nebo nároky, je auditor povinen navázat, kromě postupů požadovaných ostatními mezinárodními auditorskými standardy, přímý kontakt s externím právním poradcem účetní jednotky. Auditor je povinen učinit tak prostřednictvím dopisu připraveného vedením a odeslaného auditorem s žádostí vůči externímu právnímu poradci účetní jednotky o přímou komunikaci s auditorem. Pokud právní předpisy nebo relevantní profesní orgán externího právního poradce přímou komunikaci externího právního poradce účetní jednotky s auditorem zakazují, je auditor povinen provést alternativní auditorské postupy. (viz odstavce A21 – A 25)
11. Jestliže:
 - (a) vedení odmítne dát auditorovi svolení ke kontaktování svého externího právního poradce nebo schůzce s ním nebo jestliže externí právní poradce účetní jednotky odmítne nebo nesmí náležitým způsobem reagovat na dopis se žádostí o komunikaci a
 - (b) auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace pomocí alternativních auditorských postupů,je auditor povinen upravit výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.

³ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

Písemná prohlášení

12. Auditor je povinen požádat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením jednotky o písemná prohlášení, že všechny známé skutečné nebo možné soudní spory a nároky, jejichž vliv by měl být zohledněn při sestavování účetní závěrky, byly auditorovi oznámeny a zaúčtovány a zveřejněny v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

Informace o segmentech

13. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o prezentaci a zveřejnění informací o segmentech v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví, a to tak, že: (viz odstavec A26)
- (a) se seznámí s metodami používaným vedením při určování informací o segmentech a porozumí jim a (viz odstavec A27)
- (i) zhodnotí, zda je pravděpodobné, že tyto metody povedou ke zveřejnění informací v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví, a
- (ii) otestuje použití těchto metod, kde je to vhodné, a
- (b) provede analytické postupy nebo jiné auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné.

Aplikační a vysvětlující část

Zásoby

Účast na fyzické inventuře (viz odstavec 4(a))

- A1. Vedení zpravidla zavádí postupy, podle nichž se nejméně jednou ročně provádí fyzická inventura zásob, která slouží jako podklad pro sestavení účetní závěrky, a je-li to použitelné, prokazuje spolehlivost systému průběžné evidence zásob účetní jednotky.
- A2. Účast na fyzické inventuře zahrnuje:

- inspekci zásob, která prokáže existenci zásob a zhodnotí jejich stav, a provedení kontrolních inventurních přepočtů,
- sledování dodržování pokynů vedení a provádění postupů pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury a
- získání důkazních informací o spolehlivosti inventurních postupů vedení.

Tyto postupy mohou sloužit jako testy kontrol nebo testy věcné správnosti v závislosti na auditorově vyhodnocení rizik, plánovaném přístupu a prováděných specifických postupech.

- A3. Ke skutečnostem relevantním při plánování účasti na fyzické inventuře (nebo na navrhování a provádění auditorských postupů v souladu s odstavci 4–8 tohoto standardu) patří například:

- rizika materiální nesprávnosti související se zásobami,
- povaha interních kontrol souvisejících se zásobami,

DŮKAZNÍ INFORMACE – SPECIFICKÉ ASPEKTY VYBRANÝCH POLOŽEK

- zda se očekává zavedení odpovídajících postupů a vydání řádných pokynů pro fyzickou inventuru zásob,
- načasování fyzické inventury zásob,
- zda účetní jednotka udržuje systém průběžné evidence zásob,
- místa, kde jsou zásoby skladovány, včetně materiality zásob a rizik materiální nesprávnosti na různých místech, při rozhodování, na jakých místech je účast na inventuře vhodná,
- zda je potřebná asistence auditorova experta. ISA 620⁴ upravuje využití auditorova experta k asistenci auditorovi při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Hodnocení pokynů a postupů vedení (viz odstavec 4(a)(i))

A4. Ke skutečnostem relevantním při hodnocení pokynů a postupů vedení sloužících k zaznamenávání a kontrolování fyzické inventury zásob patří například to, zda se zaměřují na:

- uplatňování vhodných kontrol, např. shromažďování použitých inventurních soupisů, evidování nepoužitých inventurních soupisů a postupy aplikované při počítání či při přepočítávání,
- přesnou identifikaci stupně rozpracovanosti nedokončené výroby a pomaluobrátkových, zastaralých nebo poškozených položek a zásob patřících třetí straně, např. zásob převzatých do konsignačních skladů,
- postupy používané k odhadu fyzického množství, je-li to relevantní, které jsou například potřebné při odhadu fyzického množství haldy uhlí,
- kontrolu pohybu zásob mezi oblastmi, vyskladnění a příjem zásob před určitým datem a po tomto datu.

Pozorování postupů vedení prováděných při inventuře (viz odstavec 4(a)(ii))

A5. Sledování postupů vedení prováděných při inventuře, například těch, které se týkají kontroly pohybu zásob před inventurou, během ní a po ní, pomáhá auditorovi získat důkazní informace o tom, že pokyny vedení a postupy provádění inventury jsou vhodně navrženy a implementovány. Auditor také může získat kopie informací k rozlišení zásob do správného období, například podrobnosti o pohybu zásob, které pomohou auditorovi později provádět auditorské postupy ve vztahu k účtování takových pohybů.

Inspekce zásob (viz odstavec 4(a)(iii))

A6. Inspekce zásob během účasti na fyzické inventuře zásob pomáhá auditorovi ověřit existenci zásob (nikoli nezbytně jejich vlastnictví) a určit např. zastaralé, poškozené nebo stárnoucí zásoby.

Provádění přepočítání fyzického stavu (viz odstavec 4(a)(iv))

⁴ ISA 620 „Využití práce auditorova experta“.

- A7. Provádění přepočítání fyzického stavu, např. sesouhlasení vybraných položek z inventurních záznamů vedení s fyzickým stavem zásob a sesouhlasení vybraných položek z fyzického stavu zásob s inventurními záznamy vedení poskytuje důkazní informace o úplnosti a přesnosti těchto záznamů.
- A8. Při provádění následných auditorských postupů, které mají určit, zda finální inventurní záznamy účetní jednotky přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob, pomáhá auditorovi kromě záznamů jeho přepočítání fyzického stavu zásob také pořizování kopií záznamů o dokončených fyzických inventurách zásob účetní jednotky, které připravilo vedení.

Fyzická inventura zásob prováděná k jinému datu než k datu účetní závěrky (viz odstavec 5)

- A9. Fyzická inventura může být z praktických důvodů provedena k jinému datu než k datu účetní závěrky, a to bez ohledu na to, zda vedení určuje množství zásob pomocí roční fyzické inventury zásob nebo používá systém průběžné inventury zásob. V obou případech určuje účinnost návrhu, zavedení a používání kontrol změn stavu zásob to, zda je provádění fyzické inventury zásob k jinému datu či jiným datům než k datu účetní závěrky vhodné pro účely auditu. ISA 330 obsahuje požadavky a pokyny týkající se testů věcné správnosti uskutečněných k mezitímnímu datu⁵.
- A10. Je-li používán systém průběžné inventury zásob, vedení může provádět fyzickou inventuru nebo jiné testy, které potvrdí spolehlivost informací o množství zásob obsažených v průběžných inventurních záznamech účetní jednotky. V některých případech může vedení nebo auditor zjistit rozdíly mezi průběžnými inventurními záznamy a skutečným množstvím fyzických zásob, což může naznačovat, že kontroly změn stavu zásob nefungují účinně.
- A11. K relevantním skutečnostem, které mají být posouzeny při navrhování auditorských postupů sloužících k získání důkazních informací o tom, zda jsou změny v množství zásob mezi datem inventury a konečnými inventurními záznamy řádně zaznamenány, patří:
- skutečnost, zda jsou průběžné inventurní záznamy řádně prováděny,
 - spolehlivost průběžných inventurních záznamů zásob účetní jednotky,
 - příčiny významných rozdílů mezi informacemi získanými během fyzické inventury a průběžnými inventurními záznamy.

Účast na fyzické inventuře zásob není prakticky možná (viz odstavec 7)

- A12. V některých případech může být účast na fyzické inventuře zásob prakticky nemožná. Důvodem může být povaha a místo uložení zásob, např. jsou-li zásoby skladovány na místě, které může ohrozit bezpečnost auditora. Existence obecné překážky však není pro auditora dostatečným důvodem pro auditorovo rozhodnutí, že účast na inventuře není prakticky možná. Jak je vysvětleno v ISA 200⁶, obtížnost, časové okolnosti nebo náklady nejsou samy o sobě dostatečným důvodem k tomu, aby auditor vynechal postup, pro nějž neexistuje alternativa, nebo aby se spokojil s důkazními informacemi, které jsou méně než přesvědčivé.

⁵ ISA 330, odstavce 22 – 23.

⁶ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorскими standardy“, odstavec A48.

- A13. V některých případech, kdy účast na inventuře není prakticky možná, mohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob alternativní auditorské postupy, např. inspekce dokumentace následného prodeje konkrétních položek zásob získaných nebo zakoupených před fyzickou inventurou zásob.
- A14. Existují však i případy, kdy není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob ani pomocí alternativních auditorských postupů. V takových situacích ISA 705 požaduje, aby auditor modifikoval výrok ve zprávě auditora z důvodu omezení rozsahu⁷.

Zásoby v úschově a pod kontrolou třetí osoby

Konfirmace (viz odstavec 8(a))

- A15. ISA 505⁸ stanovuje požadavky a obsahuje pokyny týkající se provádění postupů při získávání externích konfirmací.

Jiné auditorské postupy (viz odstavec 8(b))

- A16. V závislosti na podmínkách, např. pokud získané informace vyvolávají pochybnosti o integritě a objektivitě třetí strany, může auditor pokládat za vhodné provést místo nebo kromě konfirmace třetích stran jiné auditorské postupy. Jiné auditorské postupy zahrnují například:

- účast nebo zajištění účasti jiného auditora na fyzické inventuře zásob třetí strany, je-li to možné,
- získání zprávy jiného auditora nebo zprávy spolupracujícího auditora o adekvátnosti interních kontrol třetí strany tak, aby se auditor mohl ujistit, že byla inventura zásob řádně provedena a zásoby jsou přiměřeně zabezpečeny,
- inspekce dokumentace k zásobám držným třetími osobami, například příjmové doklady,
- žádost o konfirmaci od jiných stran, pokud zásoby slouží jako zástava.

Soudní spory a nároky

Úplnost soudních sporů a nároků (viz odstavec 9)

- A17. Soudní spory a nároky, do nichž je zapojena účetní jednotka, mohou mít materiální vliv na účetní závěrku, a proto může být nutné, aby byly zveřejněny v příloze účetní závěrky nebo zachyceny v účetní závěrce.
- A18. Kromě postupů popsaných v odstavci 9 zahrnují další relevantní postupy, které pomáhají auditorovi seznámit se soudními spory a nároky, do nichž je zapojena účetní jednotka, např. využití informací získaných prostřednictvím postupů vyhodnocování rizik, které jsou prováděny při seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím.
- A19. Důkazní informace získané pro účely identifikování soudních sporů a nároků, z nichž by mohlo vyplynout riziko materiální nesprávnosti, mohou rovněž poskytnout důkazní informace týkající se dalších relevantních záležitostí, jako je ocenění nebo výpočet související se soudními spory a

⁷ ISA 705, odstavec 13.

⁸ ISA 505 „Externí konfirmace“.

DŮKAZNÍ INFORMACE – SPECIFICKÉ ASPEKTY VYBRANÝCH POLOŽEK

nároky. ISA 540⁹ vymezuje požadavky a obsahuje pokyny relevantní pro auditora při jeho posouzení soudních sporů a nároků, které vyžaduje použití účetních odhadů nebo zveřejnění souvisejících informací v účetní závěrce.

Kontrola účtů nákladů na právní služby (viz odstavec 9(c))

A20. V závislosti na okolnostech může auditor považovat za vhodné prověřit v rámci své kontroly účtů nákladů na právní služby i související zdrojové dokumenty, jako jsou faktury za náklady na právní služby.

Komunikace s externím právním poradcem účetní jednotky (viz odstavce 10 – 11)

A21. Při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, zda jsou známy potenciálně materiální soudní spory a nároky a zda vedení přiměřeným způsobem odhaduje jejich případné finanční dopady, včetně nákladů, pomáhá auditorovi přímá komunikace s externím právním poradcem účetní jednotky.

A22. V některých případech může auditor navázat s externím právním poradcem účetní jednotky přímou komunikaci prostřednictvím dopisu s obecně formulovanými dotazy. Pro tento účel požaduje dopis s obecně formulovanými dotazy po externím právním poradci účetní jednotky, aby auditora informoval o veškerých případných soudních sporech a nárocích, o nichž právní poradce ví, spolu s odhadem výsledku soudních sporů a nároků a odhadem finančních dopadů, včetně souvisejících nákladů.

A23. Pokud není považováno za pravděpodobné, že by externí právní poradce účetní jednotky reagoval na dopis s obecně formulovanými dotazy náležitým způsobem, např. jestliže profesní orgán, k němuž externí právní poradce náleží, zakazuje poskytování odpovědí na takové dopisy, může auditor navázat přímou komunikaci prostřednictvím dopisu s konkrétně formulovaným dotazem. Pro tento účel zahrnuje dopis s konkrétně formulovaným dotazem:

- (a) přehled soudních sporů a nároků,
- (b) odhad výsledku všech identifikovaných soudních sporů a nároků, včetně finančních dopadů a souvisejících nákladů, který připraví vedení, jsou-li tyto odhady k dispozici, a
- (c) žádost, aby externí právní poradce účetní jednotky potvrdil přiměřenost odhadu vedení a poskytl auditorovi další informace, jestliže externí právní poradce účetní jednotky považuje přehled za neúplný nebo nesprávný.

A24. Za určitých okolností může auditor rovněž považovat za nutné sejít se s externím právním poradcem účetní jednotky a projednat s ním pravděpodobný výsledek soudních sporů či nároků. Taková situace může nastat např. v případě, kdy:

- auditor stanoví, že záležitost představuje významné riziko,
- se jedná o složitou záležitost,
- mezi vedením a externím právním poradcem účetní jednotky panuje neshoda.

Takováto jednání vyžadují zpravidla svolení vedení a konají se za přítomnosti poradce vedení.

A25. V souladu s ISA 700¹⁰ nesmí auditor opatřit zprávu auditora dřívějším datem, než je datum, k němuž auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, ze kterých bude vycházet jeho

⁹ ISA 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“.

¹⁰ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavec 41.

výrok k účetní závěrce. Důkazní informace o stavu soudních sporů a nároků k datu zprávy auditora mohou být získány pomocí dotazování vedení, včetně interního právního poradce, odpovědného za řešení příslušných záležitostí. V určitých případech může být nutné, aby auditor získal aktualizované informace od externího právního poradce účetní jednotky.

Informace o segmentech (viz odstavec 13)

A26. V závislosti na platném rámci účetního výkaznictví může mít účetní jednotka povinnost nebo možnost zveřejnit v účetní závěrce informace o segmentech. Odpovědnost auditora za prezentaci a zveřejnění informací o segmentech se vztahuje na účetní závěrku jako celek. Auditor proto nemusí provádět auditorské postupy, které by byly nutné za účelem vyjádření výroku k informacím o segmentech vykázaných samostatně.

Pochopení metod používaných vedením (viz odstavec 13(a))

A27. V závislosti na okolnostech mohou k příkladům záležitostí, které mohou být relevantní při seznamování se s metodami používanými vedením při stanovování informací o segmentech a s tím, zda tyto metody povedou ke zveřejnění informací v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, patřit:

- prodeje, převody a poplatky mezi segmenty a eliminace mezisegmentových částek,
- porovnání s rozpočty a dalšími očekávanými výsledky, např. s provozními zisky jako procenty tržeb,
- rozdělení aktiv a nákladů mezi segmenty,
- konzistence s předchozími obdobími a vhodnost zveřejněných informací s ohledem na nekonzistence.