

MEZINÁRODNÍ RÁMEC PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY

(Účinný pro ověřovací zprávy vydané k 1. lednu 2005 a později)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1 - 6
Vymezení a cíl ověřovací zakázky	7 - 11
Předmět Rámce	12 - 16
Přijetí zakázky	17 - 19
Náležitosti ověřovací zakázky	20 - 60
Nesprávné použití odborníkova jména	61
Příloha: Rozdíly mezi zakázkami poskytujícími přiměřenou jistotu a zakázkami poskytujícími omezenou jistotu	

Úvod

1. Tento Rámec vymezuje a popisuje náležitosti a cíle ověřovacích zakázek a určuje zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní auditorské standardy (ISA), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) a Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE). Poskytuje referenční rámec pro:
 - (a) odborné účetní vykonávající veřejnou praxi („odborníky“), kteří provádějí ověřovací zakázky. Odborné účetní působící ve veřejném sektoru odkazujeme na Perspektivu veřejného sektoru na konci tohoto Rámce. Odborní účetní, kteří nepůsobí ani ve veřejné praxi, ani ve veřejném sektoru, by měli při provádění ověřovacích zakázek tento Rámec vzít do úvahy,¹
 - (b) další osoby zapojené do ověřovacích zakázek včetně předpokládaných uživatelů zprávy o ověření a odpovědných stran a
 - (c) Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB) při vytváření standardů ISA, ISRE a ISAE.

2. Tento Rámec nevytváří standardy ani neuvádí požadavky týkající se postupů pro provádění ověřovacích zakázek. Základní zásady, klíčové postupy a související vodítka pro provádění ověřovacích zakázek v souladu s koncepty obsaženými v tomto Rámci obsahují standardy ISA, ISRE a ISAE. Vztah Rámce a standardů ISA, ISRE a ISAE je vysvětlen v kapitole „Struktura předpisů vydaných IAASB“ ve vydání Mezinárodních předpisů v oblasti auditu, ověřování a etiky (*Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*).

3. Přehled tohoto Rámce:
 - *Úvod*: Tato kapitola pojednává o ověřovacích zakázkách, které provádějí odborníci. Poskytuje referenční rámec pro odborníky a další osoby zabývající se ověřovacími zakázkami, např. osoby, které odborníka najímají („najímající stranu“).
 - *Vymezení a cíl ověřovacích zakázek*: V této kapitole se vymezují ověřovací zakázky a stanovují se cíle dvou typů ověřovacích zakázek, které může odborník provádět. V tomto Rámci se tyto dva typy ověřovacích zakázek nazývají zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu.²
 - *Předmět Rámce*: V této kapitole se rozlišují ověřovací zakázky a jiné typy zakázek, jako jsou např. poradenské zakázky.
 - *Přijetí zakázky*: V této kapitole se stanovuje, co musí být splněno, než může odborník ověřovací zakázku přijmout.

¹ Pokud tento Rámec používá odborný účetní, který nevykonává veřejnou praxi, např. interní auditor, a ve zprávě odborného účetního (a) se odvolává na tento Rámec, standardy ISA, ISRE či ISAE a pokud (b) odborný účetní nebo další členové týmu provádějícího ověření a tam, kde to připadá v úvahu, též zaměstnavatel odborného účetního nejsou nezávislí na subjektu, pro nějž se ověřovací zakázka provádí, uvede se ve zprávě odborného účetního jasně absence nezávislosti a podstata vztahu či vztahů s tímto subjektem. Takováto zpráva ve svém názvu neneslo slovo „nezávislá“ a účel a uživatelé této zprávy jsou omezení.

² Pro účely ověřovacích zakázek týkajících se zejména historických finančních informací se zakázky poskytující přiměřenou jistotu nazývají audit a zakázky poskytující omezenou jistotu se nazývají prověrky.

- *Náležitosti ověřovací zakázky:* V této kapitole se stanovuje a rozebírá pět náležitostí ověřovacích zakázek prováděných odborníky: třístranný vztah, předmět zakázky, kritéria, důkazy a zpráva o ověření. Vysvětlují se zde důležité rozdíly mezi zakázkami poskytujícími přiměřenou jistotu a zakázkami poskytujícími omezenou jistotu (též nastíněno v příloze). V této kapitole se rovněž hovoří např. o značné variabilitě předmětů zakázky ověřovacích zakázek, požadovaných charakteristikách vhodných kritérií, úloze rizika a významnosti (materiality) v ověřovacích zakázkách a o tom, jak se v každém z těchto dvou typů ověřovacích zakázek vyjadřují závěry.
- *Nesprávné použití odborníkova jména:* V této kapitole se pojednává o důsledcích spojení odborníka s předmětem zakázky.

Etické zásady a standardy pro řízení kvality

4. Kromě tohoto Rámce a standardů ISA, ISRE a ISAE se odborníci provádějící ověřovací zakázky řídí:
 - (a) Etickým kodexem pro odborné účetní federace IFAC (Kodex), v němž se pro odborné účetní stanovují základní etické zásady, a
 - (b) Mezinárodními standardy pro řízení kvality (ISQC), které stanovují standardy a poskytují vodítka pro systém řízení kvality ve firmě.³
5. V části A Kodexu se stanovují základní etické zásady, jež musejí všichni odborní účetní dodržovat, a to včetně:
 - (a) integrity,
 - (b) objektivity,
 - (c) odborné způsobilosti a řádné péče,
 - (d) mlčenlivosti a
 - (e) profesionálního chování.
6. V části B Kodexu, která se vztahuje pouze na odborné účetní ve veřejné praxi („odborníky“), je obsažen koncepční přístup k nezávislosti, jenž pro každou ověřovací zakázku bere v potaz ohrožení nezávislosti, přijaté zabezpečovací prvky a veřejný zájem. Vyžaduje, aby firmy a členové týmů provádějících ověření rozpoznali a zhodnotili okolnosti a vztahy, jež nezávislost ohrožují, a podnikli příslušné kroky, aby toto ohrožení za pomoci použití zabezpečovacích prvků eliminovali nebo jej snížili na přijatelnou úroveň.

Vymezení a cíl ověřovací zakázky

7. „Ověřovací zakázka“ znamená zakázku, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

³ Další standardy a vodítka pro postupy řízení kvality pro specifické typy ověřovacích zakázek stanovují standardy ISA, ISRE a ISAE.

8. Výsledkem hodnocení či oceňování předmětu zakázky jsou informace vyplývající z aplikování kritérií na daný předmět. Např.:

- rozpoznání, oceňování, prezentace a zveřejnění obsažená v účetních závěrkách (výsledek) vyplývají z aplikace rámce účetního výkaznictví pro rozpoznání, oceňování, prezentaci a zveřejnění, jako jsou např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), (kritéria) na finanční situaci subjektu, finanční výkonnost a peněžní toky (předmět zakázky),
- tvrzení o účinnosti vnitřního kontrolního systému (výsledek) vycházející z aplikace rámce pro hodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému, např. rámce COSO⁴ nebo principů CoCo⁵, (kritéria) na vnitřní kontrolní systém, postup (předmět zakázky).

Termín „informace o předmětu zakázky“, používaný ve zbývajících částech tohoto Rámce, znamená výsledek hodnocení či oceňování předmětu zakázky. O informacích o předmětu zakázky odborník shromažďuje dostatečné množství vhodných důkazů, aby získal přiměřený základ pro vyslovení závěru ve zprávě o ověření.

9. Informace o předmětu zakázky mohou být někdy nesprávně vyjádřeny v kontextu s předmětem zakázky a kritérii, a mohou být tudíž nesprávné, možná i významnou (materiální) měrou. To může nastat tehdy, pokud informace o předmětu zakázky patřičně neodrážejí aplikaci kritérií na předmět zakázky, např. když účetní závěrky subjektu nepodávají věrný a pravdivý obraz o finanční situaci subjektu, jeho finanční výkonnosti a peněžních tocích (nebo je ve všech významných (materiálních) ohledech objektivně neprezentují) v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) nebo když není tvrzení subjektu o účinnosti jeho vnitřního kontrolního systému, posuzovanému na základě rámce COSO či principů CoCo, ve všech významných (materiálních) ohledech objektivní.

10. V některých ověřovacích zakázkách provádí hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky odpovědná strana a informace o předmětu zakázky jsou ve formě tvrzení předkládané předpokládaným uživatelům. Tyto zakázky se nazývají „zakázky založené na tvrzeních“. V ostatních ověřovacích zakázkách provádí odborník hodnocení či oceňování předmětu zakázky přímo, anebo získá prohlášení od odpovědné strany, která provedla hodnocení či ocenění, které nebylo předloženo předpokládaným uživatelům. Informace o předmětu zakázky se předpokládaným uživatelům poskytnou ve zprávě o ověření. Tyto zakázky se nazývají „zakázky s přímým vykazováním“.

11. Podle tohoto Rámce smí odborník provádět dva typy ověřovacích zakázek, a to zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu. Cílem zakázky poskytující přiměřenou jistotu je za daných okolností zakázky⁶ snížit riziko ověřovací

⁴ „Vnitřní kontrolní systém – Integrovaný rámec“, výbor sponzorujících organizací komise Treadway Commission.

⁵ „Vodítko pro posuzování kontroly – Principy CoCo“ Kritéria kontrolního výboru, Kanadský institut diplomovaných účetních.

⁶ Okolnosti zakázky zahrnují podmínky zakázky včetně toho, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo o zakázku poskytující omezenou jistotu, dále charakteristiky předmětu zakázky, kritéria, jež se mají použít,

zakázky na přijatelně nízkou úroveň, a odborník použije pozitivní formu vyjádření závěru. Cílem zakázky poskytující omezenou jistotu je snížit riziko ověřovací zakázky na úroveň, která je za daných okolností zakázky přijatelná, ale kde je riziko větší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu; odborník použije negativní formu vyjádření závěru.

Předmět Rámce

12. Ne všechny zakázky, jež odborníci provádějí, jsou ověřovací zakázky. Mezi jiné často prováděné zakázky, které nesplňují výše uvedenou definici (a tudíž se na ně tento Rámec nevztahuje), patří následující:

- zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní standardy pro související služby, např. dohodnuté postupy a sestavení účetních či jiných informací.
- příprava daňových přiznání, kde se nevyslovuje žádný závěr vyjadřující jistotu.
- poradenské zakázky,⁷ např. poradenství v oblasti řízení a daňové poradenství.

13. Ověřovací zakázka může být součástí větší zakázky, např. když poradenská zakázka ohledně akvizice podniku zahrnuje požadavek poskytnout jistotu týkající se historických či budoucích účetních informací. Za takovýchto okolností je tento Rámec relevantní pouze pro tu část zakázky, v níž se poskytuje ujištění.

14. Následující zakázky splňující definici obsaženou v odst.7 nemusejí být prováděny v souladu s tímto Rámcem:

- (a) zakázky, kde se svědčí v soudním řízení týkajícím se účetnictví, auditu, zdanění nebo jiných otázek, a
- (b) zakázky zahrnující odborné výroky, názory nebo formulace, z nichž si uživatel může vyvodit určitou jistotu, pokud platí všechny následující body:
 - (i) tyto výroky, názory či formulace jsou pro celou zakázku pouze vedlejší,
 - (ii) ve zprávě je výslovně uvedeno, že vydaná písemná zpráva je určena pouze předpokládaným uživatelům uvedeným v této zprávě,
 - (iii) na základě písemné dohody s vyjmenovanými předpokládanými uživateli není zakázka zamýšlena jako ověřovací zakázka a
 - (iv) zakázka není ve zprávě odborného účetního předkládána jako ověřovací zakázka.

potřeby předpokládaných uživatelů, relevantní charakteristiky odpovědné strany a jejího prostředí a ostatní skutečnosti, např. události, transakce, podmínky a praxe, které mohou mít na zakázku důležitý vliv.

⁷ V poradenských zakázkách se využívají odborné znalosti, vzdělání, pozorování a zkušenosti odborného účetního a jeho znalost poradenství. Poradenství je analytický postup, jenž zpravidla zahrnuje určitou kombinaci činností vztahujících se ke stanovování cílů, shromažďování údajů, vymezení problémů či příležitostí, hodnocení alternativ, vypracování doporučení včetně činností, sdělení výsledků a někdy též realizaci a pokračování. Pokud se vydává zpráva, obecně se píše vyprávěcím stylem (či větňou formou). Práce se zpravidla vykonává pouze pro použití a potřebu klienta. Podstatu a rozsah práce stanovuje smlouva mezi odborným účetním a klientem. Jakákoli služba, jež splňuje definici ověřovací zakázky, není poradenskou zakázkou, nýbrž ověřovací zakázkou.

Zprávy o jiných než ověřovacích zakázkách

15. Odborník vydávající zprávu o zakázce, která v rozsahu tohoto Rámce není ověřovací zakázkou, tuto zprávu jasně odliší od zprávy o ověření. Aby zpráva, která není zprávou o ověření, uživatele nemátla, měla by se vyhnout např.:
- tomu, aby se v ní naznačoval soulad s tímto Rámcem, standardy ISA, ISRE či ISAE,
 - tomu, aby se v ní nesprávně používaly pojmy „jistota (ujištění)“ „audit“ či „prověrka“,
 - tomu, aby v ní bylo obsaženo prohlášení, které by se mohlo důvodně zaměnit za závěr, jehož cílem je zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.
16. Odborník a odpovědná strana se mohou dohodnout na tom, že budou zásady obsažené v tomto Rámci používat i pro zakázku, kde neexistují žádná předpokládaná užití vyjma odpovědné strany, ale všechny další požadavky standardů ISA, ISRE či ISAE jsou splněny. V takovýchto případech je ve zprávě odborníka obsaženo prohlášení, které použití zprávy omezuje na odpovědnou stranu.

Přijetí zakázky

17. Odborník přijímá ověřovací zakázku pouze pokud jeho předběžné znalosti o okolnostech zakázky naznačují, že:
- (a) budou splněny příslušné etické požadavky, např. nezávislost a odborná způsobilost, a
 - (b) zakázka vykazuje všechny následující znaky:
 - (i) předmět zakázky je vhodný,
 - (ii) kritéria, která se budou používat, jsou vhodná a jsou předpokládaným uživatelům k dispozici,
 - (iii) odborník má přístup k dostatečnému množství vhodných důkazů podporujících jeho závěr,
 - (iv) odborníkův závěr, ať již ve formě vhodné pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, anebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu, bude obsažen v písemné zprávě, a
 - (v) odborník si je jist tím, že má zakázka racionální účel. Je-li rozsah práce odborníka výrazně omezen (viz odst. 55), je nepravděpodobné, že by zakázka měla racionální účel. Odborník se dále může domnívat, že má najímající strana v úmyslu nesprávně spojit jeho jméno s předmětem zakázky (viz odst. 61).

Konkrétní standardy ISA, ISRE či ISAE mohou obsahovat další požadavky, které je zapotřebí splnit před přijetím zakázky.

18. Jestliže nelze případnou zakázku přijmout jakožto ověřovací zakázku, protože zakázka nevykazuje všechny znaky uvedené v předchozím odstavci, může najímající strana stanovit jinou zakázku, která bude potřeby předpokládaných uživatelů splňovat. Např.

- (a) pokud by původní kritéria nebyla vhodná, mohla by být ověřovací zakázka provedena za následujících předpokladů:
 - (i) Najímající strana může určit část původního předmětu zakázky, pro níž jsou tato kritéria vhodná a odborník provede ověřovací zakázku týkající se jen této části předmětu zakázky. V takovýchto případech zpráva o ověření jasně stanoví, že se k původnímu předmětu zakázky nevztahuje v úplnosti, nebo
 - (ii) lze vybrat či vytvořit alternativní kritéria vhodná pro původně stanovený předmět zakázky.
- (b) Najímající strana může požadovat provedení zakázky, která není ověřovací zakázkou, např. poradenskou zakázku či dohodnuté postupy.

19. Poté, co odborník ověřovací zakázku přijme, nemůže bez přiměřeného odůvodnění tuto zakázku měnit na jinou než ověřovací zakázku nebo nemůže měnit zakázku poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu. Změna okolností dotýkající se požadavků předpokládaných uživatelů nebo nedorozumění týkající se podstaty zakázky je obvykle důvodem pro žádost o změnu zakázky. Pokud k takovéto změně dojde, věnuje odborník pozornost i důkazům získaným před touto změnou.

Náležitosti ověřovací zakázky

20. V této kapitole se probírají následující náležitosti ověřovací zakázky:

- (a) třístranný vztah, jehož se účastní odborník, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé,
- (b) vhodný předmět zakázky,
- (c) vhodná kritéria,
- (d) dostatečné množství vhodných důkazů a
- (e) písemná zpráva o ověření ve formě vhodné buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

Třístranný vztah

- 21. Ověřovací zakázky se účastní tři samostatné strany, a to odborník, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé.
- 22. Odpovědná strana a předpokládaní uživatelé mohou pocházet z odlišných subjektů nebo ze stejného subjektu. Příkladem druhého uvedeného případu je, když existuje dvoustupňová řídicí struktura podniku a dozorčí rada požaduje poskytnutí ujištění o informacích předložených představenstvem tohoto subjektu. Na vztah mezi odpovědnou stranou a předpokládanými uživateli se musí nahlížet v kontextu konkrétní zakázky a tento vztah se může lišit od tradičněji vymezené odpovědnosti. Např. nejvyšší vedení subjektu (předpokládaný uživatel) může najmout odborníka, aby provedl ověřovací zakázku týkající se konkrétního aspektu činnosti tohoto subjektu, za nějž bezprostředně odpovídá nižší úroveň vedení (odpovědná strana), ale za nějž v konečném důsledku odpovídá nejvyšší vedení.

23. Pojem „odborník“ užívaný v tomto Rámci je širší než pojem „auditor“ používaný ve standardech ISA a ISRE, jenž se vztahuje pouze na odborníky provádějící audit či prověrky týkající se historických finančních informací.
24. Odborník může být požádán, aby provedl ověřovací zakázku týkající se široké škály předmětů zakázky. Některé předměty zakázky mohou vyžadovat specializované dovednosti a znalosti přesahující dovednosti a znalosti konkrétního odborníka. Jak se uvádí v odst. 17, písm. a), odborník nepřijme zakázku, pokud jeho předběžné znalosti okolností zakázky naznačují, že nebudou splněny etické požadavky týkající se odborné způsobilosti. V některých případech může být tento požadavek splněn tak, že odborník využije práci osob z jiných odborných disciplín, tj. expertů. V těchto případech má odborník za to, že osoby zpracovávající zakázku kolektivně mají potřebné dovednosti a znalosti a že odborník je do zakázky přiměřeně zapojen a přiměřeně rozumí práci, kterou tito experti vykonávají.

Odpovědná strana

25. Odpovědná strana je osoba (nebo osoby), které:
- (a) v zakázce s přímým vykazováním odpovídají za předmět zakázky nebo
 - (b) v zakázce založené na tvrzeních odpovídají za informace o předmětu zakázky (tvrzení) a mohou odpovídat i za předmět zakázky. Příkladem toho, kdy odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu zakázky i za předmět zakázky, je to, když subjekt najme odborníka, aby provedl ověřovací zakázku týkající se zprávy, kterou tento subjekt sestavil ohledně své činnosti zaměřené na udržitelný rozvoj. Příkladem toho, kdy odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu zakázky, ale nikoli za předmět zakázky, je to, když vládní organizace najme odborníka, aby provedl ověřovací zakázku týkající se zprávy o činnosti soukromé společnosti zaměřené na udržitelný rozvoj, kterou tato organizace sestavila a kterou hodlá předložit předpokládaným uživatelům.

Odpovědnou stranou může, ale nemusí být strana, která odborníka najímá (najímající strana).

26. Odpovědná strana odborníkovi obvykle poskytne písemné prohlášení, které hodnotí nebo oceňuje předmět zakázky vůči stanoveným kritériím, bez ohledu na to zda bude či nebude předloženo jako tvrzení předpokládaným uživatelům. V zakázce s přímým vykazováním nemusí mít odborník možnost takového prohlášení získat, pokud se najímající strana liší od odpovědné strany.

Předpokládání uživatelé

27. Předpokládání uživatelé jsou buď jedna osoba, více osob nebo skupina osob, pro něž odborník připravuje zprávu o ověření. Jedním z předpokládaných uživatelů může být odpovědná strana, ale nikoli pouze ona.
28. Tam, kde je to účelné, je zpráva o ověření adresována všem předpokládaným uživatelům, avšak v některých případech zde mohou být i další uživatelé. Odborník nemusí být schopen určit všechny uživatele, kteří budou zprávu o ověření číst, zejména existuje-li mnoho osob, které k ní mají přístup. V takovýchto případech, především tam, kde pravděpodobně mají

případní čtenáři širokou škálu zájmů o předmět zakázky, mohou být předpokládání uživatele omezeni na hlavní osoby mající významný a společný zájem na dění v podniku. Předpokládané uživatele lze určit různým způsobem, např. dohodou mezi odborníkem a odpovědnou stranou nebo ze zákona.

29. Tam, kde je to účelné, se předpokládání uživatele nebo jejich zástupci spolu s odborníkem a odpovědnou stranou (a najímající stranou, pokud se liší) podílejí na stanovení požadavků zakázky. Nicméně bez ohledu na zapojení ostatních a na rozdíl od dohodnutých postupů (jejichž výsledkem je zpráva o dohodnutých postupech, a nikoli závěr):
- (a) odborník odpovídá za stanovení podstaty, časového plánu a rozsahu prováděných postupů a
 - (b) odborník je povinen zabývat se jakoukoli skutečností, jíž si povšimne a která by měla za následek významnou (materiální) změnu pohledu na informace o předmětu zakázky.
30. V některých případech předpokládání uživatele (např. bankéři a regulátoři) vyžadují, aby odpovědná strana (a najímající strana, pokud se liší) zajistila, aby se ověřovací zakázka provedla pro specifický účel. Pokud se zakázky provádějí pro specifické předpokládané uživatele nebo pro specifický účel, odborník zváží, zda ve zprávě o ověření vymezí její použití pouze na tyto uživatele nebo na tento účel.

Předmět zakázky

31. Předmět zakázky a informace o předmětu ověřovací zakázky mohou mít mnoho forem, např.:
- Finanční výkonnost nebo podmínky (např. historická či budoucí finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky); informací o předmětu zakázky může být rozpoznání, oceňování, prezentace a zveřejnění obsažené v účetních závěrkách.
 - Nefinanční výkonnost nebo podmínky (např. výkonnost subjektu); informací o předmětu zakázky mohou být klíčové ukazatele efektivnosti a účinnosti.
 - Fyzické charakteristiky (např. kapacita zařízení); informací o předmětu zakázky mohou být dokumenty obsahující technické specifikace.
 - Systémy a postupy (např. vnitřní kontrolní systém nebo systém informačních technologií); informací o předmětu zakázky mohou být tvrzení o účinnosti.
 - Chování (např. řízení podniku, soulad s nařízeními, řízení lidských zdrojů); informací o předmětu zakázky může být prohlášení o shodě nebo prohlášení o účinnosti.
32. Předměty zakázky mají různé charakteristiky včetně míry, podle níž jsou informace o těchto předmětech kvalitativní versus kvantitativní, objektivní versus subjektivní, historické versus budoucí, a vztahují se k bodu v čase nebo pokrývají určité období. Takovéto charakteristiky ovlivňují:
- přesnost, s níž lze předmět zakázky hodnotit nebo oceňovat vůči kritériím, a
 - přesvědčivost dostupných důkazů.

Ve zprávě o ověření se uvádějí charakteristiky, které jsou pro předpokládané uživatele zvláště důležité.

33. Vhodný předmět zakázky je:

- (a) identifikovatelný a schopný být konzistentně hodnocen či oceňován vůči rozpoznávaným kritériím a
- (b) takový, aby mohly být informace o něm podrobeny postupům shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů, jež by podpořily závěr obsahující přiměřenou nebo omezenou jistotu.

Kritéria

34. Kritéria jsou měřítko používaná pro hodnocení či oceňování předmětu zakázky včetně těch pro prezentaci a zveřejnění tam, kde je to důležité. Kritéria mohou být formální, např. při přípravě účetních závěrek mohou být kritérii Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) nebo Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSAS). Pokud se zpráva týká vnitřního kontrolního systému, může být kritériem uznávaný rámec vnitřních kontrolních systémů nebo konkrétní kontrolní cíle vytvořené specificky pro danou zakázku, a pokud se zakázka týká posouzení souladu, může být kritériem platný právní předpis nebo smlouva. Příkladem méně formálních kritérií jsou vnitřní pravidla chování či dohodnutá úroveň výkonnosti (např. kolikrát za rok se má sejít příslušný výbor).

35. Pro přiměřeně konzistentní hodnocení nebo ocenění předmětu zakázky v kontextu odborného úsudku se vyžadují vhodná kritéria. Bez referenčního rámce, jež vhodná kritéria poskytují, je jakýkoli závěr otevřený individuální interpretaci a nepochopení. Vhodná kritéria jsou citlivá na kontext, tj. jsou důležitá pro okolnosti zakázky. I pro tentýž předmět zakázky mohou existovat různá kritéria. Např. jedna odpovědná strana může jako předmět zakázky o spokojenosti zákazníků vybrat počet stížností zákazníků vyřešených ke spokojenosti zákazníka a jiná odpovědná strana může zvolit počet opakovaných nákupů v období do tří měsíců po prvním nákupu.

36. Vhodná kritéria mají následující charakteristiky:

- (a) **Relevance:** relevantní kritéria přispívají k závěrům, jež napomáhají rozhodování, které provádějí předpokládaní uživatelé.
- (b) **Úplnost:** kritéria jsou dostatečně úplná, pokud nejsou vynechány důležité faktory, které by mohly v kontextu okolností zakázky ovlivnit závěry. Tam, kde je to účelné, zahrnují úplná kritéria měřítko pro prezentaci a zveřejnění.
- (c) **Spolehlivost:** spolehlivá kritéria umožňují přiměřeně konzistentní hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky včetně prezentace a zveřejnění tam, kde je to účelné, užívají-li je za podobných okolností odborníci s podobnými kvalifikacemi.
- (d) **Nestrannost:** nestranná kritéria napomáhají vytvářet nezaujaté závěry.
- (e) **Srozumitelnost:** srozumitelná kritéria napomáhají vytvářet závěry, jež jsou jasné, úplné a které nelze výrazně odlišně interpretovat.

Hodnocení či oceňování předmětu zakázky na základě očekávání, úsudku a konkrétních zkušeností nejsou vhodnými kritérii.

37. Odborník posuzuje vhodnost kritérií pro určitou zakázku tak, že zvažuje, zda splňují výše uvedené charakteristiky. Poměrná důležitost každé této charakteristiky pro určitou zakázku je otázkou úsudku. Kritéria mohou být buď daná, nebo specificky vytvořena. Daná kritéria jsou zakotvena v právních předpisech nebo jsou vydávána oprávněnými či uznávanými expertními orgány, které se řídí transparentním postupem jejich tvorby. Specificky vytvořená kritéria jsou kritéria vytvořená pro účel zakázky. Vhodnost použití stanovených nebo specifických kritérií musí odborník posoudit s ohledem na konkrétní zakázku.
38. Kritéria musí být k dispozici předpokládaným uživatelům, aby porozuměli, jak byl předmět zakázky hodnocen nebo oceňován. Kritéria se předkládají předpokládaným uživatelům jedním nebo několika z těchto způsobů:
- (a) veřejně,
 - (b) tak, že jsou jasně uvedena v prezentaci informací o předmětu zakázky,
 - (c) tak, že jsou jasně uvedena ve zprávě o ověření,
 - (d) všeobecnou dohodou, např. že kritérium pro měření času se udává v hodinách a minutách.

Kritéria, např. podmínky smlouvy, mohou být též k dispozici pouze specifickým předpokládaným uživatelům či kritéria vydaná odvětvovým sdružením mohou být k dispozici pouze osobám pracujícím v tomto odvětví. Pokud jsou vybraná kritéria k dispozici pouze specifickým předpokládaným uživatelům nebo jsou relevantní pouze pro specifický účel, je použití zprávy o ověření omezeno na tyto uživatele nebo na tento účel.⁸

Důkazy

39. Odborník plánuje a provádí ověřovací zakázku s profesním skepticismem tak, aby získal dostatečné množství vhodných důkazů o tom, zda informace o předmětu zakázky neobsahují významné (materiální) nesprávnosti. Když odborník plánuje a provádí zakázku, především když stanovuje charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování důkazů, zvažuje významnost (materialitu), riziko ověřovací zakázky a kvantitu a kvalitu dostupných důkazů.

Profesní skepticismus

40. Odborník plánuje a provádí ověřovací zakázku s profesním skepticismem a uvědomuje si, že mohou existovat okolnosti, v důsledku nichž obsahují informace o předmětu zakázky významné (materiální) nesprávnosti. Profesní skepticismus znamená, že odborník kriticky posuzuje platnost získaných důkazů, a dává pozor na důkazy, které popírají nebo zpochybňují spolehlivost dokumentů či prohlášení odpovědné strany. Např. v průběhu zakázky profesní skepticismus je zapotřebí proto, aby odborník omezil riziko přehlédnutí podezřelých okolností, riziko přílišného zobecňování při vyvozování závěrů z pozorování a riziko používání chybných předpokladů při stanovování charakteru, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazů a hodnocení výsledků těchto postupů.

⁸ Ačkoli může být zpráva o ověření omezena kdykoli, když je určena pouze specifikovaným předpokládaným uživatelům nebo pro specifický účel, absence omezení týkajícího se konkrétního čtenáře nebo účelu sama o sobě nenaznačuje, že odborník nese vůči tomuto čtenáři nebo účelu právní odpovědnost. To, zda nese právní odpovědnost, záleží na okolnostech každého případu a na příslušné jurisdikci.

41. Ověřovací zakázka jen málokdy zahrnuje prokazování pravosti podkladů. Odborník není vyškolen k tomu, aby byl v této oblasti expertem a ani se to od něj neočekává. Odborník nicméně zvažuje spolehlivost informací, jež mají být použity jako důkazy, např. fotokopíí, faxových zpráv, filmových, digitalizovaných či jiných elektronických dokumentů včetně kontroly jejich přípravy a uchovávání tam, kde to připadá v úvahu.

Dostatečnost a vhodnost důkazů

42. Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazů. Vhodnost je oproti tomu měřítkem kvality důkazů, tj. jejich relevance a spolehlivosti. Kvantitu důkazů, které jsou zapotřebí, ovlivňuje riziko, že budou informace o předmětu zakázky významně (materiálně) zkeslené (čím vyšší riziko zde je, tím více důkazů bude zpravidla potřeba), a též kvalita těchto důkazů (čím je kvalita vyšší, tím méně důkazů může být požadováno). Stejně tak je propojena i dostatečnost a vhodnost důkazů. Pouhé získávání většího množství důkazů však nemůže vyvážit špatnou kvalitu těchto důkazů.
43. Spolehlivost důkazů je ovlivňována jejich zdrojem a podstatou a závisí na konkrétních okolnostech, za nichž byly tyto důkazy získány. Spolehlivost různých typů důkazů lze zobecňovat, ale pro tato zobecnění platí důležité výjimky. I když se důkazy získají ze zdrojů externích vůči subjektu, mohou existovat okolnosti, které mohou spolehlivost získaných informací ovlivnit. Např. důkazy získané z nezávislého externího zdroje nemusí být spolehlivé, jestliže zdroj není dobře informován. I přestože se mohou vyskytnout výjimky, následující zobecnění týkající se spolehlivosti důkazů mohou být užitečné:
- Důkazy jsou spolehlivější, když jsou získány z nezávislých zdrojů vně subjektu.
 - Důkazy, které jsou generovány interně, jsou spolehlivější, když jsou účinné související kontroly.
 - Důkazy získané přímo odborníkem (např. pozorování týkající se použití kontroly) jsou spolehlivější než důkazy získané nepřímo nebo dovozením (např. dotazováním na použití kontroly).
 - Důkazy jsou spolehlivější, jestliže mají podobu záznamu, ať již listinného, nebo elektronického, příp. v jiném médiu (např. zápis pořizovaný během jednání je spolehlivější než následné ústní prohlášení).
 - Důkazy ve formě originálních dokumentů jsou spolehlivější než důkazy ve formě fotokopíí nebo faxových zpráv.
44. Odborník obvykle získává větší jistotu z konzistentních důkazů získaných z různých zdrojů či majících různou podstatu než z jednotlivých důkazů, jež zvažuje individuálně. Nadto může shromažďování důkazů získaných z různých zdrojů či majících různou podstatu naznačit, že konkrétní důkaz není spolehlivý. Např. potvrzení informací získaných ze zdroje nezávislého na subjektu může zvýšit jistotu, kterou odborník získává z prohlášení odpovědné strany. A naopak nejsou-li informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje, stanoví odborník, jaké další postupy shromažďování důkazů jsou zapotřebí k tomu, aby se tento nesoulad vyřešil.

45. Pokud jde o získávání dostatečného množství vhodných důkazů, je zpravidla obtížnější získat jistotu o informacích o předmětu zakázky pokrývajícím určité období než o informacích o předmětu zakázky v daném časovém okamžiku. Kromě toho jsou závěry o postupech většinou omezeny na období, které pokrývá zakázka, a odborník tudíž neposkytuje žádné závěry o tom, zda budou postupy daným způsobem fungovat i v budoucnu.
46. Odborník zvažuje vztah mezi náklady na získávání důkazů a užitečností získaných důkazů. Obtížnost či náklady, které je zapotřebí vynaložit, však samy o sobě nejsou oprávněným důvodem pro vynechání postupu shromažďování důkazů, který nelze nijak nahradit. Odborník používá při hodnocení kvantity a kvality důkazů odborný úsudek a profesní skepticismus, a tudíž i dostatečnost a vhodnost, aby zprávu o ověření podpořil.

Významnost (materialita)

47. Významnost (materialita) je relevantní, když odborník stanovuje charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování důkazů a když posuzuje, zda informace o předmětu zakázky neobsahují významné (materiální) nesprávnosti. Když odborník zvažuje významnost (materialitu), snaží se pochopit a posoudit, jaké faktory by mohly ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů. Např. jestliže identifikovaná kritéria umožňují různou prezentaci informací o předmětu zakázky, zvažuje odborník, jak může zvolená prezentace ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů. Významnost (materialita) se zvažuje v kontextu kvantitativních a kvalitativních faktorů, např. relativní velikosti, charakteru a rozsahu dopadu těchto faktorů na hodnocení či oceňování předmětu zakázky a na zájmy předpokládaných uživatelů. Posouzení významnosti (materiality) a relativní důležitosti kvantitativních a kvalitativních faktorů v konkrétní zakázce je věcí úsudku odborníka.

Riziko ověřovací zakázky

48. Riziko ověřovací zakázky je riziko, že odborník vyjádří nesprávný závěr, pokud informace o předmětu zakázky obsahují významné (materiální) nesprávnosti.⁹ V zakázce poskytující přiměřenou jistotu snižuje odborník riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň za okolností daných zakázkou, aby získal přiměřenou jistotu jakožto základ pro pozitivní formu vyjádření závěru. Míra rizika ověřovací zakázky je vyšší v zakázce poskytující omezenou jistotu nežli v zakázce poskytující přiměřenou jistotu vzhledem k odlišnému charakteru, načasování či rozsahu postupů shromažďování důkazů. V zakázce poskytující omezenou jistotu je však kombinace charakteru, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazů dostatečná alespoň pro to, aby odborník získal smysluplnou míru jistoty, jakožto základ pro negativní formu vyjádření závěru. Míra jistoty získaná odborníkem se považuje za smysluplnou tehdy, pokud lze od ní očekávat, že v jejím

⁹ (a) To zahrnuje riziko, že v zakázkách s přímým vykazováním, kde jsou informace o předmětu zakázky prezentovány pouze v závěru odborníka, dojde odborník k nesprávnému závěru, že je předmět zakázky ve všech významných (materiálních) ohledech s kritérii v souladu, např. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrolní systém ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě kritérií XYZ“.

(b) Kromě rizika ověřovací zakázky je odborník vystaven riziku, že vyjádří nesprávný názor, i když informace o předmětu zakázky neobsahují významné (materiální) nesprávnosti, a též riziku, že prohraje případný soudní spor, stane se nechvalně známý, i dalším rizikům spjatým s předmětem zakázky, o němž vyhotovuje zprávu. Tato rizika se však nepovažují za součást rizika ověřovací zakázky.

důsledku se zvýší důvěra předpokládaných uživatelů v informace o předmětu zakázky na úroveň, která je zřetelně větší než zanedbatelná.

49. Riziko ověřovací zakázky lze zpravidla vyjádřit pomocí následujících složek, ačkoli ne všechny tyto složky budou nutně přítomné ve všech ověřovacích zakázkách, případně pro ně nebudou významné:
- (a) Riziko, že informace o předmětu zakázky obsahují významné (materiální) nesprávnosti, se skládá z:
 - (i) přirozeného rizika: náchylnost informací o předmětu zakázky k významnému (materiálnímu) zkreslení za předpokladu, že zde neexistují související kontroly, a
 - (ii) kontrolního rizika: riziko, že významnému (materiálnímu) zkreslení, které by se mohlo objevit, nelze zabránit nebo jej včas zjistit a opravit pomocí souvisejících vnitřních kontrol. Je-li kontrolní riziko pro předmět zakázky relevantní, nějaké kontrolní riziko bude vzhledem k přirozeným omezením návrhu a účinnosti vnitřního kontrolního systému vždy přítomno, a
 - (b) Zjišťovací riziko: riziko, že odborník nezjistí významnou (materiální) nesprávnost, která zde může existovat.

Míru, jakou odborník zvažuje každou z těchto složek, ovlivňují okolnosti zakázky, zejména charakter předmětu zakázky, a dále to, zda se provádí zakázka poskytující přiměřenou jistotu nebo zakázka poskytující omezenou jistotu.

Charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování důkazů

50. Přesný charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování důkazů se v jednotlivých zakázkách liší. Teoreticky jsou možné nekonečné kombinace postupů shromažďování důkazů. V praxi je však těžké tyto postupy jasně a jednoznačně sdělit. Odborník se je snaží sdělit jasně a jednoznačně, přičemž formu sdělení přizpůsobí tomu, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo o zakázku poskytující omezenou jistotu.¹⁰

51. „Přiměřená jistota“ je koncept vztahující se ke shromažďování důkazů, které jsou zapotřebí pro to, aby odborník dospěl k závěru, jenž se týká informací o předmětu zakázky jako celku. Aby mohl odborník vyslovit závěr v pozitivní formě vyžadovaný u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, je zapotřebí, aby získal dostatečné množství vhodných důkazů jakožto součást opakovaného a systematického postupu, který zahrnuje následující:

- (a) porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky, které v závislosti na předmětu zakázky zahrnují i porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému,
- (b) na základě tohoto porozumění vyhodnocení rizik, že informace o předmětu zakázky mohou obsahovat významné (materiální) nesprávnosti,
- (c) reakce na vyhodnocená rizika včetně vytvoření celkové reakce a stanovení charakteru, načasování a rozsahu dalších postupů,

¹⁰ Tam, kde se informace o předmětu zakázky skládají z několika aspektů, může být ke každému aspektu poskytnut samostatný závěr. Přestože se všechny takovéto závěry nemusejí vztahovat k téže úrovni postupů shromažďování důkazů, je každý závěr vyjádřen formou, která je vhodná buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

- (d) provádění dalších postupů jasně spjatých s identifikovanými riziky za použití kombinace inspekce, pozorování, externí confirmace, přepočtu, opětovného provedení, analytických postupů a dotazování. Tyto další postupy zahrnují testy věcné správnosti včetně získávání potvrzujících informací ze zdrojů nezávislých na odpovědné straně, případá-li to v úvahu, a v závislosti na charakteru předmětu zakázky testy provozní účinnosti kontrol, a
- (e) hodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazů.

52. „Přiměřená jistota“ je méně než absolutní jistota. Snížení rizika ověřovací zakázky na nulu je pouze zřídka dosažitelné nebo jsou vynaložené náklady v nepoměru k užítku, a to v důsledku faktorů, jako je např.:

- použití výběrového testování,
- přirozená omezení vnitřního kontrolního systému,
- skutečnost, že většina důkazů, které má odborník k dispozici, je přesvědčivá, nikoli však nevyvratitelná,
- použití úsudku při shromažďování a hodnocení důkazů a formulování závěrů,
- v některých případech též charakteristiky předmětu zakázky, je-li hodnocen nebo oceňován vůči identifikovaným kritériím.

53. Jak zakázky poskytující přiměřenou jistotu, tak zakázky poskytující omezenou jistotu vyžadují použití dovedností a metod poskytování jistoty a shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jakožto součást opakovaného a systematického postupu, do něhož náleží porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky. Charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jsou však v zakázce poskytující omezenou jistotu úmyslně omezeny úměrně ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu. V zakázce poskytující omezenou jistotu mohou pro některé předměty zakázky existovat specifická prohlášení, která pro postupy shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů poskytují vodítko. Např. ve standardu ISRE 2400, „Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky“, se stanovuje, že se dostatečné množství vhodných důkazů pro přezkoumání účetních závěrek získá především pomocí analytických postupů a dotazování. Pokud neexistuje relevantní vodítko, liší se postupy shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů podle okolností zakázky, zejména jejího předmětu a potřeb předpokládaných uživatelů a najímající strany včetně příslušných časových a nákladových omezení. Jak pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, tak pro zakázku poskytující omezenou jistotu platí, že pokud si odborník povšimne skutečnosti, která způsobí, že začne uvažovat o tom, zda by se měly informace o předmětu zakázky významně (materiálně) změnit, zabývá se odborník touto otázkou tak, že provádí další postupy dostačující k tomu, aby mohl vyhotovit zprávu.

Kvantita a kvalita dostupných důkazů

54. Kvantitu nebo kvalitu dostupných důkazů ovlivňuje následující:

- (a) charakteristiky předmětu zakázky a informací o předmětu zakázky. Např. když jsou informace o předmětu zakázky orientované do budoucna, a nikoli historické, lze očekávat méně objektivní důkazy (viz odst. 32), a

- (b) okolnosti zakázky jiné než charakteristiky předmětu zakázky, pokud důkazy, jejichž existenci lze důvodně předpokládat, nejsou k dispozici např. z důvodu načasování schůzky odborníka, pravidel archivace dokumentů subjektu či omezení způsobeného odpovědnou stranou.

Dostupné důkazy jsou zpravidla přesvědčivé, nikoliv nevyvratitelné.

55. Závěr bez výhrad není vhodný pro žádný typ ověřovací zakázky v případě, že je významně (materiálně) omezen rozsah práce odborníka, tj. když:
- (a) okolnosti odborníkovi zabraňují získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň nebo
 - (b) odpovědná strana či najímající strana způsobily omezení, jež zabraňují odborníkovi získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň.

Zpráva o ověření

56. Odborník vyhotovuje písemnou zprávu obsahující závěr, v němž je uvedena míra jistoty získaná o informacích o předmětu zakázky. Standardy ISA, ISRE a ISAE uvádí základní náležitosti zpráv o ověření. Kromě toho odborník zvažuje další vykazovací povinnosti včetně komunikace s osobami pověřenými řízením, je-li to vhodné.
57. V zakázce založené na tvrzeních může být závěr odborníka vyjádřen buď:
- (a) odkazem na tvrzení odpovědné strany (např. „Podle našeho názoru je tvrzení *odpovědné strany* o tom, že vnitřní kontrolní systém je ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, objektivní, a to na základě *kritérií XYZ*“), nebo
 - (b) odkazem přímo na předmět zakázky a kritéria (např. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrolní systém ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě *kritérií XYZ*“).

V zakázce s přímým vykazováním formuluje odborník závěr odkazem přímo na předmět zakázky a kritéria.

58. V zakázce poskytující přiměřenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v pozitivní formě, např. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrolní systém ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě *kritérií XYZ*“. Tato forma vyjádření v sobě obsahuje „přiměřenou jistotu“. Poté, co odborník provedl postupy shromažďování důkazů, jejichž charakter, načasování a rozsah byly vzhledem k charakteristikám předmětu zakázky a dalším relevantním okolnostem popsány ve zprávě o ověření přiměřené, získal dostatečné množství vhodných důkazů, jež snižují riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň.
59. V zakázce poskytující omezenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v negativní formě, např. „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili nic, z čehož bychom se mohli domnívat, že vnitřní kontrolní systém není ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě *kritérií XYZ*“. Tato forma vyjádření v sobě obsahuje „omezenou

jistotu“, která je úměrná míře postupů shromažďování důkazů s ohledem na charakteristiky předmětu zakázky a další okolnosti zakázky popsané ve zprávě o ověření.

60. Odborník nevysloví závěr bez výhrad pro ověřovací zakázku, kde existují následující okolnosti, a pokud na základě úsudku odborníka je nebo může být vliv této skutečnosti významný (materiální):

- (a) Rozsah práce odborníka je omezen (viz odst. 55). Odborník vyslovuje závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru podle toho, nakolik významné (materiální) či rozsáhlé toto omezení je. V některých případech odborník zvažuje, zda by neměl od zakázky odstoupit.
- (b) V případech, kdy:
 - (i) je závěr odborníka formulován odkazem na tvrzení odpovědné strany a toto tvrzení není ve všech významných (materiálních) ohledech objektivní nebo
 - (ii) je závěr odborníka formulován odkazem přímo na předmět zakázky a kritéria, přičemž informace o předmětu zakázky jsou významně (materiálně) zkreslené,¹¹

vyjádří odborník závěr s výhradou nebo záporný závěr v závislosti na tom, nakolik významná (materiální) či rozsáhlá tato skutečnost je.

- (c) Když se poté, co byla zakázka přijata, zjistí, že jsou kritéria nevhodná nebo že předmět zakázky není pro ověřovací zakázku vhodný. Odborník vyjádří:
 - (i) závěr s výhradou nebo záporný závěr v závislosti na tom, nakolik významná (materiální) či rozsáhlá tato skutečnost je, jestliže je pravděpodobné, že nevhodná kritéria nebo nevhodný předmět zakázky budou pro uživatele zavádějící, nebo
 - (ii) v ostatních případech závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru podle toho, nakolik významná (materiální) či rozsáhlá tato skutečnost je.

V některých případech odborník zváží, zda by neměl od zakázky odstoupit.

Nesprávné použití odborníkova jména

61. Odborník je spojován s předmětem zakázky, když podává zprávu o informacích o předmětu zakázky nebo souhlasí s použitím svého jména v odborné souvislosti s daným předmětem zakázky. Pokud není odborník tímto způsobem spojován, nemohou třetí strany předpokládat žádnou odpovědnost odborníka. Pokud se odborník dozví, že strana nesprávně používá jeho jméno v souvislosti s předmětem zakázky, požádá tuto stranu, aby tak nadále nečinila. Odborník dále zvažuje, jaké kroky mohou být zapotřebí, např. informování známých třetích stran v pozici uživatelů o nesprávném použití odborníkova jména nebo vyhledání právního poradenství.

¹¹ V zakázkách s přímým vykazováním, kde jsou informace o předmětu zakázky prezentovány pouze v závěru odborníka a kde odborník dojde k závěru, že předmět zakázky není ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s kritérii, např. „Podle našeho názoru, s výhradou [...], je vnitřní kontrolní systém ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě kritérií XYZ,“ by byl takovýto závěr též považován za závěr s výhradou (nebo podle potřeby za záporný závěr).

Perspektiva veřejného sektoru

- 1. Tento Rámec je relevantní pro všechny odborné účetní ve veřejném sektoru, kteří jsou nezávislí na subjektu, pro nějž provádějí ověřovací zakázky. V případě, že odborní účetní ve veřejném sektoru nejsou na subjektu, pro nějž provádějí ověřovací zakázky, nezávislí, měli by se řídit poznámkou pod čarou č. 1.*

Rozdíly mezi zakázkami poskytujícími přiměřenou jistotu a zakázkami poskytujícími omezenou jistotu

V této příloze se nastiňují rozdíly mezi zakázkou poskytující přiměřenou jistotu a zakázkou poskytující omezenou jistotu, o nichž se v tomto Rámci hovoří (viz zejména odstavce, na něž se zde odkazuje).

Typ zakázky	Cíl	Postupy shromažďování důkazů ¹²	Zpráva o ověření
Zakázka poskytující přiměřenou jistotu	Snížení rizika ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň za daných okolností zakázky jakožto základ pro pozitivní formu vyjádření závěru odborníka (odst. 11)	Dostatečné množství vhodných důkazů se získá jakožto součást systematického postupu, který zahrnuje: <ul style="list-style-type: none"> • porozumění okolnostem zakázky, • vyhodnocení rizik, • reakce na vyhodnocená rizika, • provádění dalších postupů za pomoci kombinace inspekce, pozorování, externí confirmace, přepočtu, opětovného provedení výpočtu, analytických postupů a dotazování. Tyto další postupy zahrnují testy věcné správnosti včetně získávání potvrzujících informací, připadá-li to v úvahu, a v závislosti na podstatě předmětu zakázky testy provozní účinnosti kontrol, a • hodnocení získaných důkazů (odst. 51 a 52)	Popis okolností zakázky a pozitivní forma vyjádření závěru (odst. 58)
Zakázka poskytující omezenou jistotu	Snížení rizika ověřovací zakázky na úroveň, která je za daných okolností zakázky přijatelná, ale kde je riziko	Dostatečné množství vhodných důkazů se získá jakožto součást systematického postupu, do něhož náleží porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky, ale v němž jsou postupy úmyslně	Popis okolností zakázky a negativní forma vyjádření závěru (odst. 59)

¹² Podrobný rozbor požadavků shromažďování důkazů je možný pouze v rámci standardů ISAE pro specifické předměty.

MEZINÁRODNÍ RÁMEC PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY

	větší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jakožto základ pro negativní formu vyjádření závěru odborníka (odst. 11)	omezeny úměrně ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu (odst. 53)	
--	---	---	--