

# MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

## OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, KTERÉ NEJSOU AUDITEM ANI PROVĚRKOU HISTORICKÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ

(Účinný pro zprávy o ověření datované 15. prosince 2015 nebo  
později)

### OBSAH

	Odstavec
<b>Úvod</b> .....	1–4
Předmět standardu .....	5–8
Datum účinnosti .....	9
<b>Cíle</b> .....	10–11
<b>Definice</b> .....	12–13
<b>Požadavky</b>	
Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISAE.....	14–19
Etické požadavky .....	20
Přijetí a pokračování zakázky .....	21–30
Řízení kvality .....	31–36
Profesní skepticismus, odborný úsudek a ověřovací dovednosti a techniky ....	37–39
Plánování a provádění zakázky.....	40–47
Získávání důkazních informací.....	48–60
Následné události.....	61
Ostatní informace .....	62
Vymezení příslušných kritérií.....	63
Formulace závěru zprávy o ověření.....	64–66
Vyhotovení zprávy o ověření.....	67–71
Nemodifikovaný a modifikovaný závěr .....	72–77
Povinnost informovat o dalších skutečnostech.....	78
Dokumentace .....	79–83

## **Aplikační a vysvětlující část**

Úvod .....	A1
Cíle .....	A2
Definice .....	A3–A20
Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISAE.....	A21–A29
Etické požadavky .....	A30–A34
Přijetí a pokračování zakázky .....	A35–A59
Řízení kvality .....	A60–A75
Profesní skepticismus a odborný úsudek.....	A76–A85
Plánování a provádění zakázky .....	A86–A107
Získávání důkazních informací.....	A108–A139
Následné události .....	A140–A141
Ostatní informace .....	A142
Vymezení příslušných kritérií.....	A143–A145
Formulace závěru zprávy o ověření.....	A146–A157
Vyhotovení zprávy o ověření.....	A158–A187
Nemodifikovaný a modifikovaný závěr.....	A188–A191
Povinnost informovat o dalších skutečnostech .....	A192
Dokumentace .....	A193–A200
Příloha: Role a odpovědnosti	

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 (revidované znění) *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací* je nutné chápat v kontextu *Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby*.

## Úvod

1. Tento mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) upravuje ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací. Audity a prověrky historických finančních informací jsou upraveny mezinárodními auditorskými standardy (ISA), resp. mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE). (viz odstavce A21–A22)
2. Ověřovací zakázka může mít buď charakter zakázky s nepřímým vykazováním, u níž hodnocení ověřované skutečnosti na základě daných kritérií neprovádí sám odborník, ale jiná strana, nebo charakter zakázky s přímým vykazováním, kdy hodnocení ověřované skutečnosti provádí sám odborník. Požadavky tohoto standardu a jeho aplikační a vysvětlující část jsou primárně určeny pro zakázky s nepřímým vykazováním poskytující přiměřenou nebo omezenou jistotu. Standard lze použít rovněž pro zakázky s přímým vykazováním poskytující přiměřenou nebo omezenou jistotu, a to po zohlednění okolností zakázky.
3. Tento standard je založen na následujících dvou předpokladech:
  - (a) členové týmu provádějícího zakázku a osoba provádějící kontrolu kvality zakázky (byla-li tato osoba ustanovena) jsou povinni řídit se částmi A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), které se vztahují k ověřovacím zakázkám, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné; (viz odstavce A30–A34)
  - (b) odborník provádějící zakázku působí ve společnosti, která je povinna řídit se ISQC 1,<sup>1</sup> případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů upravujícími její odpovědnost za systém řízení kvality, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1. (viz odstavce A61–A66)
4. U společností provádějících ověřovací zakázky se řízení kvality a dodržování etických principů, včetně požadavků na nezávislost, všeobecně považuje za něco, co je ve veřejném zájmu a co musí každá kvalitní ověřovací zakázka splňovat. Účetní odborníci vykonávající veřejnou praxi, tj. auditoři, tyto požadavky dobře znají. Jestliže se ale soulad s tímto nebo jiným standardem ISAE rozhodne ve své zprávě deklarovat odborník, který není auditorem, je důležité, aby si uvědomil, že tento standard obsahuje také požadavky vyplývající z předpokladů formulovaných v předchozím odstavci.

<sup>1</sup> Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

### Předmět standardu

5. Tento standard upravuje ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací, a to v souladu s jejich vymezením v *Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky* (Rámec). Je-li pro ověřovanou skutečnost relevantní i jiný, specializovaný standard ISAE, použijí se jeho ustanovení spolu s ustanoveními tohoto standardu. (viz odstavce A21–A22)
6. Ne všechny zakázky realizované odborníky mají charakter ověřovacích zakázek. K častým typům zakázek, které odborníci rovněž provádějí a u nichž přitom nejde o ověřovací zakázky v souladu s definicí v odstavci 12(a) níže (a které tudíž nejsou předmětem tohoto standardu), patří:
  - (a) zakázky upravené mezinárodními standardy pro související služby (ISRS), jako jsou tzv. dohodnuté postupy nebo zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky;<sup>2</sup>
  - (b) zpracování daňového přiznání v případech, kdy odborník nevyjadřuje žádný závěr;
  - (c) poskytování poradenství, např. manažerského nebo daňového poradenství. (viz odstavec A1)
7. Ověřovací zakázka prováděná v souladu se standardy ISAE může být součástí větší zakázky. V takovém případě budou tyto standardy relevantní pouze pro tu část zakázky, která má ověřovací charakter.
8. Následující zakázky sice mohou odpovídat definici v odstavci 12(a), nicméně za ověřovací zakázky ve smyslu standardů ISAE se nepovažují:
  - (a) zakázky, jejichž předmětem je podání svědecké výpovědi v soudním řízení v záležitostech týkajících se účetnictví, auditu, zdaňování nebo v jiných záležitostech;
  - (b) zakázky zahrnující odborné výroky, stanoviska nebo formulace, z nichž si uživatel může vyvodit určitou míru ujištění, a to v případě, že jsou splněny všechny následující podmínky:
    - (i) odborné výroky, stanoviska či formulace jsou pouze vedlejším produktem zakázky jako celku;
    - (ii) případná písemná zpráva je výslovně určena pouze předpokládaným uživatelům v ní uvedeným;

---

<sup>2</sup> ISRS 4400 *Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi* a ISRS 4410 *Zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky*

- (iii) s předpokládanými uživateli bylo písemně dojednáno, že zakázka nebude zakázkou ověřovací;
- (iv) ve zprávě účetního odborníka není zakázka označena jako ověřovací zakázka.

#### **Datum účinnosti**

9. Tento standard je účinný pro ověřovací zakázky se zprávou datovanou 15. prosince 2015 nebo později.

#### **Cíle**

10. Odborník má při provádění ověřovací zakázky následující cíle:
- (a) získat přiměřenou, resp. omezenou jistotu, pokud jde o to, zda informace o ověřované skutečnosti neobsahují významnou (materiální) nesprávnost;
  - (b) vyjádřit závěr o výsledku hodnocení ověřované skutečnosti v písemné zprávě, která obsahuje závěr poskytující přiměřenou, resp. omezenou jistotu a popisuje, z jakého základu tento závěr vychází; (viz odstavec A2)
  - (c) podat další informace požadované tímto standardem a ostatními relevantními standardy ISAE.
11. Jestliže odborník nemůže získat přiměřenou, resp. omezenou jistotu a uvedení závěru s výhradou ve zprávě o ověření nelze považovat za dostatečné s ohledem na účel zprávy o ověření pro předpokládané uživatele, musí v souladu s tímto standardem buď vyjádření závěru ve zprávě odmítnout, nebo pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují, od zakázky odstoupit.

#### **Definice**

12. Není-li stanoveno jinak, níže uvedené výrazy se v tomto a v dalších standardech ISAE používají v následujícím významu: (viz odstavec A27)
- (a) Ověřovací zakázka – zakázka, jejímž prostřednictvím se odborník snaží získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů (kteří nejsou totožní s odpovědnou stranou) v informace o ověřované skutečnosti (tj. ve výsledek hodnocení ověřované skutečnosti, které bylo provedeno na

základě daných kritérií). Ověřovací zakázky se klasifikují dvěma způsoby, tj. rozdělují se na: (viz odstavec A3)

- (i) Ověřovací zakázky poskytující přiměřenou jistotu a ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu:
  - a. Ověřovací zakázka poskytující přiměřenou jistotu – ověřovací zakázka, u níž odborník pro účely vyjádření závěru sníží riziko zakázky na přijatelně nízkou úroveň vzhledem k jejím okolnostem. V závěru k ověřovací zakázce odborník vyjadřuje svůj názor na výsledek hodnocení ověřované skutečnosti, které bylo provedeno na základě daných kritérií.
  - b. Ověřovací zakázka poskytující omezenou jistotu – ověřovací zakázka, u níž odborník pro účely vyjádření závěru sníží riziko zakázky na úroveň, která je vzhledem k okolnostem zakázky přijatelná, přičemž ale riziko je vyšší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. V závěru k ověřovací zakázce se odborník vyjadřuje k tomu, zda na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací zjistil nějaké skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné. Charakter, načasování a rozsah postupů, které se provádějí u ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu, jsou oproti požadavkům na zakázku poskytující přiměřenou jistotu omezené, ale jsou naplánovány tak, aby odborník získal míru jistoty, která bude podle jeho odborného úsudku smysluplná. Míra jistoty, kterou odborník získá, je smysluplná, jestliže pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti v míře, která je jednoznačně větší než zanedbatelná. (viz odstavce A3–A7)
- (ii) Zakázky s nepřímým vykazováním a zakázky s přímým vykazováním: (viz odstavec A8)
  - a. Zakázka s nepřímým vykazováním – ověřovací zakázka, u níž hodnocení ověřované skutečnosti na základě daných kritérií neprovádí sám odborník, ale jiná strana. Tato jiná strana rovněž často předkládá informace o ověřované skutečnosti, a to formou zprávy nebo prohlášení. V některých případech může informace o ověřované skutečnosti předkládat odborník

ve zprávě o ověření. V případě zakázky s nepřímým vykazováním se odborník ve svém závěru vyjadřuje k tomu, zda informace o ověřované skutečnosti neobsahují významnou (materiální) nesprávnost. Odborník může závěr formulovat vůči: (viz odstavce A178 a A180)

- i. ověřované skutečnosti a příslušným kritériím;
  - ii. informacím o ověřované skutečnosti a příslušným kritériím;
  - iii. prohlášení příslušné strany (stran).
- b. Zakázka s přímým vykazováním – ověřovací zakázka, u níž hodnocení ověřované skutečnosti na základě příslušných kritérií provádí sám odborník a ten taky předkládá informace o ověřované skutečnosti, a to buď v rámci zprávy o ověření, nebo jako její přílohu. V případě ověřovací zakázky s přímým vykazováním se odborník ve svém závěru vyjadřuje k výsledku hodnocení ověřované skutečnosti na základě daných kritérií.
- (b) Ověřovací dovednosti a techniky – dovednosti a techniky v oblasti plánování, shromažďování a vyhodnocování důkazních informací a komunikování a vykazování, jimiž disponuje odborník provádějící ověřování, přičemž nejde o odborné kompetence specifické pro určitou ověřovanou skutečnost či její hodnocení. (viz odstavec A9)
- (c) Kritéria – měřítko používaná k hodnocení ověřované skutečnosti. „Příslušná kritéria“ jsou kritéria používaná u konkrétní zakázky. (viz odstavec A10)
- (d) Okolnosti zakázky – širší kontext vymezující konkrétní zakázku, tedy mimo jiné: podmínky zakázky, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo o zakázku poskytující omezenou jistotu, charakteristické znaky, které vykazuje ověřovaná skutečnost, kritéria hodnocení, informační potřeby předpokládaných uživatelů, relevantní charakteristické znaky odpovědné strany, hodnotitele a najímající strany a jejich prostředí, další záležitosti jako např. události, transakce, podmínky a obvyklé postupy, které mohou mít na zakázku významný vliv.
- (e) Partner odpovědný za zakázku – partner nebo jiná osoba, která ve společnosti odpovídá za zakázku a její provedení a za zprávu o ověření vydávanou jménem společnosti a která má příslušné oprávnění

od profesního, právního či regulačního orgánu, pokud je takové oprávnění vyžadováno. V kontextech týkajících se veřejného sektoru je třeba výraz „partner odpovědný za zakázku“ interpretovat jako příslušný ekvivalent z tohoto sektoru.

- (f) Riziko zakázky – riziko, že odborník vyjádří nesprávný závěr o informacích o ověřované skutečnosti, které jsou významně (materiálně) nesprávné. (viz odstavce A11–A14)
- (g) Najímající strana – strana (strany) najímající odborníka k provedení zakázky. (viz odstavec A15)
- (h) Tým provádějící zakázku – všichni partneři a zaměstnanci realizující zakázku a rovněž všichni jedinci najatí společností nebo společností v síti, kteří se podílejí na zakázce. Výraz „tým provádějící zakázku“ naopak nezahrnuje externí experty najaté společností nebo společností v síti.
- (i) Důkazní informace – informace, které odborník používá pro formulování svého závěru. Důkazní informace zahrnují jednak informace obsažené v relevantních informačních systémech, pokud existují, a jednak další informace. Pro účely standardů ISAE: (viz odstavce A146–A152)
  - (i) dostatečnost důkazních informací je měřítkem jejich kvantity.
  - (ii) vhodnost důkazních informací je měřítkem jejich kvality.
- (j) Společnost – samostatně výdělečně činný odborník, osobní společnost, kapitálová společnost nebo jiný subjekt sdružující odborníky. V kontextech týkajících se veřejného sektoru je třeba výraz „společnost“ interpretovat jako příslušný ekvivalent z tohoto sektoru.
- (k) Historické finanční informace – číselně vyjádřené informace týkající se určité účetní jednotky pocházející především z jejího účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti.
- (l) Interní audit – funkce účetní jednotky interně zajišťující ověřovací a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit.
- (m) Předpokládání uživatelé — fyzická nebo právnická osoba (osoby) nebo skupiny těchto osob, o nichž odborník předpokládá, že budou používat zprávu o ověření. Mohou existovat i jiní předpokládání uživatelé než ti, jimž je zpráva o ověření výslovně určena. (viz odstavce A16–A18, A37))
- (n) Hodnotitel – strana (strany) provádějící podle daných



kritérií hodnocení ověřované skutečnosti. Hodnotitel má odborné kompetence specifické pro ověřovanou skutečnost. (viz odstavce A37 a A39)

- (o) Nesprávnost – rozdíl mezi informacemi o ověřované skutečnosti a jejím náležitým hodnocením v souladu s danými kritérii. Nesprávnosti mohou být záměrné nebo nezáměrné a kvalitativní nebo kvantitativní; mezi nesprávnosti patří rovněž opomenutí.
- (p) Zkreslení skutečnosti (ve vztahu k ostatním informacím) – chybné nebo nesprávně prezentované ostatní informace, tj. informace, které se netýkají záležitostí obsažených v informacích o ověřované skutečnosti nebo ve zprávě o ověření. Významné (materiální) zkreslení skutečnosti může ohrozit věrohodnost dokumentu obsahujícího informace o ověřované skutečnosti.
- (q) Ostatní informace – informace, které jsou z titulu právních předpisů nebo zvyklostí součástí dokumentu obsahujícího informace o ověřované skutečnosti a zprávu o ověření k nim, přičemž se ale nejedná o informace o ověřované skutečnosti ani o zprávu o ověření.
- (r) Odborník – fyzická osoba (osoby) provádějící zakázku (obvykle partner odpovědný za zakázku nebo jiný člen týmu provádějícího zakázku, případně jiná osoba působící ve společnosti). Jestliže je výslovným záměrem tohoto standardu, aby určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo partner odpovědný za zakázku, není použit výraz „odborník“, ale výraz „partner odpovědný za zakázku“. (viz odstavec A37)
- (s) Expert odborníka – fyzická nebo právnická osoba disponující odbornými kompetencemi v jiné oblasti, než je ověřování, jejíž práci v příslušné oblasti odborník využívá, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. Může se jednat o interního experta (který je partnerem nebo zaměstnancem společnosti odborníka nebo společnosti v síti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru) nebo o externího experta.
- (t) Odborný úsudek – v kontextu daném standardy pro ověřovací zakázky a etickými standardy jde o uplatňování relevantní odborné přípravy, znalostí a zkušeností pro informovaná rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané zakázky.
- (u) Profesní skepticismus – přístup zahrnující kritické myšlení, všímavost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti, a kritické vyhodnocování důkazních informací.
- (v) Odpovědná strana – strana (strany) odpovídající za ověřovanou skutečnost. (viz odstavec A37)

- (w) Riziko významné (materiální) nesprávnosti – riziko, že informace o ověřované skutečnosti jsou již před zahájením zakázky významně (materiálně) nesprávné.
  - (x) Informace o ověřované skutečnosti – výsledek hodnocení ověřované skutečnosti, které bylo provedeno na základě daných kritérií, tj. informace získané aplikováním kritérií na ověřovanou skutečnost. (viz odstavec A19)
  - (y) Ověřovaná skutečnost – jev hodnocený na základě daných kritérií.
13. Výraz „příslušná strana (strany)“ v tomto a dalších standardech ISAE znamená „odpovědná strana, hodnotitel, případně též najímající strana“.  
(viz odstavce A20, A37)

## Požadavky

### Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISAE

#### *Dodržování standardů relevantních pro zakázku*

- 14. Odborník je povinen dodržovat tento standard i všechny ostatní standardy ISAE, které jsou pro danou zakázku relevantní.
- 15. Odborník nesmí ve své zprávě uvést, že ověřovací zakázka byla provedena v souladu s tímto či některým jiným standardem ISAE, pokud nedodržel všechny požadavky tohoto standardu a ostatních standardů ISAE, jež jsou pro danou zakázku relevantní. (viz odstavce A21–A22, A170)

#### *Text standardu ISAE*

- 16. Odborník je povinen se seznámit s úplným zněním standardu ISAE, včetně aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. (viz odstavce A23–A28)

#### *Dodržování relevantních požadavků*

- 17. Odborník je – s výhradou ustanovení následujícího odstavce – povinen dodržovat všechny požadavky tohoto standardu i všech ostatních relevantních standardů ISAE, s výjimkou případů, kdy určitý požadavek s ohledem na podmínky dané zakázky není relevantní, protože je vázán na podmínku, která v daném případě není naplněna. Požadavky, které platí pouze pro ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu, resp. pouze pro ověřovací zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jsou v následujícím textu uvedeny ve sloupcích a spolu s číslem odstavce označeny písmenem „L“ (pro „limited assurance“, tj. omezená jistota), resp. „R“ (pro „reasonable assurance“, tj. přiměřená jistota). (viz odstavec A29)

18. Odborník může ve výjimečném případě považovat za nutné odchýlit se od relevantního požadavku některého standardu ISAE. V takové situaci musí provést alternativní postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku. Potřeba odchýlit se od relevantního požadavku může nastat pouze v případě, že se požadavek týká provedení nějakého konkrétního postupu, přičemž tento postup by vzhledem ke konkrétním podmínkám dané zakázky byl neúčinný při dosahování cíle tohoto požadavku.

#### *Nesplnění cíle*

19. Jestliže není možné splnit nějaký cíl tohoto standardu nebo jiného relevantního standardu ISAE, odborník je povinen posoudit, zda bude v důsledku toho nucen svůj závěr modifikovat nebo od zakázky odstoupit (umožňují-li odstoupení od zakázky příslušné právní předpisy). Nesplnění cíle stanoveného relevantním standardem ISAE představuje významnou záležitost, kterou odborník musí v souladu s odstavcem 79 tohoto standardu zdokumentovat.

#### **Etické požadavky**

20. Odborník je povinen dodržovat části A a B Kodexu IESBA, které se vztahují k ověřovacím zakázkám, případně jiné profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné. (viz odstavce A30–A34, A60)

#### **Přijetí a pokračování zakázky**

21. Partner odpovědný za zakázku je povinen se ujistit, že společnost dodržela náležité postupy týkající se navázání a pokračování vztahů s klientem i přijetí a pokračování ověřovací zakázky a že učiněné závěry jsou v tomto ohledu přiměřené.
22. Odborník smí přijmout ověřovací zakázku nebo pokračovat v ní pouze v případě, že: (viz odstavce A30–A34)
  - (a) nemá důvod se domnívat, že nebudou splněny příslušné etické požadavky, včetně nezávislosti;
  - (b) ujistil se, že osoby, které mají zakázku provádět, disponují jako celek náležitou odbornou způsobilostí a schopnostmi (viz též odstavec 32);
  - (c) byla dohodnuta východiska, na jejichž základě má být zakázka provedena, a to tím, že:
    - (i) bylo prokázáno, že jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky (viz též odstavce 24–26);
    - (ii) bylo potvrzeno, že odborník a najímající strana shodně chápou podmínky zakázky, včetně povinností odborníka týkajících se zprávy (zpráv).

23. Pokud partner odpovědný za zakázku získá informace, které by za předpokladu, že by byly k dispozici dříve, vedly k odmítnutí zakázky, je povinen tyto informace neprodleně sdělit společnosti, aby mohla spolu s ním učinit nezbytná opatření.

*Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky*

24. Aby odborník zjistil, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, je povinen na základě svých předběžných znalostí o okolnostech zakázky a prostřednictvím diskuse s příslušnou stranou (stranami) posoudit, zda: (viz odstavce A35–A36)
- (a) příslušné strany mají vzhledem k daným okolnostem vymezeny vhodné role a odpovědnosti; (viz odstavce A37–A39)
  - (b) zakázka vykazuje všechny následující charakteristické znaky:
    - (i) jedná se o vhodnou ověřovanou skutečnost je ; (viz odstavce A40– A44)
    - (ii) kritéria, která budou podle předpokladu odborníka použita při přípravě informací o ověřované skutečnosti, jsou vzhledem k okolnostem zakázky vhodná a vykazují následující charakteristické znaky: (viz odstavce A45–A50)
      - a. relevantnost
      - b. úplnost
      - c. spolehlivost
      - d. nestrannost
      - e. srozumitelnost
    - (iii) předpokládání uživatelé budou mít k dispozici kritéria, která budou podle předpokladu odborníka použita při přípravě informací o ověřované skutečnosti; (viz odstavce A51–A52)
    - (iv) odborník předpokládá, že bude schopen získat důkazní informace, jež potřebuje pro vyjádření svého závěru; (viz odstavce A53–A55)
    - (v) závěr odborníka ve formě náležité buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu bude vyjádřen v písemné zprávě;
    - (vi) zakázka má racionální účel, včetně toho, že v případě zakázky poskytující omezenou jistotu odborník předpokládá, že bude schopen získat smysluplnou míru jistoty. (viz odstavec A56)

25. Nejsou-li předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky splněny, je odborník povinen tuto záležitost projednat s najímající stranou. Pokud nelze provést změny zajišťující splnění těchto předpokladů, odborník nesmí zakázku přijmout jakožto ověřovací zakázku, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy. Taková zakázka však nebude provedena v souladu se standardy ISAE, a odborník tudíž nesmí ve zprávě o ověření deklarovat soulad s tímto ani žádným jiným standardem ISAE.

*Omezení rozsahu před přijetím zakázky*

26. Jestliže najímající strana omezí v podmínkách navrhované ověřovací zakázky rozsah práce odborníka způsobem, který bude mít podle jeho názoru za následek odmítnutí závěru k informacím o ověřované skutečnosti, nesmí odborník takovou zakázku přijmout jakožto ověřovací zakázku, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy. (viz odstavec A155(c))

*Sjednání podmínek zakázky*

27. Odborník je povinen s najímající stranou sjednat podmínky ověřovací zakázky. Sjednané podmínky musí být dostatečně podrobně specifikovány ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné formě písemné smlouvy, v písemném potvrzení nebo v právním předpisu. (viz odstavce A57–A58)
28. U opakujících se zakázek je odborník povinen posoudit, zda okolnosti vyžadují úpravu podmínek ověřovací zakázky a zda je nutné najímající straně připomenout dosavadní podmínky zakázky.

*Přijetí změny podmínek zakázky*

29. Odborník nesmí souhlasit se změnou podmínek zakázky, jestliže tato změna není přiměřeně odůvodněná. Pokud ke změně dojde, odborník musí přihlížet i k důkazním informacím získaným před touto změnou. (viz odstavec A59)

*Zpráva o ověření předepsaná právními předpisy*

30. Formát nebo znění zprávy o ověření mohou být v některých případech předepsány právními předpisy platnými v dané jurisdikci. Za těchto okolností je odborník povinen posoudit:
- (a) zda by předpokládání uživatelé mohli závěr zprávy o ověření nesprávně interpretovat;
  - (b) a pokud ano, zda je možné snížit riziko nesprávné interpretace dalšími vysvětlujícími informacemi doplněnými do zprávy o ověření.

Jestliže odborník dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do zprávy o ověření se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, nesmí zakázku přijmout. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy. Zakázka provedená v souladu s takovými právními předpisy není v souladu se standardy ISAE, a odborník tudíž nesmí ve zprávě o ověření deklarovat soulad s tímto ani žádným jiným standardem ISAE. (viz též odstavec 71)

## **Řízení kvality**

### *Charakteristické znaky partnera odpovědného za zakázku*

31. Partner odpovědný za zakázku musí:
  - (a) působit ve společnosti, která se řídí ISQC 1, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, které jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1; (viz odstavce A60–A66)
  - (b) mít odbornou způsobilost v oblasti ověřovacích dovedností a technik, kterou získal na základě rozsáhlé odborné přípravy a praktických zkušeností; (viz odstavec A60)
  - (c) mít dostatečnou odbornou způsobilost, pokud jde o ověřovanou skutečnost a její hodnocení, aby mohl přijmout odpovědnost za vyjádření závěru zprávy o ověření. (viz odstavce A67–A68)

### *Ustavení týmu provádějícího zakázku*

32. Partner odpovědný za zakázku je povinen: (viz odstavec A69)
  - (a) se ujistit, že osoby, které mají zakázku provádět, disponují jako celek náležitou odbornou způsobilostí a schopnostmi, aby: (viz odstavce A70–A71)
    - (i) zakázka byla provedena v souladu s relevantními standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
    - (ii) bylo možné vydat zprávu o ověření, která bude přiměřená daným okolnostem;
  - (b) se ujistit, že se odborník bude moci podílet na práci:
    - (i) odborníkova experta v případě, že bude práce takového experta využita; (viz odstavce A70–A71)
    - (ii) jiného odborníka, který není součástí týmu provádějícího zakázku, v případě, že bude práce takového odborníka využita; (viz odstavce A72–A73)

a to v takovém rozsahu, který odborníkovi umožní přijmout odpovědnost za vyjádření závěru k informacím o ověřované skutečnosti.

*Povinnosti partnera odpovědného za zakázku*

33. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost za celkovou kvalitu zakázky, tj. nese mimo jiné odpovědnost za to, že:
- (a) jsou dodrženy náležité postupy týkající se navázání a pokračování vztahů s klientem i přijetí a pokračování zakázky;
  - (b) zakázka je naplánována a prováděna v souladu s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů (a to včetně jejího náležitého řízení a dohledu nad ní);
  - (c) kontroly zakázky jsou prováděny v souladu se zásadami společnosti a postupy týkajícími se kontrol a nejpozději k datu zprávy o ověření je provedena kontrola dokumentace k zakázce; (viz odstavec A74)
  - (d) je vedena náležitá dokumentace k zakázce, jejímž prostřednictvím bude možné doložit jednak plnění cílů, jež si odborník stanovil, a jednak to, že zakázka byla provedena v souladu s příslušnými standardy ISAE a příslušnými požadavky právních předpisů;
  - (e) v rámci týmu provádějícího zakázku jsou náležitě konzultovány obtížné nebo sporné záležitosti.
34. Partner odpovědný za zakázku je povinen v průběhu zakázky (když dle potřeby provádí pozorování a dotazování) si všímat možných důkazů o tom, že členové týmu provádějícího zakázku nedodržují příslušné etické požadavky. Jestliže se prostřednictvím systému společnosti pro řízení kvality nebo jiným způsobem dozví o záležitostech, které naznačují, že členové týmu provádějícího zakázku nedodrželi etické požadavky, je povinen po konzultaci s dalšími pracovníky společnosti stanovit patřičná opatření.
35. Partner odpovědný za zakázku je povinen zohlednit výsledky monitorovacího procesu společnosti, včetně nejaktuálnějších informací, které má daná společnost a případně, pokud je to relevantní, ostatní společnosti v síti k dispozici, a zvážit, zda zjištěné nedostatky mohou mít vliv na ověřovací zakázku.

*Kontrola kvality zakázky*

36. U zakázek, u nichž je kontrola kvality vyžadována buď právními předpisy, nebo z rozhodnutí společnosti:
- (a) je partner odpovědný za zakázku povinen převzít odpovědnost za to, že s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky budou

projednány významné záležitosti, které z kontroly vplynuly, a že zpráva o ověření nebude vydána před dokončením takové kontroly;

- (b) osoba provádějící kontrolu kvality zakázky je povinna objektivně vyhodnotit významné úsudky učiněné týmem provádějícím zakázku a závěry vyjádřené ve zprávě o ověření. Toto vyhodnocení musí zahrnovat: (viz odstavec A75)
  - (i) projednání významných záležitostí s partnerem odpovědným za zakázku;
  - (ii) kontrolu informací o ověřované skutečnosti a navržené zprávy o ověření;
  - (iii) kontrolu vybrané dokumentace k ověřovací zakázce z hlediska významných úsudků, které tým provádějící zakázku učinil, a závěrů, k nimž dospěl;
  - (iv) vyhodnocení závěrů vyjádřených ve zprávě o ověření a posouzení toho, zda je navržené znění zprávy o ověření vhodné.

### **Profesní skepticismus, odborný úsudek a ověřovací dovednosti a techniky**

- 37. Odborník je povinen naplánovat a provést zakázku s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku budou informace o ověřované skutečnosti významně (materiálně) nesprávné. (viz odstavce A76–A80)
- 38. Odborník je povinen při plánování a provádění ověřovací zakázky, včetně stanovení charakteru, načasování a rozsahu prováděných postupů, uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A81–A85)
- 39. Odborník je povinen při provádění zakázky uplatňovat ověřovací dovednosti a techniky jako součást opakovaného a systematického procesu.

### **Plánování a provádění zakázky**

#### *Plánování*

- 40. Odborník je povinen naplánovat zakázku tak, aby byla provedena účinným způsobem, mimo jiné je povinen stanovit rozsah, načasování a zaměření zakázky a určit charakter, načasování a rozsah plánovaných postupů, které bude nutné provést v zájmu splnění cíle, jež si odborník stanovil. (viz odstavce A86–A89)
- 41. Odborník je povinen určit, zda zvolená kritéria jsou s ohledem na okolnosti zakázky vhodná, mimo jiné, zda vykazují charakteristické znaky vymezené v odstavci 24(b)(ii).



- 42.
42. Jestliže se po přijetí ověřovací zakázky ukáže, že některý z předpokladů podmiňujících její realizaci není naplněn, odborník je povinen projednat tuto skutečnost s příslušnou stranou (stranami) a je povinen rozhodnout:
- (a) zda lze danou záležitost vyřešit ke spokojenosti odborníka;
  - (b) zda je správné v realizaci zakázky pokračovat;
  - (c) zda danou skutečnost uvést ve zprávě o ověření, a pokud ano, jakým způsobem.
43. Jestliže se po přijetí ověřovací zakázky ukáže, že některá nebo žádná příslušná kritéria nejsou vhodná nebo že některá či žádná část ověřované skutečnosti není vhodná, odborník je povinen zvážit odstoupení od zakázky, pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují. Pokud bude v realizaci zakázky pokračovat, je podle jejích konkrétních okolností povinen vyjádřit závěr s výhradou, záporný závěr nebo vyjádření závěru odmítnout. (viz odstavce A90–A91)

*Významnost (materialita)*

44. Odborník je povinen zohlednit otázku významnosti (materiality): (viz odstavce A92–A100)
- (a) při plánování a provádění ověřovací zakázky, mimo jiné při určování charakteru, načasování a rozsahu plánovaných postupů;
  - (b) při posuzování toho, zda informace o ověřované skutečnosti nejsou významně (materiálně) nesprávné.

*Znalost ověřované skutečnosti a dalších okolností zakázky*

45. Odborník je povinen dotázat se příslušné strany (stran) na to:
- (a) zda má nějaké poznatky o existujících, potenciálních nebo údajných záměrných nesprávnostech či o porušování právních předpisů, jež by měly dopad na informace o ověřované skutečnosti; (viz odstavec A101)
  - (b) zda odpovědná strana má interní audit, a pokud ano, provést další dotazování s cílem získat poznatky o činnosti tohoto interního auditu a o jeho hlavních zjištěních relevantních pro informace o ověřované skutečnosti;
  - (c) zda odpovědná strana využila při zpracovávání informací o ověřované skutečnosti nějaké experty.

Omezená jistota	Přiměřená jistota
<p>46L. Odborník je povinen seznámit se s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky, a to v míře, která mu umožní:</p> <p>(a) identifikovat oblasti, v nichž je u informací o ověřované skutečnosti pravděpodobný výskyt významných (materiálních) nesprávností;</p> <p>(b) na základě toho navrhnout a provést postupy, jimiž pokryje oblasti identifikované podle odstavce 46L(a) a získá omezenou jistotu pro účely vyjádření svého závěru. (viz odstavce A101–A104, A107)</p> <p>47L. Při seznamování s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky podle odstavce 46L je odborník povinen zvážit proces zpracování informací o ověřované skutečnosti. (viz odstavec A106)</p>	<p>46R. Odborník je povinen seznámit se s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky, a to v míře, která mu umožní:</p> <p>(a) identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v informacích o ověřované skutečnosti;</p> <p>(b) na základě toho navrhnout a provést postupy, jimiž bude reagovat na vyhodnocená rizika a získá přiměřenou jistotu pro účely vyjádření svého závěru. (viz odstavce A101–A103, A107)</p> <p>47R. Při seznamování s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky podle odstavce 46R je odborník povinen se seznámit s vnitřními kontrolami v oblasti zpracování informací o ověřované skutečnosti, jež jsou relevantní pro danou zakázku. Mimo jiné je povinen prováděním dalších postupů nad rámec dotazování pracovníků zodpovědných za informace o ověřované skutečnosti posoudit strukturu kontrol relevantních pro danou zakázku a to, zda byly tyto kontroly zavedeny. (viz odstavec A105)</p>

## Získávání důkazních informací

*Posouzení rizik a reakce na vyhodnocená rizika*

Omezená jistota	Přiměřená jistota
<p>48L. Na základě svých poznatků (viz odstavec 46L) je odborník povinen: (viz odstavce A108–A112)</p> <p>(a) identifikovat oblasti, v nichž je u informací o ověřované skutečnosti pravděpodobný výskyt významných (materiálních) nesprávností;</p> <p>(b) navrhnout a provést postupy, jimiž pokryje oblasti identifikované podle odstavce 48L(a) a získá omezenou jistotu pro účely vyjádření svého závěru.</p>	<p>48R. Na základě svých poznatků (viz odstavec 46R) je odborník povinen: (viz odstavce A108–A110)</p> <p>(a) identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v informacích o ověřované skutečnosti;</p> <p>(b) navrhnout a provést postupy, jimiž bude reagovat na vyhodnocená rizika a získá přiměřenou jistotu pro účely vyjádření svého závěru. Odborník je vedle případných dalších postupů, které provádí na informacích o ověřované skutečnosti proto, že jsou relevantní s ohledem na okolnosti dané zakázky, povinen provést postupy, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti příslušných kontrol v oblasti zpracování informací o ověřované skutečnosti, a to v případě, že:</p> <p>(i) vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti je založeno na předpokladu, že kontroly jsou provozně účinné, nebo</p> <p>(ii) jiné postupy než testy</p>

Omezená jistota	Přiměřená jistota
	kontrol nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace.
<p>Posouzení nezbytnosti dalších postupů u zakázky poskytující omezenou jistotu</p> <p>49L. Pokud odborník zjistí nějakou skutečnost (skutečnosti) svědčící o tom, že informace o ověřované skutečnosti by mohly být významně (materiálně) nesprávné, je povinen navrhnout a provést další postupy, jejichž prostřednictvím získá nové důkazní informace, jež mu umožní buď:</p> <p>(viz odstavce A112–A117)</p> <p>(a) konstatovat, že informace o ověřované skutečnosti pravděpodobně nejsou v důsledku dané záležitosti významně (materiálně) nesprávné; nebo</p> <p>(b) rozhodnout, že informace o ověřované skutečnosti jsou v důsledku dané záležitosti významně (materiálně) nesprávné.</p>	<p>Revize vyhodnocení rizik u zakázky poskytující přiměřenou jistotu</p> <p>49R. Odborník může na základě nových důkazních informací v průběhu zakázky změnit své vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti informací o ověřované skutečnosti. Jestliže získá nové důkazní informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž původně při vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti vycházel, je povinen zrevidovat své vyhodnocení a upravit odpovídajícím způsobem další plánované postupy. (viz odstavec A112)</p>

50. Odborník je povinen při navrhování a provádění postupů zohlednit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace. Pokud:

- (a) nejsou důkazní informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje nebo
- (b) má odborník pochybnosti o spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní informace,

je povinen určit, jak je třeba postupy změnit nebo doplnit, aby byla daná záležitost vyřešena, a je povinen zvážit případný vliv dané záležitosti na další aspekty zakázky.

51. Odborník je povinen shromáždit neopravené nesprávnosti zjištěné v průběhu zakázky, s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. (viz odstavce A118–A119)

*Práce prováděné expertem odborníka*

52. Jestliže odborník hodlá využít práci experta odborníka, je mimo jiné povinen: (viz odstavce A120–A124)
- (a) posoudit, zda má expert pro dané účely potřebnou odbornou způsobilost a schopnosti a zda je objektivní. Jedná-li se o externího experta, musí hodnocení jeho objektivitu zahrnovat dotazování ohledně jeho zájmů a vztahů, které by mohly jeho objektivitu ohrozit; (viz odstavce A125–A128)
  - (b) v dostatečné míře se seznámit s oblastí specializace experta; (viz odstavce A129–A130)
  - (c) sjednat s expertem charakter, rozsah a cíle jeho práce; (viz odstavce A131–A132)
  - (d) posoudit, zda je práce experta pro dané účely adekvátní. (viz odstavce A133–A134)

*Práce prováděné jiným odborníkem, expertem odpovědné strany, hodnotitele nebo interním auditorem (viz odstavec A135)*

53. Jestliže odborník hodlá využít práci jiného odborníka, je povinen posoudit, zda je práce tohoto jiného odborníka pro dané účely adekvátní.
54. Jestliže se na zpracování informací, které mají být použity jako důkazní, podílí expert odpovědné strany nebo expert hodnotitele, je odborník povinen v nezbytné míře a s ohledem na význam práce tohoto experta pro dané účely:
- (a) posoudit odbornou způsobilost, schopnosti a objektivitu tohoto experta;
  - (b) seznámit se s prací tohoto experta;
  - (c) posoudit vhodnost práce tohoto experta pro účely důkazních informací.
55. Jestliže odborník hodlá využít výsledky práce interního auditu, je povinen posoudit následující aspekty:
- (a) do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů;
  - (b) úroveň odborné způsobilosti interního auditu;

- (c) zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i řízení kvality;
- (d) zda je práce interního auditu pro účely zakázky adekvátní.

*Písemná prohlášení*

- 56. Odborník je povinen vyžádat si od příslušné strany (stran) písemné prohlášení:
  - (a) o tom, že mu příslušná strana poskytla veškeré informace, které jsou podle jejích znalostí relevantní pro danou zakázku; (viz odstavce A54–A55 a A136–A138)
  - (b) potvrzující hodnocení ověřované skutečnosti na základě příslušných kritérií, včetně toho, že informace o ověřované skutečnosti obsahují veškeré relevantní záležitosti.
- 57. Pokud odborník dojde k závěru, že potřebuje získat další písemná prohlášení nad rámec již vyžádaných, aby podpořil důkazní informace významné pro informace o ověřované skutečnosti, je povinen si tato další písemná prohlášení vyžádat.
- 58. Jestliže se písemná prohlášení týkají záležitostí, jež jsou pro informace o ověřované skutečnosti významné (materiální), je odborník povinen:
  - (a) zhodnotit přiměřenost písemných prohlášení a jejich soulad s dalšími důkazními informacemi, které získal, včetně ostatních prohlášení (ústních či písemných);
  - (b) posoudit, zda osoby, které tato prohlášení učinily, lze v daných záležitostech považovat za dobře informované.
- 59. Datum písemného prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy odborníka, nikoli však pozdější.

*Písemné prohlášení neposkytnuto nebo není spolehlivé*

- 60. Jestliže odborník neobdrží písemné prohlášení, které si vyžádal, nebo pokud dojde k závěru, že existují opodstatněné pochybnosti o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách a řádné péči osob, jež písemné prohlášení poskytly, případně že písemné prohlášení je z jiného důvodu nespolehlivé, je povinen: (viz odstavec A139)
  - (a) projednat záležitost s příslušnou stranou (stranami);
  - (b) znovu posoudit integritu osob, od nichž si prohlášení vyžádal nebo od nichž prohlášení obdržel, a vyhodnotit dopad, který to může mít na spolehlivost prohlášení (ústních či písemných) a na důkazní informace obecně;

- (c) přijmout patřičná opatření, mimo jiné zvážit, jaký dopad to bude mít na závěr zprávy o ověření.

#### **Následné události**

61. Je-li to pro zakázku relevantní, je odborník povinen zohlednit vliv, který na informace o ověřované skutečnosti a na zprávu o ověření mají události, k nimž došlo do data zprávy o ověření, a náležitě reagovat na skutečnosti, o kterých se dozví po datu zprávy o ověření a které, kdyby mu byly k tomuto datu známy, by mohly vést ke změně zprávy o ověření. Míra zohlednění těchto následných informací závisí na jejich potenciálu ovlivnit informace o ověřované skutečnosti a správnost závěru odborníka. Nicméně po datu zprávy o ověření již odborník není povinen provádět žádné postupy týkající se informací o ověřované skutečnosti. (viz odstavce A140–A141)

#### **Ostatní informace**

62. Jsou-li informace o ověřované skutečnosti a zpráva o ověření k nim součástí dokumentu, který obsahuje i jiné informace, je odborník povinen se s těmito ostatními informacemi seznámit a zjistit, zda mezi těmito informacemi a informacemi o ověřované skutečnosti či zprávou o ověření není významný (materiální) rozpor. Pokud odborník: (viz odstavec A142)

- (a) zjistí významný (materiální) rozpor mezi ostatními informacemi a informacemi o ověřované skutečnosti nebo zprávou o ověření nebo  
(b) zjistí významné (materiální) zkreslení skutečnosti v ostatních informacích, které nesouvisí se záležitostmi obsaženými v informacích o ověřované skutečnosti nebo ve zprávě o ověření,

je povinen projednat tuto záležitost s příslušnou stranou (stranami) a přijmout další příslušná opatření.

#### **Vymezení příslušných kritérií**

63. Odborník je povinen posoudit, zda informace o ověřované skutečnosti odpovídajícím způsobem odkazují na příslušná kritéria nebo tato kritéria popisují. (viz odstavce A143– A145)

#### **Formulace závěru zprávy o ověření**

64. Odborník je povinen vyhodnotit, zda s ohledem na konkrétní zakázku získal dostatečné a vhodné důkazní informace, a pokud to bude za daných okolností nutné, pokusit se získat další důkazní informace. Odborník je povinen zvážit všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda hodnocení ověřované skutečnosti na základě příslušných kritérií potvrzují, nebo mu

odporují. Jestliže odborník není schopen získat další dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen zvážit, jaký dopad to bude mít na závěr zprávy o ověření podle odstavce 65 níže. (viz odstavce A146–A152)

65. Odborník je povinen vyjádřit závěr o tom, zda informace o ověřované skutečnosti neobsahují významnou (materiální) nesprávnost. Při formulování toho závěru zohlední závěr, k němuž došel podle odstavce 64 výše, pokud jde o dostatečnost a vhodnost získaných důkazních informací, a dále vyhodnocení toho, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to buď jednotlivě, nebo v souhrnu. (viz odstavce A3 a A153–A154)
66. Jestliže odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, jedná se o omezení rozsahu a odborník je povinen buď vyjádřit závěr s výhradou, vyjádření závěru odmítnout, nebo od zakázky odstoupit, pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují. (viz odstavce A155–A157)

#### **Vyhotovení zprávy o ověření**

67. Zpráva o ověření musí mít písemnou formu a musí obsahovat jednoznačné vyjádření závěru odborníka k informacím o ověřované skutečnosti. (viz odstavce A2, A158–A160)
68. Závěr odborníka musí být zřetelně oddělen od informací a vysvětlení, jejichž účelem není tento závěr nějak ovlivňovat, tedy mimo jiné od zdůraznění skutečnosti, jiných skutečností, od zjištění týkajících se konkrétních aspektů zakázky, od doporučení či od jiných dodatečných informací uváděných ve zprávě o ověření. Z použitých formulací musí jednoznačně vyplývat, že účelem zdůraznění skutečnosti, jiných skutečností, zjištění týkajících se konkrétních aspektů zakázky, doporučení či jiných dodatečných informací není závěr odborníka jakkoli korigovat. (viz odstavce A158–A160)

#### *Obsah zprávy o ověření*

69. Ověřovací zpráva musí obsahovat minimálně následující náležitosti:
  - (a) název, ze kterého jednoznačně vyplývá, že se jedná o nezávislou zprávu o ověření; (viz odstavec A161)
  - (b) příjemce; (viz odstavec A162)
  - (c) vymezení nebo popis míry jistoty, kterou odborník získal, dále informace o ověřované skutečnosti, a pokud je to relevantní, rovněž ověřované skutečnosti. Je-li závěr odborníka formulován vůči prohlášení příslušné strany (stran), musí být toto prohlášení přílohou zprávy o ověření, být v ní reprodukováno nebo musí zpráva o ověření odkazovat na zdroj dostupný předpokládaným uživatelům, v němž je toto prohlášení uvedeno; (viz odstavec A163)



- (d) vymezení příslušných kritérií; (viz odstavec A164)
- (e) pokud je to relevantní, popis veškerých významných inherentních omezení souvisejících s hodnocením ověřované skutečnosti na základě daných kritérií; (viz odstavec A165)
- (f) v případě, že jsou příslušná kritéria navržena pro konkrétní účel, upozornění na tuto skutečnost a na to, že informace o ověřované skutečnosti v důsledku toho nemusí být vhodné pro jiný účel; (viz odstavce A166–A167)
- (g) vymezení odpovědné strany a případně rovněž hodnotitele, není-li s odpovědnou stranou totožný, a popis jejich povinností a povinností odborníka; (viz odstavec A168)
- (h) prohlášení o tom, že zakázka byla provedena v souladu s tímto a případně i dalším, specializovaným standardem ISAE, pokud takový standard existuje; (viz odstavce A169–A170)
- (i) prohlášení o tom, že odborník působí ve společnosti, která se řídí ISQC 1, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1. Není-li odborník účetním odborníkem, vymezení profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jimiž se řídí a které jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1; (viz odstavec A171)
- (j) prohlášení o tom, že odborník splňuje požadavky týkající se nezávislosti a další etické požadavky stanovené Kodexem IESBA, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako části A a B Kodexu IESBA, upravující ověřovací zakázky. Není-li odborník účetním odborníkem, vymezení profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jimiž se řídí a které jsou minimálně stejně náročné jako části A a B Kodexu IESBA, upravující ověřovací zakázky. (viz odstavec A172)
- (k) přehled provedených prací, z nichž odborník vyšel při vyjádření svého závěru. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu je pro správnou interpretaci tohoto závěru zásadní pochopení charakteru, načasování a rozsahu provedených postupů. Proto musí být u zakázky poskytující omezenou jistotu v přehledu prací uvedeno, že:
  - (i) postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah;

- (ii) Míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je tudíž významně nižší než jistota, která by byla získána provedením zakázky poskytující přiměřenou jistotu; (viz odstavce A6, A173– A177)
- (l) závěr odborníka: (viz odstavce A2, A178–A180)
  - (i) pokud je to relevantní, musí závěr informovat předpokládané uživatele o kontextu, v němž by měl být interpretován; (viz odstavec A179)
  - (ii) v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu musí mít formulace závěru pozitivní formu; (viz odstavec A178)
  - (iii) v případě zakázky poskytující omezenou jistotu musí mít závěr formu sdělení, zda odborník na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací zjistil nějaké skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné; (viz odstavec A180)
  - (iv) závěr podle bodu (ii) nebo (iii) výše musí pro ověřovanou skutečnost a příslušná kritéria použít náležitě formulace s ohledem na okolnosti dané zakázky a musí být formulován buď vůči:
    - a. ověřované skutečnosti a příslušným kritériím;
    - b. informacím o ověřované skutečnosti a příslušným kritériím; nebo
    - c. prohlášení příslušné strany (stran).
  - (v) pokud odborník vyjadřuje modifikovaný závěr, musí zpráva o ověření obsahovat:
    - a. část popisující skutečnost (skutečnosti), která je důvodem modifikace závěru;
    - b. část obsahující modifikovaný závěr; (viz odstavec A182)
- (m) podpis odborníka; (viz odstavec A183)
- (n) datum zprávy o ověření. Odborník datuje zprávu o ověření nejdříve dnem, kdy získal důkazní informace, na jejichž základě vyjádřil svůj závěr, včetně důkazních informací o tom, že osoby, které jsou odpovědné za informace o ověřované skutečnosti, tuto odpovědnost uznaly; (viz odstavec A184)

- (o) místo v rámci jurisdikce, kde odborník vykonává svou praxi.

#### *Odkaz na experta odborníka*

- 70. Jestliže odborník odkazuje ve zprávě o ověření na práci provedenou expertem odborníka, nesmí použítá formulace implikovat, že odpovědnost odborníka za vyjádření závěru ve zprávě o ověření je v důsledku zapojení experta omezena. (viz odstavce A185–A187)

#### *Zpráva o ověření předepsaná právními předpisy*

- 71. Pokud je odborník v souladu s právními předpisy povinen vyhotovit zprávu o ověření ve zvláštním formátu nebo znění, lze ve zprávě deklarovat soulad s tímto či jiným standardem ISAE pouze v případě, že zpráva obsahuje minimálně všechny náležitosti vymezené v odstavci 69.

#### **Nemodifikovaný a modifikovaný závěr**

- 72. Odborník je povinen vyjádřit nemodifikovaný závěr, pokud:
  - (a) u zakázky poskytující přiměřenou jistotu konstatoval, že informace o ověřované skutečnosti jsou ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s příslušnými kritérii;
  - (b) u zakázky poskytující omezenou jistotu konstatoval, že na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací nezjistil žádné skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že informace o ověřované skutečnosti nejsou ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s příslušnými kritérii.
- 73. Jestliže odborník považuje za nezbytné:
  - (a) upozornit předpokládané uživatele na záležitost vykázanou nebo zveřejněnou v informacích o ověřované skutečnosti, která je podle jeho odborného úsudku natolik důležitá, že má zásadní význam pro to, aby předpokládaní uživatelé tyto informace správně pochopili (odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti), nebo
  - (b) informovat předpokládané uživatele o záležitosti, která není vykázána ani zveřejněna v informacích o ověřované skutečnosti, ale která je podle jeho odborného úsudku důležitá pro to, aby předpokládaní uživatelé správně pochopili zakázku, odpovědnosti odborníka nebo zprávu o ověření (odstavec obsahující jiné skutečnosti),

a pokud mu to umožňují příslušné právní předpisy, je povinen tak učinit ve zvláštním odstavci zprávy o ověření, který opatří vhodným nadpisem a v němž bude jednoznačně uvedeno, že závěr odborníka není v souvislosti s danou

skutečností modifikován. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti může odkazovat výhradně na záležitosti vykázané nebo zveřejněné v informacích o ověřované skutečnosti.

74. Modifikovaný závěr je odborník povinen vyjádřit v následujících případech:
- (a) jestliže podle jeho odborného úsudku došlo k omezení rozsahu a daná záležitost by mohla mít významný (materiální) dopad (viz odstavec 66). V takovém případě je odborník povinen vyjádřit závěr s výhradou nebo vyjádření závěru odmítnout.
  - (b) jestliže jsou podle jeho odborného úsudku informace o ověřované skutečnosti významně (materiálně) nesprávné. V takovém případě je odborník povinen vyjádřit závěr s výhradou nebo záporný závěr. (viz odstavec A190)
75. Odborník je povinen vyjádřit závěr s výhradou, jestliže podle jeho odborného úsudku nejsou dopady či potenciální dopady dané záležitosti natolik významné (materiální) a rozsáhlé, aby vyžadovaly vyjádření záporného závěru nebo aby bylo nutné vyjádření závěru odmítnout. Pro vyjádření závěru s výhradou se používá formulace „s výhradou“ dopadů nebo potenciálních dopadů skutečnosti, jíž se výhrada týká. (viz odstavce A188–A189)
76. Jestliže odborník vyjadřuje modifikovaný závěr z důvodu omezení rozsahu, ale současně je mu známa skutečnost (skutečnosti), v důsledku které jsou informace o ověřované skutečnosti významně (materiálně) nesprávné, je povinen ve zprávě o ověření jednoznačně popsat jak omezení rozsahu, tak skutečnost (skutečnosti), v důsledku které jsou informace o ověřované skutečnosti významně (materiálně) nesprávné.
77. Jestliže je v prohlášení příslušné strany (stran) uvedeno a náležitě popsáno, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné, odborník je povinen buď:
- (a) vyjádřit závěr s výhradou nebo záporný závěr formulovaný vůči ověřované skutečnosti a příslušným kritériím; nebo
  - (b) pokud to vyžadují podmínky dané zakázky, formulovat závěr vůči prohlášení příslušné strany (stran), a to závěr bez výhrad, a do zprávy o ověření doplnit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, v němž odkáže na prohlášení příslušné strany (stran), kde je uvedeno a náležitě popsáno, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné. (viz odstavec A191)

#### **Povinnost informovat o dalších skutečnostech**

78. Odborník je povinen zvážit, zda na základě podmínek a dalších okolností zakázky nezjistil nějakou skutečnost, o níž by měl informovat odpovědnou

stranu, hodnotitele, najímající stranu, osoby pověřené správou a řízením, případně jiné subjekty. (viz odstavec A192)

### Dokumentace

79. Odborník je povinen včas vypracovat k ověřovací zakázce dokumentaci, která dostatečným a vhodným způsobem zdokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva o ověření zpracována, a to tak, aby jiný zkušený odborník, který neměl se zakázkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil: (viz odstavce A193–A197)
  - (a) charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s relevantními standardy ISAE a s požadavky příslušných právních předpisů;
  - (b) výsledky provedených postupů a získané důkazní informace;
  - (c) významné záležitosti, které ze zakázky vyplynuly, závěry, k nimž odborník dospěl, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.
80. Pokud odborník zjistil nějaké informace, které jsou v rozporu s jeho konečnými závěry týkajícími se významné záležitosti, je povinen zdokumentovat, jak tyto rozpory vyřešil.
81. Odborník je povinen shromáždit dokumentaci k zakázce ve spisu a dokončit administrativní proces kompletace finálního spisu v rozumném časovém horizontu po datu zprávy o ověření. (viz odstavce A198–A199)
82. Po dokončení kompletace finálního spisu nesmí odborník před uplynutím doby, po kterou musí spis zůstat uložen, žádnou dokumentaci k zakázce vymazat ani vyřadit. (viz odstavec A200)
83. Pokud odborník po kompletaci finálního spisu k zakázce zjistí, že je nutné stávající dokumentaci změnit nebo doplnit novou dokumentací, je povinen bez ohledu na povahu změny nebo doplněných informací zdokumentovat následující skutečnosti:
  - (a) konkrétní důvody změny nebo doplnění nové dokumentace;
  - (b) kdo a kdy úpravy provedl a zkontroloval.

\*\*\*

## **Aplikační a vysvětlující část**

### **Úvod** (viz odstavec 6)

- A1. Při realizaci poradenské zakázky odborník uplatňuje své odborné dovednosti, vzdělání, poznatky, zkušenosti a znalosti. Poradenská zakázka je analytický proces, který zpravidla zahrnuje určitou kombinaci činností, jako je: stanovování cílů, shromažďování údajů, definování problémů či příležitostí, vyhodnocování alternativ, návrh doporučení, včetně příslušných opatření, komunikace výsledků a v některých případech rovněž implementace a následné sledování. Případná zpráva zpracovaná na základě poradenské zakázky má obvykle vyprávěcí („podrobný“) styl. Práce se zpravidla vykonává pouze pro účely a potřeby klienta. Charakter a rozsah práce stanoví smlouva sjednaná mezi odborníkem a klientem. Služba, která splňuje definici ověřovací zakázky, není poradenskou zakázkou, nýbrž ověřovací zakázkou.

### **Cíle**

*Informace o ověřované skutečnosti zahrnující více aspektů* (viz odstavce 10, 65, 69(1))

- A2. Jestliže informace o ověřované skutečnosti zahrnují více aspektů, může odborník o každém aspektu vyjádřit samostatný závěr. Jednotlivé závěry nemusí poskytovat stejnou míru jistoty a budou vyjádřeny vždy příslušnou formou, která je relevantní buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu. V případě, že zpráva o ověření obsahuje více samostatných závěrů, odkazuje výraz „závěr“ používaný v tomto standardu na každý takový jednotlivý závěr.

### **Definice**

*Charakter, načasování a rozsah postupů u ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu a u ověřovací zakázky poskytující přiměřenou jistotu* (viz odstavec 12(a)(i))

- A3. Vzhledem k tomu, že míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je nižší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, postupy, které odborník provádí u zakázky poskytující omezenou jistotu, se od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu liší charakterem i načasováním a mají menší rozsah. Hlavní rozdíly mezi postupy prováděnými u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, resp. u zakázky poskytující omezenou jistotu se týkají následujících oblastí:
- (a) podle okolností ověřovací zakázky se klade různý důraz na druh postupů, jejichž prostřednictvím se získávají důkazní informace. Například u zakázky poskytující omezenou jistotu se odborník může s ohledem na konkrétní okolnosti rozhodnout, že na rozdíl od zakázky poskytující přiměřenou jistotu bude klást větší důraz na dotazování

pracovníků účetní jednotky a na analytické postupy a relativně menší důraz na testy kontrol a získávání důkazních informací z externích zdrojů.

- (b) u zakázky poskytující omezenou jistotu může odborník:
- provést testování na menším počtu položek;
  - provést méně postupů (může například provést pouze analytické postupy, zatímco u zakázky poskytující přiměřenou jistotu by ve stejné situaci provedl analytické i jiné postupy).
- (c) U zakázky poskytující přiměřenou jistotu je součástí analytických postupů prováděných v reakci na riziko zakázky mimo jiné i stanovení předpokladů, které musí být dostatečně přesné, aby bylo možné zjistit případné významné (materiální) nesprávnosti. U zakázky poskytující omezenou jistotu se analytické postupy provádějí například s cílem získat informace potvrzující stávající očekávání ohledně dalšího vývoje trendů, vztahů a ukazatelů, a nikoli kvůli identifikaci nesprávností s mírou přesnosti, která se předpokládá u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu.
- (d) Jestliže odborník zjistí významné výkyvy, vztahy nebo rozdíly, může u zakázky poskytující omezenou jistotu získat vhodné důkazní informace dotazováním a tím, že odpovědi posoudí na základě poznatků, které o dané zakázce má.
- (e) Dále může odborník při provádění analytických postupů u zakázky poskytující omezenou jistotu například používat agregovanější údaje, např. čtvrtletní data místo měsíčních, případně může používat údaje, které nebyly zvlášť testovány na spolehlivost ve stejném rozsahu, jako by tomu bylo u zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

*Smysluplná míra jistoty (viz odstavce 12(a)(i)(b), 47L)*

- A4. Míru jistoty, kterou odborník hodlá při provádění ověřovací zakázky získat, obvykle není možné nějak konkrétně vyčíslit a posouzení její smysluplnosti je záležitostí odborného úsudku s ohledem na okolnosti dané zakázky. Postupy, které odborník provádí u ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu, jsou oproti požadavkům na zakázku poskytující přiměřenou jistotu omezené, ale jsou naplánovány tak, aby odborník získal míru jistoty, která bude podle jeho odborného úsudku smysluplná. Míra jistoty získaná odborníkem je smysluplná, jestliže pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti v míře, která je jednoznačně větší než bezvýznamná. (viz též odstavce A16–A18)
- A5. Ověřovacích zakázek poskytujících omezenou jistotu je široká škála, takže se smysluplná míra jistoty může pohybovat od jistoty jen těsně překračující

míru, která pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti jednoznačně víc než bezvýznamně, až po hranici těsně pod přiměřenou jistotou. Stanovení smysluplné míry jistoty pro konkrétní ověřovací zakázku bude založeno na odhadu, který se bude pohybovat ve výše zmíněném rozmezí a který bude záviset na konkrétních okolnostech zakázky, mimo jiné na informačních potřebách předpokládaných uživatelů jakožto skupiny, na kritériích a na ověřované skutečnosti u dané zakázky.

- A6. Protože míra jistoty, kterou odborník získá prováděním ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu, je různá a protože pro správnou interpretaci jeho závěru vyjádřeného ve zprávě o ověření je důležité, aby předpokládání uživatelé správně pochopili charakter, načasování a rozsah provedených postupů, je součástí zprávy o ověření mimo jiné přehled prací, které odborník provedl. (viz odstavce 69(k) a A173–A177)
- A7. K faktorům, které mohou být relevantní pro posouzení smysluplné míry jistoty pro účely konkrétní zakázky, patří například:
- charakteristické znaky, jimiž se vyznačuje jednak ověřovaná skutečnost a jednak použitá kritéria, a dále zda jsou pro zakázku relevantní nějaké specializované standardy ISAE;
  - pokyny a další informace od najímající strany ohledně toho, jakou míru jistoty bude od odborníka požadovat. Konkrétní postupy, které najímající strana považuje za nezbytné, či konkrétní aspekty informací o ověřované skutečnosti, na které se má odborník podle jejího přání zaměřit, mohou být například upraveny přímo v podmínkách zakázky. Nicméně odborník může rozhodnout o tom, že pro účely shromáždění dostatečných a vhodných důkazních informací, které mu umožní získat smysluplnou jistotu, provede jiné postupy;
  - případná všeobecně přijímaná praxe, pokud existuje pro ověřovací zakázky se stejnými, obdobnými nebo souvisejícími informacemi o ověřované skutečnosti;
  - informační potřeby předpokládaných uživatelů jakožto skupiny. Obecně platí, že čím závažnější důsledky bude mít pro předpokládané uživatele vyjádření nesprávného závěru v případě, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné, tím vyšší bude míra jistoty, která bude pro tyto uživatele smysluplná. V některých případech mohou být důsledky nesprávného závěru pro předpokládané uživatele tak zásadní, že odborník bude muset provést ověřovací zakázku poskytující přiměřenou míru jistoty, aby získal jistotu, která bude vzhledem k okolnostem smysluplná;
  - očekávání předpokládaných uživatelů, že odborník vyjádří k informacím o ověřované skutečnosti závěr obsahující přiměřenou jistotu, a to v krátké lhůtě a s nízkými náklady.



*Příklady zakázek s nepřímým vykazováním (viz odstavec 12(a)(ii)(a))*

- A8. Podle tohoto standardu lze realizovat například následující typy zakázek:
- (a) ověření zprávy o udržitelnosti – předmětem takové zakázky je ověření zprávy zpracované vedením účetní jednotky nebo jím pověřeným expertem (hodnotitelem) o tom, jak účetní jednotka přispívá k udržitelnému rozvoji;
  - (b) ověření souladu s právními předpisy – předmětem takové zakázky je ověření prohlášení o souladu s právními předpisy vydaného jinou stranou (hodnotitelem);
  - (c) ověření auditu výkonnosti („value for money“) – předmětem takové zakázky je ověření auditu výkonnosti provedeného jinou stranou (hodnotitelem).

*Ověřovací dovednosti a techniky (viz odstavec 12(b))*

- A9. K ověřovacím dovednostem a technikám patří:
- uplatňování profesního skepticismu a odborného úsudku;
  - plánování a provádění ověřovacích zakázek, včetně shromažďování a vyhodnocování důkazních informací;
  - znalost informačních systémů a role vnitřního kontrolního systému a jeho omezení;
  - aplikace aspektů týkajících se významnosti (materiality) a rizika zakázky na charakter, načasování a rozsah postupů, které budou v rámci zakázky provedeny;
  - vhodná aplikace postupů v rámci zakázky (postupy mohou zahrnovat dotazování, inspekci, přepočty, opakované provedení, pozorování, potvrzení a analytické postupy);
  - systematické vedení dokumentace a dovednosti v oblasti zpracovávání zpráv o ověřovacích zakázkách.

*Kritéria (viz odstavec 12(c) a příloha)*

- A10. Vhodná kritéria jsou nutnou podmínkou přiměřeně konzistentního hodnocení ověřované skutečnosti, protože toto hodnocení je založeno na odborném úsudku. Pokud není k dispozici referenční rámec daný vhodnými kritérii, je jakýkoli závěr otevřený individuální interpretaci a nepochopení. Otázka vhodnosti kritérií závisí na kontextu, tj. posuzuje se podle okolností konkrétní zakázky. I pro tutéž ověřovanou skutečnost mohou existovat různá kritéria, jejichž aplikace povede k různým způsobům hodnocení. Je-li například ověřovanou skutečností spokojenost zákazníků, může

některý hodnotitel jako jedno z kritérií zvolit počet stížností vyřešených ke spokojenosti zákazníků, zatímco jiný zvolí počet opakovaných nákupů v období tří měsíců po prvním nákupu. Vhodnost kritérií nezávisí na míře jistoty, kterou odborník hodlá provedením zakázky získat, tj. jsou-li kritéria nevhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, jsou rovněž nevhodná pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak. Pokud je to relevantní, vhodná kritéria zahrnují rovněž kritéria týkající se vykazování nebo zveřejňování.

*Riziko zakázky (viz odstavec 12(f))*

- A11. Výraz „riziko zakázky“ neoznačuje ani nezahrnuje žádná podnikatelská rizika, jimž je odborník vystaven, jako jsou ztráty způsobené soudními spory, negativní publicitou nebo jinými událostmi souvisejícími s informacemi o ověřované skutečnosti.
- A12. Riziko ověřovací zakázky má obecně následující složky, nicméně ne všechny tyto složky budou nutně vždy přítomné či významné pro každou ověřovací zakázku:
- (a) rizika, na něž odborník nemá přímý vliv, kam patří:
    - (i) riziko náchylnosti informací o ověřované skutečnosti k významné (materiální) nesprávnosti, a to před zohledněním případných souvisejících kontrol prováděných příslušnou stranou (stranami) (přírozené riziko);
    - (ii) riziko, že vnitřní kontrolní systém příslušné strany (stran) včas nezabrání významné (materiální) nesprávnosti informací o ověřované skutečnosti, resp. že takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví (kontrolní riziko);
  - (b) riziko, na které odborník má přímý vliv, což je riziko, že postupy, které odborník provede, neodhalí významnou (materiální) nesprávnost (zjišťovací riziko).
- A13. Míra relevantnosti každé z těchto složek pro konkrétní zakázku závisí na konkrétních okolnostech zakázky, především:
- na charakteru ověřované skutečnosti a informacích o ověřované skutečnosti. Například posouzení kontrolního rizika bude patrně větším přínosem v případě, že se ověřovaná skutečnost týká zpracování informací o výkonnosti účetní jednotky, než když se týká informací o účinnosti kontroly nebo existence nějaké fyzické podmínky;
  - na tom, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo o zakázku poskytující omezenou jistotu. Například u zakázek poskytujících omezenou jistotu dává odborník často při shromažďování důkazních

informací přednost jiným postupům před testováním kontrol, takže posouzení kontrolního rizika bude pro stejné informace o ověřované skutečnosti pravděpodobně méně relevantní než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Posouzení rizik vyžaduje odborný úsudek, nejedná se o oblast, kterou by bylo možné přesně změřit.

A14. Snížit riziko zakázky na nulu je možné jen ve výjimečných případech nebo za neúměrnou cenu, takže „přiměřená jistota“ není jistotou absolutní. Důvodem je mimo jiné:

- používání výběrového testování;
- přirozená omezení vnitřního kontrolního systému;
- skutečnost, že důkazní informace, které má odborník k dispozici, jsou většinou přesvědčivé, ale nikoli nezvratné;
- používání odborného úsudku při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací a formulování závěrů;
- v některých případech rovněž charakteristické znaky, které vykazují ověřovaná skutečnost hodnocená na základě kritérií.

*Najímající strana* (viz odstavec 12(g) a příloha)

A15. Najímající stranou může být podle okolností zakázky management nebo osoby pověřené správou a řízením odpovědné strany, zákonodárce, předpokládání uživatelé, hodnotitel nebo jiná třetí strana (strany).

*Předpokládání uživatelé* (viz odstavec 12(m) a příloha)

A16. Mohou existovat i jiní předpokládání uživatelé než ti, jimž je zpráva o ověření výslovně určena. Odborník nemusí být schopen určit všechny uživatele, kteří budou zprávu o ověření číst, zejména existuje-li velké množství osob, které k ní mají přístup. V takovýchto případech, především tam, kde pravděpodobně existuje široká škála zájmů o ověřovanou skutečnost, lze předpokládané uživatele omezit na hlavní zainteresované subjekty sdílející významné společné zájmy. Předpokládání uživatelé mohou být definováni různým způsobem, např. dohodou mezi odborníkem a odpovědnou stranou nebo ze zákona.

A17. Předpokládání uživatelé nebo jejich zástupci se mohou spolu s odborníkem a odpovědnou stranou (a případně najímající stranou, pokud se liší) přímo podílet na vymezení požadavků zakázky. Nicméně bez ohledu na případné zapojení jiných subjektů a na rozdíl od dohodnutých postupů (jejichž výsledkem je zpráva o dohodnutých postupech sjednaných s najímající stranou a případnými příslušnými třetími stranami, a nikoli závěr odborníka):

- (a) za rozhodnutí o charakteru, načasování a rozsahu prováděných postupů odpovídá odborník;
- (b) odborník může považovat za nutné provedení dalších postupů, pokud zjistí nějaké informace, které se významně liší od těch, z nichž vycházel při rozhodování o tom, jaké postupy provede. (viz odstavce A115–A117)

A18. V některých případech předpokládání uživatelé (například zástupci finančních institucí nebo regulačních orgánů) od příslušné strany (stran) vyžadují, aby zajistila provedení ověřovací zakázky pro určitý konkrétní účel. Jestliže se zakázka provádí na základě kritérií, která jsou navržena pro konkrétní účel, je odborník v souladu s odstavcem 69(f) povinen upozornit na tuto skutečnost ve své zprávě. Navíc může považovat za vhodné uvést ve zprávě, že je určena výhradně určitým uživatelům. V závislosti na okolnostech zakázky to může udělat tak, že omezí její distribuci jen na určité uživatele nebo její použití pouze na určitý účel. (viz odstavce A166–A167)

*Informace o ověřované skutečnosti* (viz odstavec 12(x) a příloha)

A19. Informace o ověřované skutečnosti mohou mít například podobu prohlášení hodnotícího na základě daných kritérií určitý procesní aspekt, výkonnost nebo soulad s předpisy, jako např.: „podle kritérií XYZ vnitřní kontrolní systém společnosti ABC fungoval v období... účinně“ nebo „struktury a postupy správy a řízení společnosti ABC byly v období... v souladu s kritérii XYZ“.

*Příslušná strana (strany)* (viz odstavec 13 a příloha)

A20. Role odpovědné strany, hodnotitele a najímající strany mohou mít různou podobu (viz odstavec A37). Rovněž manažerské struktury a struktury v oblasti správy a řízení se v jednotlivých zemích a účetních jednotkách liší, neboť odrážejí takové vlivy, jako jsou místní kulturní a právní prostředí a také velikost účetní jednotky a vlastnické poměry. Standardy ISAE v důsledku toho nemohou pro každou zakázku specifikovat osoby, na něž by se odborník měl obracet s dotazováním, od nichž by si měl vyžádat prohlášení či jinak s nimi za různých okolností komunikovat. V některých případech, např. když je příslušná strana (strany) pouze součástí větší právnické osoby, bude identifikace příslušných členů managementu nebo osob pověřených správou a řízením, s nimiž má odborník komunikovat, vyžadovat odborný úsudek, aby bylo možné určit, které osoby jsou odpovědné za dané záležitosti a mají poznatky o nich.

## Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISAE

*Dodržování standardů relevantních pro zakázku (viz odstavce 1, 5, 15)*

- A21. Tento standard upravuje požadavky týkající se ověřovacích zakázek<sup>3</sup>(které nejsou auditem ani prověrkou historických informací), a to včetně zakázek prováděných v souladu s některým specializovaným standardem ISAE. V některých případech je pro zakázku vedle tohoto standardu relevantní rovněž specializovaný standard ISAE. Takový standard je pro danou zakázku relevantní, pokud je účinný, daná zakázka se týká ověřované skutečnosti, která je předmětem specializovaného standardu, a pokud u dané zakázky existují okolnosti, které standard upravuje.
- A22. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE) upravují audity, resp. prověrky historických finančních informací a pro ostatní ověřovací zakázky nejsou relevantní. Odborníkům provádějícím ověřovací zakázky v souladu s tímto standardem nicméně mohou poskytnout obecné vodítko, pokud jde o proces realizace zakázky.

*Text standardu ISAE (viz odstavce 12, 16)*

- A23. Standardy ISAE definují jednak cíle, které si odborník klade při uplatňování těchto standardů, a jednak požadavky, jež mají odborníkovi umožnit splnění těchto cílů. Vedle toho obsahují návodné informace, které jsou uvedeny v aplikační a vysvětlující části, dále úvodní materiál specifikující širší souvislosti relevantní pro správnou interpretaci standardu ISAE a definice.
- A24. Cíle standardu ISAE vymezují kontext pro stanovení požadavků standardu a mají sloužit:
- (a) k lepšímu pochopení toho, čeho má být v rámci ověřovací zakázky dosaženo;
  - (b) k posouzení toho, zda je třeba pro splnění cílů udělat víc.

Náležité uplatňování požadavků standardu ISAE by mělo odborníkovi poskytnout dostatečný základ pro dosažení cílů. Avšak vzhledem k tomu, že se okolnosti ověřovacích zakázek velmi různí a standardy ISAE je nemohou všechny předvídat, nese odborník zodpovědnost za to, že určí, jaké postupy je nutné provést, aby byly splněny požadavky standardů ISAE a dosaženy jejich cíle. Z konkrétních okolností zakázky mohou vyplynout záležitosti, které si kvůli splnění cílů stanovených ve standardech ISAE vyžádají provedení dalších postupů nad rámec postupů požadovaných standardy ISAE.

<sup>3</sup> Požadavky tohoto standardu a jeho aplikační a vysvětlující část jsou primárně určeny pro ověřovací zakázky s nepřímým vykazováním poskytující přiměřenou nebo omezenou jistotu. Standard lze použít rovněž pro zakázky s přímým vykazováním poskytující přiměřenou nebo omezenou jistotu, a to po zohlednění okolností zakázky.

- A25. Požadavky se v textu standardů ISAE vyjadřují výrazem „je povinen“, „musí“, resp. „nesmí“.
- A26. Aplikační a vysvětlující část v případech, kdy je to nutné, blíže vysvětluje požadavky standardu a jejich naplňování. Tato část obvykle především:
- (a) podrobněji vysvětluje, jaký je obsah požadavku a čeho se týká;
  - (b) obsahuje příklady postupů, jež jsou za daných okolností vhodné.

Tyto návodné informace sice nemají charakter požadavků, nicméně jsou důležité pro jejich náležitě uplatňování. Aplikační a vysvětlující část může rovněž popisovat širší kontext záležitostí, které jsou předmětem daného standardu ISAE. Pokud je to relevantní, je v aplikační a vysvětlující části upravena specifická problematika týkající se společností provádějících audit ve veřejném sektoru a menších společnostech. Cílem těchto doplňujících ustanovení je usnadnit uplatňování požadavků standardů ISAE. Tato ustanovení nicméně nijak neomezují ani nesnižují odpovědnost odborníka za uplatňování a dodržování požadavků standardu ISAE.

- A27. Definice jsou ve standardech ISAE uvedeny v zájmu konzistentní aplikace a interpretace těchto standardů a nemají přednost před definicemi sloužícími jiným účelům, které se vyskytují v právním předpisu či jinde.
- A28. Součástí aplikační a vysvětlující části jsou také přílohy. Účel přílohy a předpokládaný způsob použití je vysvětlen v textu souvisejícího standardu ISAE nebo přímo v názvu přílohy a jejím úvodu.

Dodržování relevantních požadavků (viz odstavec 17)

- A29. Některé postupy jsou sice vyžadovány pouze u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu, ale mohou být vhodné i pro některé zakázky poskytující omezenou jistotu.

**Etické požadavky** (viz odstavce 3(a), 20, 22(a))

- A30. Základní principy profesní etiky, které musí odborník dodržovat, jsou definovány v části A Kodexu IESBA:
- (a) integrita;
  - (b) objektivita;
  - (c) odborná způsobilost a řádná péče;
  - (d) důvěrný charakter informací;
  - (e) profesionální jednání.

- A31. Část A Kodexu IESBA rovněž vymezuje koncepční rámec pro účetní odborníky, podle něhož mají postupovat při:
- (a) identifikaci faktorů, které ohrožují dodržování základních etických principů. Tyto faktory lze rozdělit do následujících kategorií:
    - (i) vlastní zainteresovanost;
    - (ii) prověrka po sobě samém;
    - (iii) protekční vztah;
    - (iv) spřízněnost;
    - (v) vydíratelnost;
  - (b) vyhodnocování významnosti zjištěných hrozeb;
  - (c) implementaci zabezpečovacích prvků, je-li to nezbytné, s cílem eliminovat hrozby nebo je snížit na přijatelnou úroveň. Tyto zabezpečovací prvky jsou nutné v případě, že hrozby nedosahují podle posouzení účetního odborníka takové úrovně, při které by logicky uvažující a poučená třetí strana po zvážení všech dostupných informací a okolností pravděpodobně dovodila, že dodržování základních principů není ohroženo.
- A32. Část B Kodexu IESBA popisuje, jak se koncepční rámec vymezený v části A uplatňuje pro účetní odborníky provozující veřejnou praxi, tj. auditory, v konkrétních situacích, jako je:
- získávání zakázek;
  - konflikt zájmů;
  - alternativní stanoviska;
  - honoráře a jiné způsoby odměňování;
  - propagace odborných služeb;
  - dary a pohostinnost;
  - správa klientských aktiv;
  - objektivita;
  - nezávislost.
- A33. Kodex IESBA definuje nezávislost jednak jako „nezávislost myslí“ a jednak jako „nezávislost chování (vystupování)“. Nezávislost je zárukou, že odborník bude schopen vyjádřit závěr ověřovací zakázky nezatížený jakýmkoli vlivy, které by mohly tento závěr

ohrožit. Nezávislostí se posiluje schopnost odborníka jednat poctivě, objektivně a s profesním skepticismem. Kodex IESBA se v souvislosti s nezávislostí zabývá následujícími záležitostmi:

- finanční zájmy;
- půjčky a záruky;
- obchodní vztahy;
- příbuzenské a osobní vztahy;
- pracovní poměr u klienta, kterému je poskytována ověřovací zakázka;
- služby poskytované v nedávné době klientům, kterým je poskytována ověřovací zakázka;
- funkce ve statutárním orgánu nebo managementu klienta, kterému je poskytována ověřovací zakázka;
- dlouhodobé vazby vedoucích pracovníků s klienty, jimž je poskytována ověřovací zakázka;
- poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, jimž je poskytována ověřovací zakázka;
- honoráře (relativní výše, po lhůtě splatnosti, podmíněná odměna);
- dary a pohostinnost;
- probíhající nebo hrozící soudní řízení.

A34. Profesní požadavky či požadavky právních předpisů jsou minimálně stejně náročné jako části A a B Kodexu IESBA, vztahující se k ověřovacím zakázkám, jestliže pokrývají veškeré záležitosti popsané v odstavcích A30–A33 a ukládají povinnosti, jejichž splněním bude dosaženo cílů stanovených požadavky uvedenými v částech A a B Kodexu IESBA, které se vztahují se k ověřovacím zakázkám.

### **Přijetí a pokračování zakázky**

*Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky (viz odstavec 24)*

A35. Je-li ověřovací zakázka realizována ve veřejném sektoru, lze předpokládat, že některé faktory podmiňující její provedení jsou a priori splněny, např.:

- (a) předpokládá se, že organizace provádějící audit ve veřejném sektoru a státní úřady, v nichž se ověřovací zakázka provádí, mají náležitě role a odpovědnosti, protože ty jsou obvykle stanoveny právním předpisem;
- (b) právo organizací provádějících audit ve veřejném sektoru na přístup k informacím, které potřebují pro provedení zakázky, je rovněž často stanoveno právním předpisem;
- (c) závěr odborníka ve formě vhodné pro zakázku poskytující



přiměřenou jistotu nebo ve formě vhodné pro zakázku poskytující omezenou jistotu je vyžadován v písemné zprávě, což je rovněž vyžadováno právním předpisem; (d) zakázka obvykle má racionální účel, protože požadavek na ni je stanoven právním předpisem.

- A36. Jestliže vhodná kritéria nejsou k dispozici pro ověřovanou skutečnost jako celek, ale odborník je schopen najít nějaké její aspekty, pro něž daná kritéria vhodná jsou, může ověřovací zakázku provést jen pro tyto aspekty samotné. V takovém případě bude patrně ve zprávě o ověření třeba specifikovat, že se netýká původní ověřované skutečnosti jako celku.

Role a odpovědnosti (viz odstavce 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a) a příloha)

- A37. Každá ověřovací zakázka zahrnuje minimálně tři strany: odpovědnou stranu, odborníka a předpokládané uživatele. V případě zakázky s nepřímým vykazováním je odpovědná strana často současně i hodnotitelem a najímající stranou. Podrobnější popis těchto jednotlivých rolí v kontextu ověřovací zakázky je uveden v příloze.
- A38. Důkaz o tom, že mezi odpovědnou stranou a ověřovanou skutečností existuje náležitý vztah odpovědnosti, může odborník získat tím, že odpovědná strana tuto svou odpovědnost potvrdí. Takové potvrzení bude navíc východiskem jednotného chápání odpovědnosti, kterou má jednak odpovědná strana a jednak odborník. Nejvhodnější je, když odpovědná strana potvrdí svou odpovědnost písemnou formou. Odborník nicméně může zakázku přijmout i v případě, že nemá takové písemné potvrzení k dispozici, například je-li odpovědnost stanovena jiným způsobem, např. právním předpisem nebo smlouvou. V jiných případech bude vhodné podle okolností buď zakázku odmítnout, nebo dané okolnosti popsat ve zprávě o ověření.
- A39. Hodnotitel zodpovídá za to, že informace o ověřované skutečnosti jsou sestaveny na přiměřeném základě, přičemž to, co lze za přiměřený základ považovat, závisí na charakteru ověřované skutečnosti a dalších okolnostech zakázky. V některých případech bude podmínkou přiměřeného základu, který hodnotiteli umožní vyjádřit se k tomu, zda nejsou informace o ověřované skutečnosti významně (materiálně) nesprávné, existence formálního procesu s četnými vnitřními kontrolami. Skutečnost, že odborník vyjádří k informacím o ověřované skutečnosti svůj závěr, nenahrazuje vlastní procesy prováděné hodnotitelem, které zajišťují přiměřený základ pro informace o ověřované skutečnosti.

Vhodnost ověřované skutečnosti (viz odstavec 24(b)(i))

- A40. Ověřovaná skutečnost je vhodná, pokud je identifikovatelná a lze ji konzistentně

hodnotit na základě příslušných kritérií tak, aby na informacích o ní mohly být provedeny postupy, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace pro účely vyjádření závěru poskytujícího přiměřenou, resp. omezenou jistotu.

- A41. Vhodnost ověřované skutečnosti nezávisí na míře jistoty, kterou prováděná zakázka poskytne, tj. je-li ověřovaná skutečnost nevhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, je rovněž nevhodná i pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak.
- A42. Ověřovaná skutečnost může vykazovat různé charakteristické znaky, včetně toho, že informace o ní jsou v různé míře kvalitativní, resp. kvantitativní, objektivní, resp. subjektivní, historické, resp. výhledové (prospektivní), vztahují se k určitému okamžiku, nebo pokrývají určité období. Tyto charakteristické znaky ovlivňují:
- (a) přesnost, s níž lze ověřovanou skutečnost hodnotit na základě daných kritérií;
  - (b) přesvědčivost dostupných důkazních informací.
- A43. Identifikace charakteristických znaků ověřované skutečnosti a posouzení jejich důsledků pomáhá odborníkovi při vyhodnocování vhodnosti ověřované skutečnosti a při rozhodování o tom, co bude obsahovat zpráva o ověření. (viz odstavec A163)
- A44. Ověřovací zakázka se může zabývat ověřovanou skutečností, která může být pouze část komplexnější ověřované skutečnosti. Úkolem odborníka může být například vydat zprávu pouze k jednomu aspektu aktivit, jimiž daná účetní jednotka přispívá k udržitelnému rozvoji, například k počtu projektů s pozitivním dopadem na životní prostředí realizovaných danou účetní jednotkou. Při posuzování toho, zda určitá zakázka vykazuje charakteristické znaky svědčící o tom, že ověřovaná skutečnost je v daném případě vhodná, se odborník může například zaměřit na to, zda informace o daném aspektu pravděpodobně splní informační potřeby předpokládaných uživatelů jakožto skupiny a jak budou informace o ověřované skutečnosti prezentovány a distribuovány. Může si například ověřit, zda neexistují další významné programy, jejichž výsledky jsou méně příznivé a o kterých daná účetní jednotka neinformuje.

Vhodnost a dostupnost kritérií

Vhodnost kritérií (viz odstavec 24(b)(ii))

A45. Vhodná kritéria vykazují následující charakteristické znaky:

- (a) relevantnost: kritéria jsou relevantní, jestliže informace o ověřované skutečnosti sestavené v souladu s těmito kritérii pomáhají předpokládaným uživatelům při rozhodování;

- (b) úplnost: kritéria jsou úplná, jestliže v informacích o ověřované skutečnosti sestavených v souladu s těmito kritérii nechybí důležité skutečnosti, u nichž lze reálně předpokládat, že by mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která předpokládání uživatelé přijmou na základě informací o ověřované skutečnosti. Aby byla kritéria možné považovat za úplná, musí, pokud je to relevantní, zahrnovat rovněž kritéria pro prezentaci a zveřejňování;
- (c) spolehlivost: kritéria jsou spolehlivá, jestliže v případě, že je za podobných okolností použijí různí odborníci, umožňují přiměřeně konzistentní hodnocení ověřované skutečnosti, včetně prezentace a zveřejnění, je-li to relevantní;
- (d) nestrannost: kritéria jsou nestranná, jestliže informace o ověřované skutečnosti sestavené v souladu s těmito kritérii jsou s ohledem na okolnosti dané zakázky objektivní;
- (e) srozumitelnost: kritéria jsou srozumitelná, jestliže informacím o ověřované skutečnosti sestaveným v souladu s těmito kritérii předpokládání uživatelé rozumí.
- A46. Za vhodná kritéria nelze považovat vágně definovaná očekávání či úsudky opírající se o subjektivní zkušenosti.
- A47. Vhodnost kritérií pro konkrétní zakázku závisí na tom, do jaké míry vykazují výše uvedené znaky, přičemž posouzení relativní důležitosti těchto znaků je otázkou odborného úsudku. Některá kritéria navíc mohou být vhodná pro určité okolnosti zakázky, zatímco za jiných okolností vhodná nebudou. Například jestliže je zpráva o ověření určena státním úřadům nebo regulačním orgánům, bude zakázka vyžadovat určitý soubor kritérií, která nemusí být vhodná pro širší skupinu uživatelů.
- A48. Kritéria lze vybírat nebo nově vytvářet různými způsoby, například se může jednat o kritéria:
- stanovená právním předpisem;
  - vydaná oprávněnými či respektovanými expertními orgány, které se při schvalování těchto kritérií řídí transparentním normativním procesem;
  - vytvořená skupinou, která se při schvalování těchto kritérií neřídí transparentním normativním procesem;
  - zveřejněná v odborných časopisech nebo publikacích;
  - vytvořená jako komerční produkt, který je předmětem ochrany duševního vlastnictví;
  - speciálně navržená pro účely sestavení informací o ověřované skutečnosti pro danou konkrétní zakázku.

Způsob vytvoření kritérií může být relevantní mimo jiné i pro práce, které bude

odborník provádět při posuzování vhodnosti kritérií.

A49. V některých případech jsou kritéria pro danou zakázku stanovena právními předpisy. Není-li výslovně uvedeno jinak, taková kritéria se považují za vhodná, stejně jako kritéria vydaná oprávněnými či respektovanými expertními orgány, které se při jejich schvalování řídí transparentním normativním procesem, za předpokladu, že jsou relevantní z hlediska informačních potřeb předpokládaných uživatelů. Tato kritéria se označují výrazem „obecně uznávaná kritéria“. I když pro určitou ověřovanou skutečnost existují obecně uznávaná kritéria, uživatelé se mohou pro vlastní konkrétní účely dohodnout na jiných. Například pro hodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému lze použít jako obecně uznávaná kritéria různé rámce. Konkrétní uživatelé si však mohou vytvořit podrobnější soubor kritérií, která splňují jejich konkrétní potřeby, například v souvislosti s obezřetnostním dohledem. V takových případech zpráva o ověření:

- (a) upozorní uživatele na to, že informace o ověřované skutečnosti byly sestaveny v souladu s kritérii určenými pro konkrétní účel, a tudíž nemusí být pro jiné účely vhodné (viz odstavec 69(f));
- (b) v případě, že to je relevantní z hlediska okolností zakázky, uvede, že daná kritéria nejsou zakotvena v právních předpisech ani vydána oprávněnými či respektovanými expertními orgány, které se při schvalování těchto kritérií řídí transparentním normativním procesem.

A50. Kritéria vytvořená pro účely sestavení informací o ověřované skutečnosti speciálně pro konkrétní zakázku nelze považovat za vhodná, jestliže v důsledku jejich uplatnění budou informace o ověřované skutečnosti nebo zpráva o ověření pro předpokládané uživatele zavádějící. Je vhodné, aby předpokládaní uživatelé nebo najímající strana potvrdili, že speciálně vytvořená kritéria jsou pro účely předpokládaných uživatelů vhodná. Pokud odborník takové potvrzení nezíská, může to mít vliv i na práce, které bude provádět při posuzování vhodnosti kritérií, a na informace, které o kritériích uvede ve zprávě o ověření.

Dostupnost kritérií (viz odstavec 24(b)(iii))

A51. Předpokládaní uživatelé musí mít kritéria k dispozici, aby se mohli seznámit s tím, jakým způsobem byla ověřovaná skutečnost hodnocena. Kritéria mohou být zpřístupněna jedním nebo několika z následujících způsobů:

- (a) jsou veřejně přístupná;
- (b) jsou jasně popsána v informacích o ověřované skutečnosti;
- (c) jsou jasně popsána ve zprávě o ověření; (viz odstavec A164)
- (d) všeobecnou dohodou, např. že kritérium pro měření času se udává v hodinách a minutách.

A52. Někdy mají kritéria k dispozici pouze předpokládaní uživatelé. Tak je tomu  
ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) 44

např. u smluvních podmínek nebo u kritérií vydaných odvětvovým sdružením, jež mají k dispozici pouze osoby pracující v daném odvětví, protože tato kritéria jsou relevantní pouze pro určitý účel. V takovém případě je odborník v souladu s odstavcem 69(f) povinen ve zprávě o ověření na tuto skutečnost upozornit. Dále může považovat za vhodné uvést, že zpráva je určena výhradně konkrétním uživatelům. (viz odstavce A166–A167)

Přístup k důkazním informacím (viz odstavec 24(b)(iv))

Kvantita a kvalita dostupných důkazních informací

A53. Kvantitu či kvalitu dostupných důkazních informací ovlivňují následující faktory:

- (a) charakteristické znaky, jimiž se vyznačuje ověřovaná skutečnost a informace o ověřované skutečnosti. Jsou-li například informace o ověřované skutečnosti orientované do budoucna, a nikoli historické, lze očekávat méně objektivní důkazní informace;
- (b) jiné okolnosti zakázky, například když důkazní informace, jejichž existenci lze důvodně předpokládat, nejsou k dispozici např. kvůli načasování termínu, kdy je odborník pověřen provedením zakázky, kvůli pravidlům archivace dokumentů dané účetní jednotky, kvůli nedostatečným informačním systémům či kvůli omezením uvaleným odpovědnou stranou.

Dostupné důkazní informace jsou většinou přesvědčivé, ale nikoli nezvratné.

Přístup k záznamům (viz odstavec 56)

A54. Při posuzování toho, zda určitá zakázka vykazuje znaky svědčící o zajištění přístupu k důkazním informacím, může odborníkovi pomoci, jestliže si od odpovědné strany (stran) vyžádá potvrzení o tom, že uznala a uvědomuje si svou odpovědnost za to, že odborníkovi poskytne:

- (a) přístup k veškerým informacím, o nichž jí (jim) je známo, že jsou relevantní pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, jako např. k záznamům, dokumentaci a jiným informacím;
- (b) další informace, které si od ní odborník pro účely zakázky vyžádá;
- (c) neomezený přístup k osobám zastupujícím odpovědnou stranu (strany), od nichž je podle odborníka nutné důkazní informace získat.

A55. Přístup k záznamům, dokumentaci a jiným informacím, které si odborník vyžádá pro účely provedení zakázky, může být ovlivněn charakterem vztahů mezi odpovědnou stranou, hodnotitelem a najímající stranou. Posouzení těchto vztahů může být tudíž relevantní při rozhodování o tom, zda odborník má zakázku přijmout, či nikoli. Příklady situací, kdy tyto vztahy mohou mít problematický charakter, jsou uvedeny v odstavci A139.

Racionální účel (viz odstavec 24(b)(vi))

A56. Při posuzování racionálního účelu zakázky odborník zvažuje mimo jiné následující faktory:

- kdo jsou předpokládání uživatelé informací o ověřované skutečnosti a zprávy o ověření (především v případě, že kritéria byla navržena pro konkrétní účel). Dále odborník zvažuje míru pravděpodobnosti, že informace o ověřované skutečnosti a zpráva o ověření budou šířeny mezi větším okruhem uživatelů, než jen mezi předpokládanými uživateli;
- zda některé složky informací o ověřované skutečnosti budou ze zprávy o ověření vyloučeny, a pokud ano, pak z jakého důvodu;
- jakými vlastnostmi se vyznačují vztahy mezi odpovědnou stranou, hodnotitelem a najímající stranou, například v případě, že hodnotitel není totožný s odpovědnou stranou, zda odpovědná strana souhlasí s použitím informací o ověřované skutečnosti a zda bude mít příležitost tyto informace před jejich zpřístupněním předpokládaným uživatelům přezkoumat či zda její připomínky budou k těmto informacím připojeny;
- kdo provedl výběr kritérií použitých pro hodnocení ověřované skutečnosti a jaký prostor pro úsudek nebo neobjektivitu jejich uplatňování poskytuje. Jestliže se na výběru kritérií podíleli i předpokládání uživatelé, je větší pravděpodobnost, že zakázka bude mít racionální účel;
- zda u zakázky nedošlo k významnému omezení rozsahu práce odborníka;
- zda odborník nemá podezření, že najímající straně jde o to, aby bylo jeho jméno nevhodným způsobem uváděno v souvislosti s ověřovanou skutečností nebo s informacemi o ověřované skutečnosti.

*Sjednání podmínek zakázky (viz odstavec 27)*

A57. V zájmu najímající strany i v zájmu odborníka je ještě před zahájením zakázky písemně sjednat její podmínky, protože to pomůže předejít případným nedorozuměním. Forma a obsah písemné dohody nebo smlouvy bude pro různé zakázky různá. Jestliže jsou například podmínky zakázky dostatečně podrobně stanoveny právním předpisem, nemusí je odborník v písemné dohodě výslovně reprodukovat, ale postačí uvést pouze odkaz na platný právní předpis a to, že příslušná strana (strany) uznala a uvědomuje si svou odpovědnost stanovenou daným právním předpisem.

A58. Především v případě veřejného sektoru může být pověření odborníka k provádění zakázky stanoveno právním předpisem, který může odborníkovi dát i konkrétní kompetence, například právo na přístup k záznamům a dalším informacím příslušné strany (stran), a povinnosti, například

povinnost informovat přímo ministra, zákonodárny orgán nebo veřejnost v případě, že se příslušná strana (strany) pokusí omezit předmět zakázky.

*Přijetí změny podmínek zakázky (viz odstavec 29)*

A59. Jestliže dojde ke změně okolností zakázky, přičemž taková změna má vliv na požadavky předpokládaných uživatelů, nebo k nedorozumění ohledně charakteru zakázky, může to být dostatečným opodstatněním žádosti o změnu typu zakázky, například z ověřovací zakázky na zakázku, která není ověřovací, nebo ze zakázky poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu. Důvodem pro změnu ze zakázky poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu ale nemůže být fakt, že odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby na jejich základě mohl vyjádřit závěr k zakázce poskytující přiměřenou jistotu.

### **Řízení kvality**

*Účetní odborníci provozující veřejnou praxi (viz odstavce 20, 31(a)–(b))*

A60. Širší kontext tohoto standardu tvoří nejrůznější opatření, jejichž cílem je zajistit kvalitu ověřovacích zakázek realizovaných účetními odborníky provozujícími veřejnou praxi, tj. auditory, například opatření realizovaná členskými profesními organizacemi Mezinárodní federace účetních (IFAC) v rámci Programu plnění požadavků a závazků vyplývajících z členství v IFAC (Member Body Compliance Program) či na základě Prohlášení členských povinností (Statements of Membership Obligations). Tato opatření se týkají následujících oblastí:

- požadavky na odbornou způsobilost, například požadované vzdělání a praxe, která je podmínkou členství, a rovněž požadavky na průběžný odborný růst a celoživotní vzdělávání;
- zásady a postupy společnosti v oblasti řízení kvality. Všechny společnosti sdružující účetní odborníky provozující veřejnou praxi, tj. auditory, jsou povinny řídit se při realizaci ověřovacích zakázek a zakázek, jejichž předmětem jsou související služby, standardem ISQC 1;
- komplexní etický kodex, který obsahuje mimo jiné detailní požadavky týkající se nezávislosti a je založen na základních principech profesní etiky, což je integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání.

*Řízení kvality na úrovni společnosti (viz odstavce 3(b), 31(a))*

A61. Povinnosti společnosti v oblasti zavedení a udržování systému řízení kvality ověřovacích zakázek upravuje standard ISQC 1. Definuje povinnost zavést zásady a postupy, které společnosti umožní získat přiměřenou jistotu, že ona i její zaměstnanci dodržují relevantní etické požadavky, včetně požadavků týkajících

se nezávislosti. Podmínkou souladu s ISQC 1 je mimo jiné to, že společnost zavede a udržuje systém řízení kvality, který obsahuje zásady a postupy pokrývající všechny následující oblasti, a že tyto zásady a postupy zdokumentuje a informuje o nich své zaměstnance:

- (a) odpovědnost vedení společnosti za kvalitu;
- (b) relevantní etické požadavky;
- (c) přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek;
- (d) lidské zdroje;
- (e) realizace zakázky;
- (f) monitoring.

A62. Jiné profesní požadavky či požadavky právních předpisů upravující povinnosti společnosti týkající se zavedení a udržování systému řízení kvality jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1, jestliže pokrývají veškeré záležitosti popsané v předchozím odstavci a ukládají povinnosti, jejichž splněním bude dosaženo cílů stanovených požadavky uvedenými v ISQC 1.

A63. S ohledem na to, že partner odpovědný za zakázku nese odpovědnost za celkovou kvalitu každé ověřovací zakázky, jeho činy i verbální komunikace s ostatními členy týmu musí akcentovat fakt, že kvalita má při provádění zakázky zásadní význam a že důležitým předpokladem pro kvalitu zakázky je:

- (a) soulad prováděných prací s profesními standardy a požadavky právních předpisů;
- (b) dodržování příslušných zásad a postupů společnosti v oblasti řízení kvality;
- (c) vydání zprávy o ověření, která je s ohledem na dané okolnosti přiměřená;
- (d) možnost týmu provádějícího zakázku upozorňovat na problémy bez obav z postihu.

A64. Součástí účinného systému řízení kvality je také monitorovací proces, jehož cílem je poskytovat společnosti přiměřenou jistotu, že její zásady a postupy týkající se systému řízení kvality jsou náležité, přiměřené a účinně fungují.

A65. Tým provádějící zakázku se může spoléhat na systém společnosti pro řízení kvality, pokud nemá od společnosti či od jiného subjektu informace svědčící o opaku. Tým může spoléhat na systém společnosti pro řízení kvality například v následujících oblastech:

- (a) odborná způsobilost pracovníků, zajištěná nábořem a formálním školením;
- (b) nezávislost, zajištěná shromažďováním a předáváním informací



týkajících se nezávislosti;

- (c) vztahy s klienty, zajištěné systémem pro přijímání zakázek a pokračování vztahů s klienty;
- (d) dodržování příslušných požadavků právních předpisů, zajištěné monitorovacím procesem.

Při posuzování dopadu, který by nedostatky zjištěné v systému společnosti pro řízení kvality mohly mít na zakázku, může partner odpovědný za zakázku přihlídnout k nápravným opatřením, která společnost přijala.

- A66. Nedostatky v systému společnosti pro řízení kvality nemusí samy o sobě nutně znamenat, že konkrétní zakázka nebyla provedena v souladu s profesními standardy, příslušnými požadavky právních předpisů nebo že zpráva o ověření není přiměřená.

*Dovednosti, znalosti a zkušenosti týkající se ověřované skutečnosti a jejího hodnocení (viz odstavec 31(c))*

- A67. Škála ověřovaných skutečností a informací o ověřované skutečnosti, kterými se může odborník v ověřovací zakázce zabývat, je velice široká. V některých případech může zakázka vyžadovat specializované dovednosti a znalosti přesahující rámec dovedností a znalostí, jimiž odborník obvykle disponuje.
- A68. V souladu s Kodexem IESBA může účetní odborník provozující veřejnou praxi poskytovat jen takové služby, k nimž je odborně způsobilý.<sup>4</sup> Odborník má výhradní odpovědnost za závěr vyjádřený ve zprávě o ověření a tuto odpovědnost nijak neomezuje skutečnost, že při realizaci ověřovací zakázky využil práci provedenou expertem odborníka. Nicméně pokud odborník, který využívá práci experta a postupuje v souladu s tímto standardem, usoudí, že práce experta je pro dané účely vhodná, může považovat expertní zjištění či závěry z expertova oboru za vhodné důkazní informace.

*Ustavení týmu provádějícího zakázku*

Odborná způsobilost a schopnosti týmu (viz odstavec 32)

- A69. V souladu s ISQC 1 je společnost povinna zavést zásady a postupy upravující navázání a pokračování vztahů s klientem a přijetí a pokračování konkrétní zakázky, které jí umožní získat přiměřenou jistotu, že naváže, resp. bude

---

<sup>4</sup> Kodex IESBA, odstavec 210.6

pokračovat pouze v takových vztazích a přijme, resp. bude pokračovat pouze v takových zakázkách, které je odborně způsobilá provádět a k jejichž provedení má potřebné schopnosti, včetně časových možností a zdrojů.<sup>5</sup>

Expert odborníka (viz odstavce 32(a), 32(b)(i))

- A70. Některé ověřovací práce může provádět multidisciplinární tým zahrnující jednoho či více expertů odborníka. Úkolem experta může být například pomoci odborníkovi při seznamování s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky či s některou ze záležitostí uvedených v odstavci 46R (v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu), resp. 46L (v případě zakázky poskytující omezenou jistotu).
- A71. Jestliže odborník hodlá využít práci experta, bude patrně vhodné, aby ve fázi, kdy posuzuje přijetí a pokračování zakázky, provedl některé z postupů vyžadovaných odstavcem 52.

Jiní odborníci (viz odstavec 32(b)(ii))

- A72. Součástí informací o ověřované skutečnosti mohou být informace, k nimž už vyjádřil závěr jiný odborník. Odborník se může rozhodnout, že pro účely vyjádření závěru k informacím o ověřované skutečnosti použije rovněž důkazní informace, z nichž vychází závěr jiného odborníka.
- A73. Práce jiného odborníka může být použita například tehdy, jestliže se ověřovaná skutečnost nachází ve vzdálené lokalitě nebo v zahraničí. Jiný odborník není součástí týmu provádějícího ověřovací zakázku. Jestliže tým provádějící zakázku plánuje využít práci jiného odborníka, je relevantní posoudit následující aspekty:
- zda jiný odborník rozumí etickým požadavkům, které jsou relevantní pro danou zakázku, a zda je dodržuje, zejména, zda je nezávislý;
  - odbornou způsobilost jiného odborníka;
  - v jakém rozsahu bude tým provádějící zakázku využívat práci jiného odborníka;
  - zda jiný odborník působí v regulovaném prostředí, kde je nad ním vykonáván aktivní dohled.

---

<sup>5</sup> ISQC 1, odstavec 26

*Odpovědnost při provádění kontroly (viz odstavec 33(c))*

- A74. V souladu s ISQC 1 musí být zásady a postupy týkající se odpovědnosti při provádění kontroly založeny na principu, že zkušenější členové týmu kontrolují práce vykonané méně zkušenými členy týmu.<sup>6</sup>

*Kontrola kvality zakázky (viz odstavec 36(b))*

- A75. Při kontrole kvality zakázky lze dále zvážit mimo jiné následující záležitosti:
- (a) jak tým provádějící zakázku hodnotí nezávislost společnosti ve vztahu k zakázce;
  - (b) zda byly náležitě konzultovány záležitosti, u nichž došlo k rozdílnostem v názorech, nebo jiné obtížné či sporné záležitosti, a jaké závěry z těchto konzultací vyplynuly;
  - (c) zda dokumentace vybraná ke kontrole popisuje práce provedené v souvislosti s významnými úsudky a zda dokládá závěry, k nimž tým dospěl.

### **Profesní skepticismus a odborný úsudek**

*Profesní skepticismus (viz odstavec 37)*

- A76. Profesní skepticismus spočívá v tom, že odborník si pozorně všímá například:
- důkazních informací, které jsou v rozporu s jinými získanými důkazními informacemi;
  - informací, které zpochybňují spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, jež odborník bude používat jako důkazní informace;
  - okolností, které svědčí o potřebě provést další postupy nad rámec postupů vyžadovaných příslušnými standardy ISAE;
  - faktorů, které by mohly svědčit o výskytu nesprávnosti.
- A77. Zachování profesního skepticismu během zakázky je nezbytné, aby odborník mohl snížit např. riziko, že:
- přehlédne neobvyklé okolnosti;
  - při formulování závěrů na základě pozorování se dopustí neadekvátního zevšeobecnění;
  - při určování charakteru, načasování a rozsahu postupů a vyhodnocování jejich výsledků použije nesprávné předpoklady.

---

<sup>6</sup> ISQC 1, odstavec 33

- A78. Profesionální skepticismus je nutnou podmínkou kritického vyhodnocení důkazních informací. Součástí tohoto přístupu je přezkoumávání vzájemně si odporujících důkazních informací, spolehlivosti dokumentů a odpovědí na dotazy. Tento přístup rovněž zahrnuje posouzení dostatečnosti a vhodnosti shromážděných důkazních informací ve světle nových okolností.
- A79. S výjimkou případů, kdy je předmětem zakázky ověření pravosti dokumentů, může odborník považovat záznamy a dokumenty za pravé, pokud nemá důvody domnívat se opak. V souladu s odstavcem 50 je ale povinen posoudit spolehlivost informací, které mají být používány jako důkazní.
- A80. Od odborníka nelze očekávat, že nebude přihlížet k předchozím zkušenostem s poctivým a čestným jednáním osob, které mu poskytují důkazní informace. Nicméně důvěra v poctivost a integritu těchto osob jej nezabavuje povinnosti zachovávat profesionální skepticismus.

*Odborný úsudek (viz odstavec 38)*

- A81. Odborný úsudek je základním předpokladem náležitého provedení ověřovací zakázky. Interpretace etických požadavků a požadavků standardů ISAE a informovaná rozhodnutí odborníka v průběhu zakázky vyžadují relevantní odbornou přípravu, znalosti a zkušenosti, na jejichž základě odborník posuzuje existující fakta a okolnosti. Odborný úsudek je nutné uplatnit především u rozhodnutí týkajících se:
- významnosti (materiality) a rizika zakázky;
  - charakteru, načasování a rozsahu postupů, které odborník provádí, aby splnil požadavky příslušných standardů ISAE a shromáždil důkazní informace;
  - posouzení toho, zda odborník shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace a zda je nutné pro naplnění cílů tohoto standardu a případně jiných, specializovaných standardů ISAE podniknout další kroky. U zakázek poskytujících omezenou jistotu je nutné uplatnit odborný úsudek při posuzování toho, zda odborník získal smysluplnou míru jistoty;
  - posouzení správnosti závěrů formulovaných na základě shromážděných důkazních informací.
- A82. Charakteristickým rysem odborného úsudku, který se od odborníka očekává, je to, že je uplatňován odborníkem, jemuž jeho odborná příprava, znalosti a zkušenosti pomohly vybudovat si nezbytné kompetence, díky nimž jsou jeho soudy přiměřené.
- A83. Uplatňování odborného úsudku v každém jednotlivém případě vychází ze skutečností a okolností, které jsou odborníkovi známy. Utvořit si informovaný a přiměřený úsudek ve složitých nebo sporných záležitostech, včetně toho, do jaké míry jsou konkrétní položky informací o ověřované skutečnosti ovlivněny

úsudkem příslušných stran, odborníkovi v průběhu zakázky pomáhají konzultace, a to jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem a dalšími subjekty na příslušné úrovni v rámci společnosti i mimo ni.

- A84. Odborný úsudek lze hodnotit podle toho, zda svědčí o kompetentním uplatňování principů týkajících se ověřování a hodnocení, a podle toho, zda je s ohledem na skutečnosti a okolnosti, které se odborník do data zprávy o ověření dozví, správný.
- A85. Odborník musí uplatňovat odborný úsudek během celé zakázky a jeho uplatňování náležitě zdokumentovat. V souladu s odstavcem 79 musí být dokumentace natolik podrobná, aby zkušenému odborníkovi, který neměl s danou zakázkou v minulosti žádnou spojitost, umožnila pochopit významné případy, kdy odborník při formulování závěrů týkajících se důležitých záležitostí zakázky uplatnil svůj odborný úsudek. Odborným úsudkem není možné zdůvodňovat rozhodnutí, jež nejsou podložena fakty a okolnostmi týkajícími se zakázky ani dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi.

### **Plánování a provádění zakázky**

*Plánování* (viz odstavec 40)

A86. Partner odpovědný za zakázku a další klíčoví členové týmu a případně externí experti odborníka navrhnou v rámci plánování jednak celkovou strategii, pokrývající rozsah, zaměření, načasování a způsob provedení zakázky, a jednak plán zakázky, detailně popisující charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování důkazních informací, jež je třeba provést, a důvody pro volbu těchto postupů. Adekvátní plánování přispívá k tomu, že je věnována přiměřená pozornost důležitým oblastem zakázky, potenciální problémy jsou zjištěny včas a zakázka je řádně organizována a řízena tak, aby mohla být provedena účinným a efektivním způsobem. Adekvátní plánování také pomáhá odborníkovi řádně zadávat práci členům týmu provádějícího zakázku a umožňuje jejich řízení, dohled nad nimi a kontrolu jejich práce. Dále také, pokud je to relevantní, pomáhá koordinovat práci realizovanou jinými odborníky a experty. Charakter a rozsah plánovacích činností se bude lišit podle okolností zakázky, například v závislosti na složitosti ověřované skutečnosti a kritérií. V následujícím přehledu jsou uvedeny příklady hlavních záležitostí, které je vhodné zvážit:

- charakteristické znaky, které zakázka vykazuje a které definují její rozsah, mimo jiné její podmínky a charakteristické znaky ověřované skutečnosti a použitá kritéria;
- načasování a charakter požadovaných zpráv a dalších předkládaných informací;

- výsledky, které přineslo rozhodování o přijetí zakázky, a případně zda jsou relevantní poznatky, které má partner odpovědný za zakázku z dalších zakázek realizovaných pro tutéž příslušnou stranu (strany);
- průběh zakázky;
- jak odborník zná příslušnou stranu (strany) a její prostředí, včetně rizika, že informace o ověřované skutečnosti mohou být významně (materiálně) nesprávné;
- kdo jsou předpokládání uživatelé a jaké jsou jejich informační potřeby, aspekty významnosti (materiality) a složky rizika zakázky;
- do jaké míry je pro zakázku relevantní riziko podvodu;
- charakter, načasování a rozsah zdrojů nutných pro realizaci zakázky, např. požadavky na pracovníky a na jejich odbornou kvalifikaci, včetně způsobu a rozsahu zapojení expertů;
- jaký vliv bude na zakázku mít interní audit.

A87. Odborník může projednat některé aspekty plánování zakázky s příslušnou stranou (stranami), aby tím usnadnil provádění a řízení zakázky (např. aby zkoordinoval některé z plánovaných postupů s činností pracovníků příslušné strany (stran)). Taková jednání jsou sice častá, nicméně odpovědnost za celkovou strategii a plán zakázky dále nese odborník. Při projednávání záležitostí obsažených v celkové strategii nebo plánu zakázky je třeba postupovat obezřetně, aby nebyla ohrožena účinnost zakázky. Například projednání charakteru a načasování podrobných postupů s příslušnou stranou (stranami) může ohrozit účinnost zakázky, protože tyto postupy pak budou příliš předvídatelné.

A88. Plánování není izolovanou fází, ale kontinuálním a opakujícím se procesem, který probíhá po celou dobu realizace zakázky. Jestliže nastanou neočekávané události, dojde ke změně podmínek nebo se objeví nové důkazní informace, může být odborník nucen revidovat celkovou strategii a plán zakázky, a tím i plánovaný charakter, načasování a rozsah dalších postupů.

A89. Menší a jednodušší zakázku může provádět i velmi malý tým, jehož členem může být pouze partner odpovědný za zakázku (který je samostatně výdělečně činným odborníkem) a nikdo další. V malém týmu je koordinace a komunikace mezi jeho členy jednodušší. Definování celkové strategie zakázky nemusí být v takovém případě složitým ani časově náročným úkolem, záleží na velikosti účetní jednotky, složitosti zakázky a velikosti týmu provádějícího zakázku. Např. v případě opakující se zakázky může

jako východisko pro zdokumentování strategie aktuální zakázky sloužit stručné memorandum vypracované po skončení předchozího období na základě kontroly dokumentace, v němž jsou shrnuty záležitosti zjištěné během předchozí zakázky a které se aktualizuje pro dané období na základě diskuse s příslušnými stranami.

- A90. Jestliže odborník za okolností popsaných v odstavci 43 pokračuje v realizaci zakázky:
- (a) ačkoliv podle jeho odborného úsudku budou nevhodná kritéria nebo nevhodná ověřovaná skutečnost pro předpokládané uživatele pravděpodobně zavádějící, vyjádří podle okolností zakázky buď závěr s výhradou, nebo záporný závěr, v závislosti na tom, o jak významnou (materiální) záležitost se jedná a jak rozsáhlý je její dopad.
  - (b) v ostatních případech vyjádří buď závěr s výhradou, nebo vyjádření závěru odmítne, v závislosti na tom, o jak významnou (materiální) záležitost se podle jeho odborného úsudku jedná a jak rozsáhlý je její dopad.
- A91. Jestliže například odborník po přijetí zakázky zjistí, že v případě použití příslušných kritérií nebudou informace o ověřované skutečnosti objektivní, přičemž jejich neobjektivnost bude významná (materiální) a bude mít rozsáhlý dopad, vyjádří záporný závěr.

*Významnost (materialita)* (viz odstavec 44)

- A92. Při posuzování významnosti (materiality) odborník zohledňuje širší okolnosti zakázky. Naproti tomu nebere zřetel na to, jakou míru jistoty hodlá jejím prováděním získat. Pro stejné předpokládané uživatele a účel zakázky je úroveň významnosti (materiality) u zakázky poskytující přiměřenou jistotu stejná jako u zakázky poskytující omezenou jistotu, protože významnost (materialita) vychází z informačních potřeb předpokládaných uživatelů.
- A93. Významnost (materialita) může být popsána v příslušných kritériích použitých pro sestavení a prezentaci informací o ověřované skutečnosti. V takovém případě slouží tato kritéria odborníkovi jako referenční rámec při posuzování významnosti (materiality) pro účely zakázky. Popis významnosti (materiality) v příslušných kritériích může být různý, nicméně obvykle zahrnuje záležitosti popsané v odstavcích A92–A100. Jestliže příslušná kritéria významnost (materialitu) nevymezují, použije odborník jako referenční rámec ustanovení těchto odstavců.
- A94. Nesprávnosti, včetně opomenutí, se obecně považují za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit relevantní rozhodnutí, která předpokládání uživatelé přijmou na základě informací o ověřované skutečnosti. Posouzení významnosti (materiality) je věcí odborného úsudku a je ovlivněno tím, jak odborník vnímá

běžné informační potřeby předpokládaných uživatelů jakožto skupiny. V této souvislosti je odborník oprávněn reálně předpokládat, že uživatelé:

- (a) disponují přiměřenými znalostmi o ověřované skutečnosti a jsou ochotni si informace o ověřované skutečnosti prostudovat s přiměřenou péčí;
- (b) chápou, že informace o ověřované skutečnosti byly sestaveny a ověřeny s ohledem na úroveň významnosti (materiality), a seznámili se s tím, jak je významnost (materialita) vymezena v příslušných kritériích;
- (c) chápou nejistoty související s hodnocením ověřované skutečnosti;
- (d) na základě informací o ověřované skutečnosti jako celku přijímají přiměřená rozhodnutí.

Možný vliv nesprávností na konkrétní uživatele, jejichž potřeby mohou být velice různorodé, se obvykle nezohledňuje, kromě případů, kdy je cílem zakázky naplnit informační potřeby takovýchto konkrétních uživatelů. (viz též odstavce A16–A18)

A95. Významnost (materialita) se posuzuje na základě kvalitativních, a pokud je to relevantní, rovněž kvantitativních faktorů. Relativní důležitost těchto faktorů u konkrétní zakázky je věcí odborného úsudku odborníka.

A96. Mezi kvalitativní faktory patří například:

- počet fyzických nebo právnických osob, jichž se ověřovaná skutečnost týká;
- jestliže informace o ověřované skutečnosti zahrnují více složek, vzájemné vazby mezi těmito složkami a jejich relativní důležitost, například v případě zprávy obsahující různé ukazatele výkonnosti;
- formulace použité v informacích o ověřované skutečnosti, mají-li tyto informace podobu souvislého textu;
- forma prezentace zvolená pro informace o ověřované skutečnosti, jestliže příslušná kritéria umožňují prezentovat tyto informace rozdílným způsobem;
- charakter zjištěných nesprávností, například charakter zjištěných odchylek od vnitřní kontroly v případě, že cílem informací o ověřované skutečnosti je prohlášení o tom, že daná kontrola účinně funguje;
- zda by případná nesprávnost měla vliv i na dodržování právních předpisů;



- v případě periodického reportování o ověřované skutečnosti dopad úpravy, která ovlivňuje předchozí nebo aktuální informace o ověřované skutečnosti, resp. by mohla ovlivnit budoucí informace o ověřované skutečnosti;
  - zda je nesprávnost úmyslná nebo neúmyslná;
  - zda je nesprávnost významná z hlediska poznatků, které má odborník o předchozích zprávách a dalších informacích dříve poskytnutých předpokládaným uživatelům, například v souvislosti s očekávaným výsledkem hodnocení ověřované skutečnosti;
  - zda se nesprávnost týká vztahu mezi odpovědnou stranou, hodnotitelem a najímající stranou, případně dalšími subjekty;
  - v případě, že byla pro prováděný postup stanovena nějaká limitní nebo referenční hodnota, zda se výsledek postupu od této hodnoty odchýlil;
  - v případě, že je ověřovanou skutečností státní program nebo subjekt z veřejného sektoru, zda jsou některé konkrétní aspekty tohoto programu nebo subjektu významné z hlediska jeho charakteru, exponovanosti a citlivosti;
  - jestliže se informace o ověřované skutečnosti týkají závěru hodnotícího soulad s právními předpisy, jak závažné dopady by mělo porušení těchto předpisů.
- A97. Kvantitativní faktory se uplatňují při posuzování míry nesprávnosti vykázaných částek u těch aspektů informací o ověřované skutečnosti, které:
- jsou vyjádřeny číselně;
  - týkají se číselných hodnot (relevantním kvantitativním faktorem může být například počet zjištěných odchylek od vnitřní kontroly v případě, že cílem informací o ověřované skutečnosti je prohlášení o tom, že daná kontrola účinně funguje).
- A98. Pokud by byla zakázka, pro kterou jsou relevantní i kvantitativní faktory, naplánována výhradně s cílem odhalit individuálně významné (materiální) nesprávnosti, nezohledňovalo by to skutečnost, že informace o ověřované skutečnosti mohou být významně (materiálně) nesprávné rovněž v důsledku neopravených a nezjištěných nesprávností, které jsou individuálně nevýznamné (nemateriální). Při plánování charakteru, načasování a rozsahu postupů, které bude odborník provádět, je tudíž vhodné stanovit kvantitativní kritérium na nižší úrovni, než je úroveň významnosti (materiality) stanovená pro danou zakázku.
- A99. Významnost (materialita) závisí na tom, jakých informací se zpráva o ověření týká. Jestliže tedy zakázka pokrývá pouze část informací o ověřované skutečnosti,

posuzuje se významnost (materialita) pouze ve vztahu k této části informací.

A100. Určování úrovně významnosti (materiality) nesprávností, které odborník zjistil na základě provedených postupů, vyžaduje odborný úsudek. Například:

- Příslušná kritéria pro zakázku, jejímž předmětem je audit výkonnosti („value for money“) oddělení akutního příjmu nemocnice, mohou zahrnovat: rychlost a kvalitu poskytovaných služeb, počet pacientů ošetřených během směny a srovnání nákladů na poskytované služby s jinými podobnými nemocnicemi. Jestliže nemocnice vyhoví ve třech z těchto kritérií a v jednom jen těsně nevyhoví, musí odborník uplatnit odborný úsudek, aby posoudil, zda oddělení akutního příjmu splňuje požadavky výkonnosti.
- Při ověření souladu s právními předpisy může odborník například zjistit, že nějaká účetní jednotka dodržela devět ustanovení právních předpisů a jedno nikoli. Musí opět uplatnit odborný úsudek, aby posoudil, zda byl dodržen příslušný právní předpis jako celek. V této souvislosti bude mimo jiné zvažovat důležitost ustanovení, které účetní jednotka nedodržela, a jeho vztah k ostatním ustanovením daného právního předpisu.

*Znalost okolností zakázky (viz odstavce 45–47R)*

A101. Týmu provádějícímu zakázku pomáhají při jejím plánování a realizaci rovněž diskuse mezi partnerem odpovědným za zakázku a dalšími klíčovými členy týmu a případně externími experty odborníka o tom, do jaké míry jsou informace o ověřované skutečnosti náchylné k významné (materiální) nesprávnosti, a jak byla příslušná kritéria uplatněna na existující fakta a okolnosti zakázky. O relevantních záležitostech je dobré poté informovat i ostatní členy týmu a externí experty, kteří se diskuse nezúčastnili.

A102. Poznatky o ověřované skutečnosti a dalších okolnostech zakázky slouží odborníkovi během její realizace jako referenční rámec pro uplatňování odborného úsudku, a to mimo jiné při:

- posuzování charakteristických znaků, které vykazuje ověřovaná skutečnost;
- vyhodnocování vhodnosti kritérií;
- zvažování faktorů, které jsou podle jeho odborného úsudku důležité pro řízení práce týmu provádějícího zakázku, včetně oblastí, které patrně budou vyžadovat speciální posouzení, například zda budou třeba specializované dovednosti či zda bude nutné spolupracovat s expertem;
- určování kvantitativní úrovně významnosti (materiality) a průběžném vyhodnocování její správnosti (pokud je to relevantní) a při

posuzování kvalitativních faktorů významnosti (materiality);

- navrhování předpokládaného rozsahu analytických postupů, pokud je odborník bude provádět;
- navrhování a provádění postupů;
- vyhodnocování důkazních informací, včetně přiměřenosti ústních a písemných prohlášení, která odborník obdržel.

- A103. Odborník obvykle nemá o ověřované skutečnosti a dalších okolnostech zakázky tak podrobné znalosti jako odpovědná strana. Při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu se navíc obvykle s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky neseznamuje tak podrobně jako u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Například s vnitřními kontrolami nad sestavováním informací o ověřované skutečnosti se sice může seznámit i u některých zakázek poskytujících omezenou jistotu, ale nestává se to často.
- A104. Identifikace oblastí, v nichž je výskyt významných (materiálních) nesprávností v informacích o ověřované skutečnosti pravděpodobný, odborníkovi při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu umožňuje, aby se na tyto oblasti zaměřil. Například je-li ověřovanou skutečností zpráva o udržitelnosti, může se odborník zaměřit pouze na některé její části. Naopak může navrhnout a provést postupy pro celou ověřovanou skutečnost, a to když se informace o ověřované skutečnosti týkají pouze jedné oblasti nebo když smysluplnou míru jistoty získá pouze v případě, že získá jistotu o všech oblastech informací o ověřované skutečnosti,
- A105. Seznámení se s vnitřními kontrolami nad sestavováním informací o ověřované skutečnosti odborníkovi při provádění zakázky poskytující přiměřenou jistotu pomáhá identifikovat typy nesprávností a faktory ovlivňující riziko významné (materiální) nesprávnosti informací o ověřované skutečnosti. Povinností odborníka je vyhodnotit strukturu relevantních vnitřních kontrol a zjistit, zda byly zavedeny, a to provedením dalších postupů, nejen dotazováním odpovědné strany. Posouzení toho, které kontroly jsou vzhledem k okolnostem zakázky relevantní, je věcí odborného úsudku odborníka.
- A106. Vyhodnocení procesu sestavování informací o ověřované skutečnosti odborníkovi při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu pomáhá navrhnout a provést takové postupy, jimiž budou pokryty oblasti s pravděpodobným výskytem významných (materiálních) nesprávností v informacích o ověřované skutečnosti. Při rozhodování o tom, které aspekty tohoto procesu budou pro zakázku

relevantní, odborník uplatňuje odborný úsudek, případně provede dotazování u příslušné strany.

A107. U zakázky poskytující přiměřenou jistotu i u zakázky poskytující omezenou jistotu odborníkovi mohou při získávání poznatků týkajících se ověřované skutečnosti a dalších okolností zakázky pomoci výsledky procesu vyhodnocení rizik danou účetní jednotkou.

### **Získávání důkazních informací**

*Charakter, načasování a rozsah postupů (viz odstavce 48(L)–49(R))*

A108. Aby odborník získal přiměřenou, resp. omezenou jistotu, kombinuje různé postupy. Pro plánování či provádění zakázky lze – v závislosti na kontextu, v němž odborník postupy uplatňuje – použít například následující:

- inspekce;
- pozorování;
- konfirmace;
- přepočet;
- opětovné provedení;
- analytické postupy;
- dotazování.

A109. Výběr postupů ovlivňují takové faktory jako charakter ověřované skutečnosti, míra jistoty, kterou odborník hodlá prováděním zakázky získat, a informační potřeby předpokládaných uživatelů a najímající strany, včetně časových a finančních možností.

A110. V některých případech jsou požadavky na charakter, načasování a rozsah postupů stanoveny specializovaným standardem ISAE, který pro určitý typ zakázky definuje charakter a rozsah konkrétních postupů, jež má odborník provést, nebo míru jistoty, kterou je třeba získat. Nicméně i v těchto případech je určení přesného charakteru, načasování a rozsahu postupů věcí odborného úsudku a bude u různých zakázek různé.

A111. Může se stát, že odborník u zakázky nenajde žádnou oblast, v níž by byl výskyt významných (materiálních) nesprávností v informacích o ověřované skutečnosti pravděpodobný. Nicméně bez ohledu na to, zda takové oblasti identifikoval, či nikoli, navrhne a provede postupy, které mu umožní získat smysluplnou míru jistoty.

A112. Ověřovací zakázka je průběžný proces, během něhož se mohou objevit nové informace, které se budou výrazně lišit od informací, na jejichž základě odborník naplánoval své postupy. Důkazy, které odborník získá během

naplánovaných postupů, si mohou vyžádat provedení dalších postupů. Odborník může například vyzvat hodnotitele, aby prověřil určitou záležitost, kterou odborník zjistil, a pokud je to relevantní, aby provedl úpravy v informacích o ověřované skutečnosti.

*Posouzení nezbytnosti dalších postupů u zakázky poskytující omezenou jistotu*  
(viz odstavec 49L)

A113. Odborník může během zakázky odhalit nesprávnosti, které podle jeho odborného úsudku nesvědčí jednoznačně o tom, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné. Následující příklady ukazují, v jakých situacích odborník patrně nebude provádět další postupy, protože podle jeho odborného úsudku zjištěné nesprávnosti nesvědčí jednoznačně o tom, že by informace o ověřované skutečnosti byly významně (materiálně) nesprávné:

- jestliže je úroveň významnosti (materiality) 10 000 jednotek a odborník dojde k závěru, že chyba, která by mohla potenciálně existovat, činí 100 jednotek, obvykle nebude nutné provádět další postupy, pokud si to nevyžádají jiné kvalitativní faktory, které bude nutné posoudit, protože riziko významné (materiální) nesprávnosti bude s ohledem na okolnosti zakázky patrně přijatelné;
- jestliže odborník při provádění souboru postupů v určité oblasti, v níž je výskyt významné (materiální) nesprávnosti pravděpodobný, zjistí, že odpověď na jeden z řady dotazů nesplňuje očekávání, patrně nebude nutné provádět další postupy, je-li riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni, která je vzhledem k okolnostem zakázky a s ohledem na výsledky ostatních provedených postupů přijatelná.

A114. Odborník může zjistit skutečnosti svědčící o tom, že informace o ověřované skutečnosti pravděpodobně jsou významně (materiálně) nesprávné. Následující příklady ukazují, v jakých situacích patrně bude třeba provést další postupy, protože zjištěné nesprávnosti svědčí o tom, že by informace o ověřované skutečnosti mohly být významně (materiálně) nesprávné:

- při provádění analytických postupů odborník odhalí výkyvy nebo vztahy, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od očekávaných hodnot či koeficientů;
- odborník odhalí potenciální významnou (materiální) nesprávnost na základě prověrky externích zdrojů;
- jestliže příslušná kritéria povolují 10% chybovost a odborník při provádění testu odhalí 9% chybovost, patrně bude třeba provést další postupy, protože riziko významné (materiální) nesprávnosti

pravděpodobně nebude s ohledem na okolnosti zakázky přijatelné.

- Jsou-li výsledky analytických postupů ještě v akceptovatelných mezích, ale už se blíží hraničním hodnotám, patrně bude třeba provést další postupy, protože riziko významné (materiální) nesprávnosti pravděpodobně nebude s ohledem na okolnosti zakázky přijatelné.

A115. Jestliže v případě prověrky poskytující omezenou jistotu odborník zjistí nějakou skutečnost (skutečnosti) svědčící o tom, že informace o ověřované skutečnosti by mohly být významně (materiálně) nesprávné, je v souladu s odstavcem 49L povinen navrhnout a provést další postupy. V rámci těchto dalších postupů může provést například dotazování příslušné strany (stran) či jiné postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti.

A116. Jestliže odborník provedl další postupy v souladu s odstavcem 49L a ani poté nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby na jejich základě mohl buď konstatovat, že informace o ověřované skutečnosti pravděpodobně nejsou v důsledku dané záležitosti významně (materiálně) nesprávné, nebo rozhodnout, že informace o ověřované skutečnosti jsou v důsledku dané záležitosti významně (materiálně) nesprávné, jedná se o omezení rozsahu a použijí se ustanovení odstavce 66.

A117. Charakter, načasování a rozsah dalších postupů, které bude třeba provést, aby odborník získal důkazní informace, na jejichž základě bude moci rozhodnout o tom, zda výskyt významné (materiální) nesprávnosti není pravděpodobný či zda významná (materiální) nesprávnost existuje, závisí mimo jiné na následujících faktorech:

- informace, které vyplynuly z vyhodnocení výsledků odborníkem již provedených postupů;
- aktuální poznatky, které odborník získal o ověřované skutečnosti a dalších okolnostech zakázky během jejího provádění;
- názor odborníka na to, jak přesvědčivé důkazní informace potřebuje, aby mohl zaujmout konečné stanovisko k nějaké skutečnosti svědčící o tom, že informace o ověřované skutečnosti by mohly být významně (materiálně) nesprávné.

*Shromažďování neopravených nesprávností (viz odstavce 51, 65)*

A118. Odborník v průběhu zakázky shromažďuje neopravené nesprávnosti (viz odstavec 51), aby mohl následně vyhodnotit, zda jsou pro vyjádření jeho závěru jednotlivě nebo v souhrnu významné (materiální).

A119. Odborník může stanovit hodnotu, do které budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné, a nebude třeba je shromažďovat, protože předpokládá, že celková hodnota těchto částek evidentně nebude mít na informace o ověřované skutečnosti významný (materiální) dopad. Spojení „jednoznačně nepodstatný“ není

jiným výrazem pro „nevýznamný (nemateriální)“. Záležitosti, které jsou jednoznačně nepodstatné, jsou řádově zcela odlišné (menší), než je úroveň významnosti (materiality) stanovená v souladu s odstavcem 44. Jedná se o záležitosti evidentně bezvýznamné, a to jednotlivě i v souhrnu, ať už jsou posuzovány podle jakýchkoliv kritérií co do velikosti, povahy nebo okolností. Panuje-li u nějaké položky nejistota, pokud jde o to, zda je nepodstatná, pak se má za to, že nepodstatná není.

*Faktory relevantní v případě, že se na zakázce podílí expert odborníka*

Charakter, načasování a rozsah postupů (viz odstavec 52)

- A120. Charakter, načasování a rozsah postupů, které odborník provádí v souvislosti s prací jím nominovaného experta podílejícího se na ověřovací zakázce, ovlivňují například následující faktory: (viz odstavec A70)
- (a) jak důležitá je práce experta pro danou zakázku; (viz též odstavce A121–A122)
  - (b) charakter záležitosti, jíž se práce daného experta týká;
  - (c) jaká jsou u záležitosti, jíž se práce daného experta týká, rizika významné (materiální) nesprávnosti;
  - (d) zda odborník má nějaké poznatky o předchozí práci provedené daným expertem a zkušenosti s ní;
  - (e) zda se na daného experta vztahují zásady a postupy společnosti v oblasti řízení kvality. (viz též odstavce A123–A124)

Integrace práce provedené expertem odborníka

A121. Ověřovací zakázky mohou být zaměřeny na celou řadu ověřovaných skutečností, které vyžadují specializované dovednosti a znalosti přesahující rámec dovedností a znalostí partnera odpovědného za zakázku a dalších členů týmu, a na nichž se tudíž podílí expert odborníka. V některých případech se spolupráce s expertem bude omezovat pouze na konzultaci poskytnutou v jednotlivé záležitosti. Čím ale bude práce prováděná expertem v kontextu zakázky důležitější, tím větší je pravděpodobnost, že expert bude součástí multidisciplinárního týmu tvořeného i jinými experty a dalšími pracovníky provádějícími ověření. Čím víc je práce experta z hlediska charakteru, načasování a rozsahu začleněna do prací prováděných na zakázce, tím větší význam má efektivní vzájemná komunikace mezi expertem odborníka a ostatními pracovníky provádějícími ověření. Efektivní vzájemná komunikace usnadňuje náležité propojení práce experta s prací ostatních osob podílejících se na zakázce.

A122. Jak je uvedeno v odstavci A71, jestliže odborník hodlá využít práci experta, bude patrně vhodné, aby ve fázi, kdy posuzuje přijetí a pokračování zakázky, provedl některé z postupů vyžadovaných odstavcem 52. To platí zvláště

v případě, že práce experta bude plně začleněna do práce ostatních osob podílejících se na zakázce, a rovněž v případě, že bude využívána v prvotních fázích zakázky, například během jejího plánování a vyhodnocování rizik.

#### Zásady a postupy společnosti v oblasti řízení kvality

A123. Interním expertem je partner nebo zaměstnanec, případně dočasný zaměstnanec společnosti odborníka, který je z tohoto titulu povinen řídit se zásadami a postupy společnosti v oblasti řízení kvality stanovenými ISQC 1, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, které jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1. Interním expertem může být rovněž partner nebo zaměstnanec, případně dočasný zaměstnanec společnosti v síti, která může mít zavedeny stejné zásady a postupy řízení kvality jako společnost odborníka. Externí expert odborníka není členem týmu provádějícího zakázku a nevztahují se na něj zásady a postupy řízení kvality v souladu s ISQC 1.

A124. Tým provádějící zakázku je oprávněn spoléhat se na systém společnosti pro řízení kvality, pokud informace poskytnuté společností nebo jinými stranami nenaznačují něco jiného. Do jaké míry bude na tento systém řízení kvality spoléhat, závisí na okolnostech zakázky, přičemž tento faktor může mít vliv na charakter, načasování a rozsah postupů, které bude odborník provádět v souvislosti s takovými záležitostmi, jako je:

- odborná způsobilost a schopnosti týmu zajišťovaná prostřednictvím náboru a školicích programů;
- posouzení objektivit experta. Interní experti odborníka jsou povinni řídit se příslušnými etickými požadavky, včetně požadavků na nezávislost;
- posouzení adekvátnosti práce experta pro dané účely. Interním expertům mohou pomoci lépe pochopit vztah mezi jejich odborností a procesem shromažďování důkazních informací například školicí programy společnosti. To, do jaké míry bude odborník spoléhat na tato školení a další procesy společnosti, jako jsou protokoly k zaznamenání rozsahu práce interních expertů, bude mít vliv na charakter, načasování a rozsah postupů, které odborník provede, aby posoudil adekvátnost práce experta;
- dodržování příslušných požadavků právních předpisů, zajištěné monitorovacím procesem;
- dohoda s expertem odborníka.

Fakt, že odborník spoléhá na systém společnosti pro řízení kvality, nesnižuje jeho odpovědnost za splnění požadavků tohoto standardu.



Odborná způsobilost, schopnosti a objektivita experta odborníka (viz odstavec 52(a))

A125. Informace o odborné způsobilosti, schopnostech a objektivitě experta mohou pocházet z různých zdrojů, jako jsou:

- osobní zkušenosti s předchozí prací experta;
- diskuse s expertem;
- diskuse s jinými odborníky nebo dalšími osobami, které jsou obeznámeny s prací experta;
- poznatky o kvalifikaci experta, o jeho členství v profesní organizaci nebo sdružení, o osvědčeních k výkonu profese nebo jiných druhích externích potvrzení;
- publikační činnost experta;
- zásady a postupy společnosti týkající se řízení kvality. (viz též odstavce A123–A124)

A126. Expert odborníka nemusí mít stejné znalosti o jednotlivých aspektech provádění zakázky jako odborník. Nicméně je vhodné, aby se seznámil s relevantními standardy ISAE natolik, aby chápal vztah mezi prací, která mu byla zadána, a cíli zakázky.

A127. Vyhodnocení významu rizik ohrožujících objektivitu experta a případné nutnosti uplatnit zabezpečovací prvky závisí na roli experta a významu jeho práce v kontextu zakázky. Za určitých okolností nemohou ani zabezpečovací prvky snížit riziko na přijatelnou úroveň, například v situaci, kdy navržený expert má důležitou roli při sestavování informací o ověřované skutečnosti.

A128. Při posuzování objektivity externího experta odborníka může být relevantní:

- dotázat se příslušné strany (stran) na všechny její zájmy či vztahy, které s externím expertem má a které by mohly ovlivnit jeho objektivitu;
- projednat s expertem veškeré vhodné zabezpečovací prvky, včetně všech profesních požadavků, které se na experta vztahují, a posoudit, zda jsou zabezpečovací prvky vhodné ke snížení rizik na přijatelnou úroveň. Níže jsou uvedeny zájmy a vztahy, které je vhodné s expertem projednat:
  - finanční zájmy;
  - obchodní a osobní vztahy;

- další služby poskytované expertem, resp. organizací, je-li externím expertem organizace.

V některých případech bude vhodné, aby si odborník od externího experta vyžádal písemné prohlášení o veškerých jeho zájmech či vztazích s příslušnou stranou (stranami), které jsou mu známy.

Znalost oblasti specializace experta (viz odstavec 52(b))

A129. Dostatečné znalosti o oblasti specializace experta odborníkovi umožňují:

- (a) sjednat s expertem charakter, rozsah a cíle práce, kterou bude pro účely odborníka provádět;
- (b) posoudit, zda je práce experta pro dané účely adekvátní.

A130. Pro odborníka mohou být relevantní mimo jiné následující aspekty týkající se specializace experta:

- zda expertův obor zahrnuje oblasti specializace, které jsou relevantní pro danou zakázku;
- zda se na práci experta vztahují profesní či jiné standardy nebo požadavky právních předpisů;
- jaké expert používá předpoklady a metody, včetně případných modelů, zda jsou v jeho oboru obecně akceptovány a zda jsou s ohledem na okolnosti zakázky vhodné;
- charakter interních a externích údajů a dalších informací, které expert používá.

Dohoda s expertem odborníka (viz odstavec 52(c))

A131. Je vhodné, aby se odborník s expertem dohodli mimo jiné na následujících záležitostech:

- (a) role a povinnosti odborníka a experta;
- (b) charakter, načasování a rozsah komunikace mezi odborníkem a daným expertem, včetně podoby případné zprávy, kterou expert zpracuje;
- (c) povinnost experta dodržovat požadavky týkající se důvěrnosti informací.

A132. Míra detailnosti a formálnosti dohody mezi odborníkem a jeho expertem, včetně toho, zda bude vhodné uzavřít dohodu písemně, závisí mimo jiné na záležitostech popsaných v odstavci A124. Taková dohoda má často podobu smluvního dopisu.

Posuzování adekvátnosti práce experta odborníka (viz odstavec 52(d))

A133. Při posuzování toho, zda je práce experta pro účely odborníka adekvátní, mohou být relevantní například následující faktory:

- (a) relevantnost a přiměřenost zjištění a závěrů daného experta a jejich konzistentnost s ostatními důkazními informacemi;
- (b) relevantnost a přiměřenost použitých předpokladů a metod s ohledem na okolnosti zakázky, jestliže práce experta zahrnuje využití významných předpokladů a metod;
- (c) relevantnost, úplnost a správnost zdrojových dat, jestliže práce experta zahrnuje využití zdrojových dat, která jsou z pohledu jeho práce významná.

A134. Jestliže odborník usoudí, že práce experta není pro dané účely adekvátní, má následující možnosti:

- (a) dohodne se s daným expertem na charakteru a rozsahu dalších prací, které expert provede;
- (b) sám provést další postupy vhodné vzhledem k okolnostem.

*Práce prováděné jiným odborníkem, expertem odpovědné strany, hodnotitele nebo interním auditorem (viz odstavce 53–55)*

A135. Ustanovení odstavců A120–A134 sice upravují využívání práce provedené expertem odborníka, mohou ale sloužit jako vhodné vodítko i v případě, že odborník hodlá využít práci provedenou jiným odborníkem, expertem odpovědné strany, hodnotitele či interním auditorem.

*Písemná prohlášení (viz odstavec 56)*

A136. Jsou-li ústní prohlášení potvrzena písemně, omezuje to možnost vzniku nedorozumění mezi odborníkem a odpovědnou stranou (stranami). Osoba (osoby), od níž si odborník písemné prohlášení vyžádá, bude obvykle členem vrcholového vedení nebo se bude jednat o osobu pověřenou správou a řízením, podle toho, jakou má příslušná strana (strany) strukturu vedení a správy a řízení. Bude to tedy záviset na okolnostech, které jsou v různých jurisdikcích a v různých účetních jednotkách různé a které odrážejí takové vlivy, jako je kulturní či právní prostředí, velikost nebo typ vlastnictví.

A137. Odborník si může od příslušné strany (stran) vyžádat rovněž písemné prohlášení potvrzující, že:

- podle názoru příslušné strany (stran) dopad neopravených nesprávností, ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi, na informace o ověřované skutečnosti je nevýznamný (nemateriální). Soupis neopravených nesprávností obvykle tvoří přílohu písemného prohlášení;
- významné předpoklady použité při stanovování odhadů jsou přiměřené;
- příslušná strana (strany) informovala odborníka o veškerých jí známých nedostatcích v systému vnitřních kontrol, které jsou relevantní pro danou zakázku, s výjimkou nedostatků, jež jsou jednoznačně nepodstatné a bezvýznamné;
- odpovědná strana uznává svou odpovědnost za ověřovanou skutečnost, a to v případě, že odpovědná strana není totožná s hodnotitelem.

A138. Prohlášení příslušné strany (stran) nemůže nahrazovat ostatní důkazní informace, jejichž dostupnost může odborník oprávněně předpokládat. Písemné prohlášení je sice nezbytným zdrojem důkazních informací, ale o žádné záležitosti, jíž se týká, samo o sobě neposkytuje dostatečné a vhodné důkazní informace. Skutečnost, že odborník obdržel spolehlivá písemná prohlášení, nemá vliv na to, jaké důkazní informace bude shromažďovat a v jakém rozsahu.

Písemné prohlášení neposkytnuto nebo není spolehlivé (viz odstavec 60)

A139. Odborník nemusí být schopen získat písemné prohlášení například za následujících okolností:

- Odpovědná strana zadá hodnocení ověřované skutečnosti třetí straně a poté pověří odborníka, aby provedl ověřovací zakázku a informace o ověřované skutečnosti ověřil. Jestliže má odpovědná strana s hodnotitelem dlouhodobý vztah, patrně bude schopna zajistit, aby požadovaná písemná prohlášení vystavil, případně je bude schopna poskytnout sama, pokud pro to bude mít přiměřený základ. V jiných případech tomu tak ale nemusí být.
- Předpokládaný uživatel pověří odborníka provedením ověřovací zakázky, jejímž předmětem jsou veřejně dostupné informace. Nemá ale s odpovědnou stranou takový vztah, který by zaručil, že tato strana vyhovějí žádosti odborníka o poskytnutí písemného prohlášení.

- Ověřovací zakázka se uskutečňuje proti vůli hodnotitele, jako např. zakázka realizovaná na základě soudního příkazu nebo zakázka, kterou provádí odborník působící ve veřejném sektoru na základě žádosti zákonodárce nebo jiného příslušného orgánu.

V těchto a podobných případech odborník nemusí mít přístup k důkazním informacím, které potřebuje pro vyjádření závěru. Jestliže taková situace nastane, použijí se ustanovení odstavce 66 tohoto standardu.

#### **Následné události** (viz odstavec 61)

- A140. U některých ověřovacích zakázek nebudou následné události vzhledem k charakteru ověřované skutečnosti relevantní. Jestliže se například závěr zakázky bude vyjadřovat ke správnosti statistického výkazu kurčitému okamžiku, pak události, které nastanou mezi oním okamžikem a datem zprávy o ověření, patrně nebudou mít na závěr odborníka vliv a nebude je nutné ve statistickém výkazu ani ve zprávě o ověření uvádět.
- A141. Jak je uvedeno v odstavci 61, po datu zprávy o ověření již odborník není povinen provádět žádné postupy týkající se informací o ověřované skutečnosti. Nicméně jestliže se po datu zprávy o ověření dozví o skutečnosti, která, kdyby mu byla k tomuto datu známa, by mohla vést ke změně zprávy o ověření, může považovat za nutné projednat danou záležitost s příslušnou stranou (stranami), případně podniknout jiné kroky vhodné s ohledem na dané okolnosti.

#### **Ostatní informace** (viz odstavec 62)

- A142. Jestliže odborník odhalí v souvislosti s ostatními informacemi významný (materiální) rozpor nebo zkrácení skutečnosti, bude vhodné přijmout například následující opatření:
- vyzvat příslušnou stranu (strany), aby záležitost konzultovala s nějakou kvalifikovanou třetí stranou, například se svým právním zástupcem;
  - vyžádat si právní stanovisko ohledně následků různých přijatých opatření;
  - informovat o záležitosti třetí strany (např. regulátora);
  - nevydat zprávu o ověření;
  - odstoupit od zakázky, umožňují-li odstoupení od zakázky příslušné právní předpisy;
  - popsat významný (materiální) rozpor ve zprávě o ověření.

**Vymezení příslušných kritérií** (viz odstavec 63)

- A143. Vymezení příslušných kritérií informuje předpokládané uživatele o rámci, na základě něhož byly sestaveny informace o ověřované skutečnosti. Je důležité zvláště v těch případech, kdy mezi různými kritérii existují výrazné rozdíly, pokud jde o to, jak lze v informacích o ověřované skutečnosti různé záležitosti prezentovat.
- A144. Soulad informací o ověřované skutečnosti s příslušnými kritérii lze deklarovat pouze v případě, že tyto informace jsou v souladu se všemi relevantními požadavky těchto kritérií.
- A145. Vymezení příslušných kritérií, které obsahuje vágní, podmiňující či omezující formulaci (např. „informace o ověřované skutečnosti jsou v podstatné míře sestaveny v souladu s požadavky XYZ“) není vymezením adekvátním, protože může uživatele informací o ověřované skutečnosti uvést v omyl.

**Formulace závěru zprávy o ověření**

*Dostatečné a vhodné důkazní informace* (viz odstavec 12(i), 64)

- A146. Závěr odborníka a zpráva o ověření musí být podloženy důkazními informacemi. Tyto informace mají kumulativní charakter a odborník je získává především prostřednictvím postupů, které provádí během zakázky. Může jít ale i o informace získané z jiných zdrojů, např. při předchozích zakázkách (za předpokladu, že odborník posoudil, zda od předchozí zakázky nenastaly změny, které by mohly ovlivnit relevantnost těchto informací pro aktuální zakázku) nebo při provádění postupů pro účely řízení kvality v souvislosti s přijetím nové zakázky, resp. pokračováním vztahu s klientem. Důkazní informace mohou pocházet rovněž z interních či externích zdrojů týkajících se příslušné strany (stran). Dále lze jako důkazní informace používat informace zpracované expertem, který je zaměstnancem příslušné strany (stran) nebo kterého si příslušná strana (strany) najala. K důkazním informacím patří jak ty, které podporují a dosvědčují aspekty informací o ověřované skutečnosti, tak ty, které jsou s těmito aspekty v rozporu. V některých případech odborníkovi jako důkaz slouží i fakt, že informace nemá k dispozici (například když příslušná strana (strany) odmítne poskytnout požadované prohlášení). Většinu práce, kterou odborník při formulování závěru provádí, tvoří shromažďování a vyhodnocování důkazních informací.
- A147. Dostatečnost a vhodnost důkazních informací spolu vzájemně souvisí. Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazních informací. Na množství důkazních informací, které jsou potřeba, má vliv riziko významné (materiální) nesprávnosti informací o ověřované skutečnosti (čím vyšší je toto riziko, tím více důkazních informací bude pravděpodobně třeba), a jejich kvalita (čím kvalitnější informace, tím méně jich je třeba). Nicméně nízkou kvalitou důkazních informací nemusí

A148. Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, tedy jejich relevantnosti a spolehlivosti pro podporu závěru odborníka. Spolehlivost důkazních informací je ovlivněna jejich zdrojem a jejich charakterem a závisí na konkrétních okolnostech, za nichž byly důkazní informace získány. Určité zobecnění ohledně spolehlivosti různých druhů důkazních informací sice možné je, ale platí vždy s řadou výjimek. I v případě, že jsou důkazní informace získány z externích zdrojů mimo příslušnou stranu (strany), mohou existovat okolnosti, které ovlivní spolehlivost těchto informací. Například informace získané z nezávislého externího zdroje nemusí být spolehlivé, pokud tento zdroj není dobře informován nebo není objektivní. Obecně lze v souvislosti se spolehlivostí důkazních informací formulovat následující zobecnění (s tím, že mohou existovat výjimky):

- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud jsou získány ze zdrojů mimo příslušnou stranu (strany);
- interně vytvořené důkazní informace jsou spolehlivější, pokud účinně fungují příslušné kontroly;
- důkazní informace získané přímo odborníkem (např. pozorování kontroly v okamžiku jejího provádění) jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímo nebo na základě předpokladů (např. dotazování ohledně provádění kontrol);
- důkazní informace jsou spolehlivější, pokud existují ve formě dokumentu, ať už v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu (např. souběžně sepsaný zápis z jednání je spolehlivější než následné ústní prohlášení týkající se projednávaných záležitostí).

A149. Odborník obvykle získá větší jistotu, pokud získá konzistentní důkazní informace z různých zdrojů nebo důkazní informace různého charakteru, než při individuálním posuzování jednotlivých důkazních informací. Získání důkazních informací z různých zdrojů nebo důkazních informací různého charakteru může navíc odhalit, že určitý důkaz není spolehlivý. Například potvrzující informace získané ze zdroje nezávislého na příslušné straně (stranách) mohou zvýšit jistotu, kterou odborník získal na základě jejího prohlášení. A naopak, nejsou-li informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje, odborník rozhodne, jaké další postupy budou nezbytné, aby se tento rozpor vyřešil.

A150. V souvislosti se získáváním dostatečného množství vhodných důkazních informací platí, že je zpravidla obtížnější získat jistotu, jestliže informace o ověřované skutečnosti pokrývají určité období, než když se týkají jen nějakého časového okamžiku. Závěry týkající se

procesů jsou většinou omezeny na období, které pokrývá zakázka, a odborník tudíž neposkytuje žádné závěry o tom, zda budou procesy fungovat stejným způsobem i v budoucnu.

A151. Posouzení toho, zda odborník shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr, je věcí jeho odborného úsudku.

A152. Někdy se odborníkovi nepodaří shromáždít dostatečné a vhodné důkazní informace, jaké od naplánovaných postupů očekával. V takovém případě konstatuje, že důkazní informace, které provedením těchto postupů získal, nejsou dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit závěr k informacím o ověřované skutečnosti. Potom může:

- zvětšit rozsah prováděných prací;
- provést další postupy, které jsou podle jeho názoru za daných okolností nezbytné.

Jestliže ani jedna z těchto alternativ není s ohledem na okolnosti zakázky prakticky proveditelná, odborník není schopen shromáždít dostatečné a vhodné důkazní informace, které by mu umožnily vyjádřit závěr. Tato situace může nastat i v případě, že odborník nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, že by informace o ověřované skutečnosti mohly být významně (materiálně) nesprávné, tj. i když není naplněno ustanovení odstavce 49L.

*Vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací (viz odstavec 65)*

A153. Ověřovací zakázka je kumulativní, průběžný proces. Odborník provádí plánované postupy a spolu s tím získává další důkazní informace, které mohou vést k modifikaci charakteru, načasování či rozsahu dalších plánovaných postupů. Odborník může získat informace, jež se významně liší od jeho očekávání a od informací, na základě kterých postupy naplánoval. Například:

- odborník může zjistit tak velký rozsah nesprávností, že to změní jeho odborný úsudek, pokud jde o spolehlivost konkrétních zdrojů informací;
- odborník může zjistit nesrovnalosti v relevantních informacích, případně rozporné či chybějící důkazní informace;
- analytické postupy provedené ke konci zakázky mohou odhalit dříve nerozpoznané riziko významné (materiální) nesprávnosti.

V takovém případě může odborník považovat za nutné přehodnocení původně naplánovaných postupů.

A154. Vliv na odborníkovo posouzení toho, co představuje dostatečné a vhodné důkazní informace, mají takové faktory jako:



- významnost případné nesprávnosti a pravděpodobnost, že tato nesprávnost bude mít, ať už sama o sobě, nebo spolu s dalšími případnými nesprávnostmi, na informace o ověřované skutečnosti významný (materiální) vliv;
- účinnost postupů a kontrol, jimiž příslušná strana (strany) reaguje na riziko významné (materiální) nesprávnosti, které jí je známo;
- zkušenosti získané s obdobnými potenciálními nesprávnostmi během předchozích ověřovacích zakázek;
- výsledky provedených postupů, včetně toho, zda tyto postupy odhalily nějakou konkrétní nesprávnost;
- zdroj dostupných informací a jejich spolehlivost;
- přesvědčivost důkazních informací;
- znalosti o příslušné straně (stranách) a jejím prostředí.

Omezení rozsahu (viz odstavce 26, 66)

A155. Omezení rozsahu může mít následující příčiny:

- (a) okolnosti, které jsou mimo kontrolu příslušné strany (stran). Příklad: dokumentace, kterou je podle názoru odborníka nutné prozkoumat, byla nešťastnou náhodou zničena;
- (b) okolnosti týkající se charakteru nebo načasování práce odborníka. Příklad: odborník považuje za nezbytné provést pozorování nějakého fyzického procesu, ale ten proběhl předtím, než byl odborník pověřen provedením zakázky;
- (c) omezení práce odborníka, které způsobí příslušná strana (strany), hodnotitel či najímající strana a které mu například zabrání v provedení nějakého postupu, jež považuje za daných okolností za nezbytný. Omezení tohoto typu patrně bude mít pro zakázku i jiné důsledky, mimo jiné v souvislosti s tím, jak odborník vyhodnotí riziko zakázky a její přijetí a pokračování.

A156. Nemožnost provést nějaký konkrétní postup nepředstavuje omezení rozsahu, pokud je odborník schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace tím, že provede alternativní postupy.

A157. Postupy, které odborník provádí u ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu, jsou už z povahy zakázky tohoto typu oproti postupům u zakázky poskytující přiměřenou jistotu omezené. Odborník před přijetím zakázky poskytující omezenou jistotu posuzuje existující známá omezení, aby zjistil, zda jsou splněny předpoklady podmiňující její provedení, především zda znaky,

kteřé zakázka vykazuje, nasvědčují tomu, že bude zajištěn přístup k důkazním informacím (viz odstavec 24(b)(iv)) a že zakázka bude mít racionální účel (viz odstavec 24(b)(vi)). Jestliže příslušná strana (strany) po přijetí ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu práci odborníka dále omezí, bude patrně vhodné od zakázky odstoupit, pokud to příslušné právní předpisy umožňují.

### **Vyhotovení zprávy o ověření**

*Forma zprávy o ověření (viz odstavce 67–68)*

- A158. Ústní či jiné podobné formy vyjádření závěru mohou být nesprávně pochopeny, pokud nejsou doplněny písemnou zprávou. Odborník tudíž může reportovat své závěry ústně nebo s použitím symbolu pouze v případě, že předloží rovněž písemnou zprávu o ověření, která bude k dispozici současně s ústní zprávou nebo zprávou vyjádřenou prostřednictvím symbolu. Symbol může být například opatřen odkazem na písemnou zprávu umístěnou na internetu.
- A159. Tento standard nepředpisuje žádnou standardizovanou formu zprávy závaznou pro všechny ověřovací zakázky, pouze definuje základní náležitosti, které má zpráva obsahovat. Podoba zprávy o ověření vychází z konkrétních okolností zakázky. Odborník může používat záhlaví, číslování odstavců, typografické prostředky, například zvýraznění textu tučně, a jiné mechanismy, jimiž zvýší jasnost a srozumitelnost zprávy o ověření.
- A160. Odborník zvolí buď zprávu „ve stručné formě“, nebo „v podrobné formě“, a to tak, aby své závěry účinně sdělil předpokládaným uživatelům. Zpráva ve stručné formě obvykle obsahuje pouze základní náležitosti. Zpráva v podrobné formě obsahuje i další informace a vysvětlení, jejichž účelem však není závěr odborníka jakkoli ovlivňovat. Vedle základních náležitostí může podrobně popisovat podmínky zakázky, použitá kritéria, zjištění týkající se konkrétních aspektů zakázky, odborné předpoklady a praxi odborníka a dalších osob podílejících se na zakázce, stanovenou úroveň významnosti (materiality) a v některých případech i doporučení, jež ze zakázky vyplynula. V této souvislosti může být pro odborníka užitečné posoudit význam, který tyto informace mají z hlediska informačních potřeb předpokládaných uživatelů. V souladu s odstavcem 68 je třeba, aby tyto doplňující informace byly jasně odděleny od závěru odborníka a aby z jejich formulace bylo zřejmé, že jejich účelem není korigovat závěr odborníka.

### *Obsah zprávy o ověření*

Název (viz odstavec 69(a))

- A161. Vhodný název pomáhá identifikovat povahu zprávy o ověření a odlišit ji od zpráv vydávaných jinými subjekty, například subjekty, které nemusejí splňovat stejné etické požadavky, jimiž je vázán odborník.

Příjemce (viz odstavec 69(b))

A162. Název/jméno příjemce identifikuje stranu nebo strany, jimž je zpráva o ověření určena. Příjemcem zprávy o ověření je obvykle najímající strana, v některých případech však mohou existovat i další předpokládání uživatelé.

Informace o ověřované skutečnosti a ověřovaná skutečnost (viz odstavec 69(c))

A163. Identifikace a popis informací o ověřované skutečnosti, a pokud je to relevantní, rovněž samotné ověřované skutečnosti může obsahovat např.:

- vymezení okamžiku nebo časového období, k němuž se vztahuje hodnocení ověřované skutečnosti;
- pokud je to relevantní, název odpovědné strany nebo její složky, jíž se ověřovaná skutečnost týká;
- vysvětlení charakteristických znaků ověřované skutečnosti nebo informací o ověřované skutečnosti, o nichž by předpokládání uživatelé měli vědět, a vlivu, který tyto znaky mohou mít na přesnost hodnocení ověřované skutečnosti na základě příslušných kritérií nebo na přesvědčivost dostupných důkazních informací. Například:
  - do jaké míry jsou informace o ověřované skutečnosti kvalitativní, resp. kvantitativní, objektivní, resp. subjektivní, historické, resp. výhledové (prospektivní);
  - změny ověřované skutečnosti nebo jiných okolností zakázky, které mají vliv na srovnatelnost informací o ověřované skutečnosti mezi jednotlivými obdobími.

Příslušná kritéria (viz odstavec 69(d))

A164. Zpráva o ověření definuje kritéria, na jejichž základě byla ověřovaná skutečnost hodnocena, aby předpokládání uživatelé mohli porozumět východiskům, na nichž je závěr odborníka založen. Zpráva tato kritéria buď přímo obsahuje, nebo na ně odkazuje, pokud jsou součástí informací o ověřované skutečnosti nebo pokud jsou k dispozici z jiného přístupného zdroje. V závislosti na okolnostech zakázky může být relevantní zveřejnit například následující skutečnosti:

- zdroj příslušných kritérií a to, zda se jedná o kritéria stanovená právním předpisem či vydaná oprávněnými či respektovanými expertními orgány, které se při schvalování těchto kritérií řídí transparentním normativním procesem, tj. zda se z hlediska ověřované skutečnosti jedná o obecně uznávaná kritéria (a pokud tomu tak není, proč jsou tato kritéria přesto považována za vhodná);

- metody použité pro hodnocení, jestliže kritéria umožňují volbu mezi vícero metodami;
- případné významné interpretace kritérií použité při jejich uplatňování na danou zakázku;
- zda došlo k nějakým změnám v použitých metodách hodnocení.

Přirozená omezení (viz odstavec 69(e))

A165. Zatímco v některých případech lze očekávat, že přirozená omezení budou předpokládaným uživatelům zprávy o ověření dostatečně zřejmá, v jiných případech bude vhodné tato omezení ve zprávě výslovně zmínit. Například ve zprávě o ověření týkající se účinnosti vnitřního kontrolního systému může být vhodné uvést, že historické vyhodnocení účinnosti není relevantní pro budoucí období, protože existuje riziko, že se vnitřní kontrolní systém může stát nedostatečným z důvodu změn podmínek nebo proto, že se míra dodržování zásad nebo postupů může zhoršit.

Konkrétní účel (viz odstavec 69(f))

A166. V některých případech mohou být kritéria použitá pro hodnocení ověřované skutečnosti navržena pro konkrétní účel. Regulační orgán například může od některých účetních jednotek vyžadovat, aby při sestavení informací o ověřované skutečnosti byla použita kritéria navržená pro regulační účely. Aby se předešlo nedorozuměním, odborník ve své zprávě upozorní předpokládané uživatele na tuto skutečnost a na to, že informace o ověřované skutečnosti v důsledku toho nemusí být vhodné pro jiný účel.

A167. Kromě upozornění podle odstavce 69(f) může odborník rovněž považovat za vhodné uvést ve zprávě o ověření, že je určena výhradně konkrétním uživatelům. V závislosti na okolnostech zakázky, například na právních předpisech platných v dané jurisdikci, to lze udělat omezením šíření nebo užívání zprávy o ověření. Zpráva o ověření může být omezena kdykoli, když je určena pouze konkrétním předpokládaným uživatelům nebo pro konkrétní účel. Nicméně absence omezení na konkrétního uživatele nebo účel sama o sobě nenaznačuje, že odborník nese vůči tomuto uživateli nebo účelu právní odpovědnost. To, zda právní odpovědnost nese, záleží na právních okolnostech každého případu a na příslušné jurisdikci.

Odpovědnost stran (viz odstavec 69(g))

A168. Vymezení odpovědnosti stran zakázky informuje předpokládané uživatele o tom, že odpovědná strana zodpovídá za ověřovanou skutečnost, hodnotitel zodpovídá za hodnocení ověřované skutečnosti na základě příslušných

kritérií a úkolem odborníka je vyjádřit nezávislý závěr k informacím o ověřované skutečnosti.

Provádění zakázky v souladu s ISAE 3000 (revidované znění) a jiným, specializovaným standardem ISAE (viz odstavec 69(h))

A169. Je-li jiný, specializovaný standard ISAE relevantní pouze pro část informací o ověřované skutečnosti, bude vhodné uvést ve zprávě o ověření, že zakázka byla provedena v souladu s daným specializovaným standardem ISAE a tímto standardem.

A170. Prohlášení o souladu se standardy ISAE, které obsahuje vágní, podmiňující či omezující formulaci (např. „zakázka byla provedena na základě ISAE 3000“) může uživatele zprávy o ověření uvést v omyl.

Soulad s relevantními požadavky týkajícími se řízení kvality (viz odstavec 69(i))

A171. Následující odstavec ilustruje, jak lze ve zprávě o ověření formulovat prohlášení o plnění relevantních požadavků týkajících se řízení kvality:

Společnost se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQC 1 a v souladu s tímto standardem zavedla komplexní systém řízení kvality, včetně interních zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

Soulad s požadavky týkajícími se nezávislosti a dalšími etickými požadavky (viz odstavec 69(j))

A172. Následující odstavec ilustruje, jak lze ve zprávě o ověření formulovat prohlášení o plnění etických požadavků:

Dodrželi jsme požadavky týkající se nezávislosti a další požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních, který definuje základní principy profesní etiky, tj. integritu, objektivitu, odbornou způsobilost a řádnou péči, zachování důvěrnosti informací a profesionální jednání.

Přehled provedených prací (viz odstavce A6, 69(k))

A173. Přehled provedených prací pomáhá předpokládaným uživatelům správně pochopit závěry odborníka. U řady ověřovacích zakázek jsou varianty postupů teoreticky neomezené a jasně a jednoznačně je popsat je v praxi obtížné. Užitečným vodítkem při zpracování přehledu provedených prací mohou pro odborníky být další normativní předpisy vydané Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy.

A174. Jestliže postupy prováděné v souvislosti s danou ověřovanou skutečností neupravuje žádný speciální standard ISAE, může přehled obsahovat podrobnější popis provedených prací. Může být vhodné zařadit do něj i prohlášení o tom, že součástí prací bylo rovněž posouzení vhodnosti příslušných kritérií.

A175. U zakázky poskytující omezenou jistotu je přehled provedených prací

obvykle podrobnější než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a definuje omezení týkající se charakteru, načasování a rozsahu prováděných postupů. V případě zakázek poskytujících omezenou jistotu je totiž zhodnocení charakteru, načasování a rozsahu provedených postupů zásadní pro pochopení závěru, v němž se odborník vyjadřuje k tomu, zda na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací zjistil nějaké skutečnosti svědčící o tom, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné. Dále může být vhodné upozornit v přehledu na postupy, které nebyly provedeny, ale které se obvykle provádějí u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Vyčerpávající soupis těchto postupů ale patrně nebude možné uvést, protože zakázka poskytující omezenou jistotu – na rozdíl od zakázky poskytující přiměřenou jistotu – nevyžaduje od odborníka tak detailní znalost a posouzení rizika zakázky.

A176. Při rozhodování o tom, jak podrobný bude přehled provedených prací, zvažuje odborník mimo jiné následující faktory:

- okolnosti specifické pro účetní jednotku (například do jaké míry se liší charakter její činnosti ve srovnání s činnostmi typickými v daném odvětví);
- konkrétní okolnosti zakázky ovlivňující charakter a rozsah prováděných postupů;
- míra podrobnosti, kterou předpokládání uživatelé na základě tržní praxe nebo příslušných právních předpisů ve zprávě očekávají.

A177. Je důležité, aby byl přehled provedených prací popsán objektivně tak, aby předpokládání uživatelé věděli, z jakých prací odborník vycházel při formulování svého závěru. Ve většině případů to nebude znamenat, že by bylo nutné uvést ve zprávě o ověření celý pracovní plán zakázky. Na druhou stranu je důležité, aby přehled nebyl zkrácen natolik, že bude nejednoznačný, případně aby nebyl nadsazený či přikrášlený.

Závěr odborníka (viz odstavce 12(a)(i)(a), 69(1))

A178. Příklady závěru vyjádřeného formou vhodnou pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu:

- závěr formulován vůči ověřované skutečnosti a příslušným kritériím: „Podle našeho názoru [název účetní jednotky] ve všech významných (materiálních) ohledech dodržela zákon XYZ“;
- závěr formulován vůči informacím o ověřované skutečnosti a příslušným kritériím: „Podle našeho názoru je prognóza finanční výkonnosti [název účetní jednotky] ve všech významných (materiálních) ohledech náležitě sestavena podle příslušných kritérií“;

- závěr formulován vůči prohlášení příslušné strany: „Podle našeho názoru je prohlášení [název příslušné strany] o tom, že [název účetní jednotky] dodržela zákon XYZ, ve všech významných (materiálních) ohledech správné“ nebo „Podle našeho názoru je prohlášení [název příslušné strany] o tom, že klíčové ukazatele výkonnosti jsou prezentovány v souladu s kritérii XYZ, ve všech významných (materiálních) ohledech správné“.
- A179. Jsou-li ve zprávě o ověření vysvětleny charakteristické znaky ověřované skutečnosti, které by předpokládání uživatelé měli znát, bude vhodné, aby odborník uživatele informoval o kontextu, v němž by měl být jeho závěr interpretován. Tato okolnost může být v závěru formulována například takto: „Tento závěr byl zformulován na základě záležitostí popsanych v jiných částech této nezávislé zprávy o ověření.“
- A180. Příklady závěru vyjádřeného formou vhodnou pro zakázku poskytující omezenou jistotu:
- závěr formulován vůči ověřované skutečnosti a příslušným kritériím: „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že [název účetní jednotky] ve všech významných (materiálních) ohledech nedodržela zákon XYZ“;
  - závěr formulován vůči informacím o ověřované skutečnosti a příslušným kritériím: „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme neidentifikovali žádné významné (materiální) změny, které by bylo třeba provést ve vyhodnocení klíčových ukazatelů výkonnosti, aby tyto ukazatele byly v souladu s kritérii XYZ“;
  - závěr formulován vůči prohlášení příslušné strany: „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že prohlášení [název příslušné strany] týkající se toho, že [název účetní jednotky] dodržela zákon XYZ, není ve všech významných (materiálních) ohledech správné“.
- A181. V souvislosti s ověřovanou skutečností lze při vyjadřování závěru použít například následující výrazy, resp. jejich kombinace:
- v případě zakázky, jejímž předmětem je ověření souladu s právními předpisy – „v souladu s“;
  - v případě zakázky, u níž kritéria popisují proces nebo metodiku sestavení či vykazání informací o ověřované skutečnosti – „náležitě sestaven“;
  - v případě zakázky, u níž jsou principy věrného zobrazení zakotveny v příslušných kritériích – „je věrným zobrazením“.

A182. Odstavec obsahující modifikovaný závěr a odstavec popisující skutečnosti, které vedly k jeho modifikaci, je vhodné opatřit příslušnými nadpisy, protože to přispívá k lepší srozumitelnosti zprávy o ověření. Příklady vhodných nadpisů: „Závěr s výhradou“, „Záporný závěr“, „Odmítnutí závěru“, resp. „Základ pro závěr s výhradou“, „Základ pro záporný závěr“, „Základ pro odmítnutí závěru“.

Podpis odborníka (viz odstavec 69(m))

A183. Zpráva odborníka je v závislosti na příslušné jurisdikci podepsána buď jménem společnosti odborníka, jménem odborníka, nebo oběma. V některých jurisdikcích může být navíc odborník povinen uvést ve zprávě své profesní označení nebo osvědčení udělené příslušným úřadem pro danou jurisdikci.

Datum (viz odstavec 69(n))

A184. Datum zprávy odborníka informuje předpokládané uživatele o tom, že odborník zvážil dopad, který na informace o ověřované skutečnosti a na zprávu o ověření mají události, jež nastaly do daného data.

*Odkaz na experta odborníka (viz odstavec 70)*

A185. V některých případech právní předpisy vyžadují, např. v zájmu zajištění transparentnosti ve veřejném sektoru, aby odborník ve zprávě o ověření uvedl, že využil práci experta. Relevantní může být tato informace také například v případě modifikovaného závěru kvůli objasnění povahy modifikace, nebo když je práce experta důležitou součástí zjištění uvedených ve zprávě o ověření, které má podrobnou formu.

A186. Nicméně výhradní odpovědnost za závěr vyjádřený ve zprávě o ověření má odborník a tuto odpovědnost nijak neomezuje skutečnost, že při realizaci ověřovací zakázky využil práci provedenou expertem. Je proto důležité, aby v případě, že odborník odkazuje ve zprávě o ověření na práci provedenou expertem, použitá formulace neimplikovala, že odpovědnost odborníka za vyjádření závěru ve zprávě o ověření je v důsledku zapojení experta omezena.

A187. Jestliže odborník ve zprávě o ověření, která má podrobnou formu, uvede obecnou informaci o tom, že zakázka byla provedena osobami s vhodnou kvalifikací, včetně oborových expertů a specialistů na ověřování, pravděpodobně nebude možné takovou informaci chápat nesprávně jako omezení odpovědnosti odborníka. Větší nebezpečí nesprávného pochopení hrozí u zpráv o ověření ve stručné formě, v nichž lze uvést jen minimální kontext, nebo v případě, že je expert odborníka uveden jmenovitě. Takové případy mohou vyžadovat doplňující vysvětlení, které zabrání tomu, aby ze zprávy o ověření vyplývalo, že odpovědnost odborníka za vyjádřený závěr je v důsledku zapojení experta omezena.



**Nemodifikovaný a modifikovaný závěr** (viz odstavce 74–77 a příloha)

- A188. Výraz „rozsáhlý“ popisuje dopad nebo případný dopad, který na informace o ověřované skutečnosti mají nebo by mohly mít nesprávnosti, které zůstaly neodhaleny, protože nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Rozsáhlý dopad na informace o ověřované skutečnosti je takový, který podle úsudku odborníka:
- není omezen jen na určité aspekty informací o ověřované skutečnosti;
  - pokud je omezen jen na určité aspekty, tyto aspekty představují nebo mohou představovat podstatnou část informací o ověřované skutečnosti;
  - jestliže se dopad týká zveřejněných informací, jedná se o záležitost, která má zásadní význam pro to, aby předpokládání uživatelé správně pochopili informace o ověřované skutečnosti.
- A189. Rozhodnutí o tom, jaký závěr odborník vyjádří, závisí jednak na charakteru skutečnosti, která vede k modifikaci, a jednak na tom, jak odborník posoudí rozsáhlost dopadů nebo možných dopadů na informace o ověřované skutečnosti.
- A190. Příklady závěru s výhradou, záporného závěru nebo odmítnutí závěru:
- závěr s výhradou (významná (materiální) nesprávnost u zakázky poskytující omezenou jistotu) – „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme, s výhradou dopadů skutečnosti popsané v části zprávy o ověření obsahující základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že prohlášení [název příslušné strany] ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje soulad [název účetní jednotky] se zákonem XYZ“;
  - záporný závěr (významná (materiální) nesprávnost s rozsáhlým dopadem u zakázky poskytující přiměřenou i omezenou jistotu) – „Vzhledem k významnosti skutečnosti popsané v části zprávy o ověření obsahující základ pro záporný závěr prohlášení [název příslušné strany] věrně nezobrazuje soulad [název účetní jednotky] se zákonem XYZ“;
  - odmítnutí závěru (významné (materiální) omezení rozsahu s rozsáhlým dopadem u zakázky poskytující přiměřenou i omezenou jistotu) – „Vzhledem k významnosti skutečnosti popsané v části zprávy o ověření obsahující základ pro odmítnutí závěru jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bychom vyjádřili závěr o prohlášení [název příslušné strany], a tudíž tento závěr nevyjadřujeme“.
- A191. V některých případech hodnotitel zjistí, že informace o ověřované skutečnosti jsou významně (materiálně) nesprávné, a náležitě to popíše ve svém prohlášení. Například u zakázky, jejímž předmětem je ověření souladu

s právními předpisy, správně popíše případy, kdy právní předpisy byly porušeny. V takovém případě je odborník v souladu s odstavcem 76 povinen upozornit předpokládané uživatele na to, že hodnotitel zjistil významnou (materiální) nesprávnost, a to buď tak, že vyjádří závěr s výhradou, případně záporný závěr, nebo tak, že vyjádří závěr bez výhrad, ale ve zprávě o ověření na tuto záležitost konkrétně upozorní.

**Povinnost informovat o dalších skutečnostech (viz odstavec 78)**

A192. K záležitostem, o nichž je třeba informovat odpovědnou stranu, hodnotitele, najímající stranu, případně jiné subjekty, patří podvody, podezření na podvod nebo neobjektivita při sestavování informací o ověřované skutečnosti.

**Dokumentace (viz odstavce 79–83)**

A193. V dokumentaci je zaznamenáno zdůvodnění všech významných záležitostí, které vyžadovaly úsudek odborníka, a související závěry. V případě složitých principiálních otázek nebo otázek týkajících se odborného úsudku může dokumentace shrnující důležitá fakta, jež byla odborníkovi známa v době, kdy vyjádřil závěr, sloužit jako důkaz o tom, jaké měl v dané době poznatky.

A194. Není nutné ani prakticky proveditelné, aby odborník zdokumentoval každou skutečnost, kterou během zakázky posuzoval, nebo každý případ, kdy uplatnil odborný úsudek. Rovněž nemusí samostatně dokumentovat (např. formou kontrolního přehledu) plnění požadavků, jejichž splnění je doloženo dokumenty založenými ve spisu. Do dokumentace není třeba zakládat první návrhy dokumentů, které byly následně nahrazeny novějšími verzemi, poznámky obsahující neúplné nebo předběžné úvahy, předchozí verze dokumentů, v nichž byly opraveny tiskové nebo jiné chyby, ani duplikáty dokladů.

A195. Odborník může při rozhodování o tom, jak rozsáhlou dokumentaci zpracuje a bude uchovávat, zohlednit mimo jiné to, jakou dokumentaci by potřeboval jiný odborník, který nemá žádnou předchozí zkušenost s danou zakázkou, aby porozuměl provedeným pracím a východiskům jeho zásadních rozhodnutí (nikoli ovšem podrobným aspektům zakázky). Poznatky o podrobných aspektech zakázky může tento jiný odborník získat pouze prostřednictvím diskuse s odborníkem, který dokumentaci zpracoval.

A196. Odborník zdokumentuje např.:

- identifikační charakteristické znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí;
- jméno osoby, která provedla práce na zakázce, a datum, kdy byly práce dokončeny;

- jméno osoby, která zkontrolovala provedené práce, a datum a rozsah této kontroly;
- významné záležitosti, které byly projednány s příslušnou stranou (stranami) a dalšími subjekty, tj. o jaké významné záležitosti se jednalo, datum projednání a jména osob, s nimiž byly tyto záležitosti projednány.

A197. Dále odborník zdokumentuje např.:

- zjištěné problémy týkající se dodržování příslušných etických požadavků, a jak byly tyto problémy vyřešeny;
- závěry týkající se dodržování požadavků na nezávislost relevantních pro danou zakázku a případnou diskusi v rámci společnosti k těmto závěrům;
- závěry týkající se navázání a pokračování vztahů s klientem a přijetí a pokračování zakázky;
- charakter a rozsah konzultací uskutečněných v průběhu zakázky a závěry z nich vyplývající.

#### *Kompletace finálního spisu*

A198. V souladu s ISQC 1 (případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1) jsou společnosti povinné zavést interní zásady a postupy pro včasné dokončení kompletace finálního spisu.<sup>7</sup> Časová lhůta pro dokončení finálního spisu je zpravidla nejvýše 60 dní od data zprávy o ověření.<sup>8</sup>

A199. Dokončení kompletace finálního spisu po datu zprávy o ověření je administrativní proces, v jehož rámci odborník neprovádí žádné další postupy ani nedochází k novým závěrům. V dokumentaci mohou být přesto během procesu finální kompletace prováděny změny, ale pouze administrativní povahy. K takovým změnám patří:

- vymazání nebo vyřazení starších verzí dokumentace;
- třídění a slučování jednotlivých pracovních dokumentů a vytváření křížových odkazů mezi nimi;
- odsouhlasení kontrolního seznamu, který se týká procesu kompletace spisu;

---

<sup>7</sup> ISQC 1, odstavec 45

<sup>8</sup> ISQC 1, odstavec A54

- zdokumentování důkazních informací, které odborník získal a s příslušnými členy týmu provádějícího zakázku projednal a odsouhlasil před datem zprávy o ověření.

A200. V souladu s ISQC 1 (případně v souladu s národními požadavky, které jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1) jsou společnosti povinné zavést interní zásady a postupy upravující uchovávání dokumentace k zakázkám.<sup>9</sup> Dokumentace musí být obvykle uložena nejméně po dobu pěti let od data zprávy o ověření.<sup>10</sup>

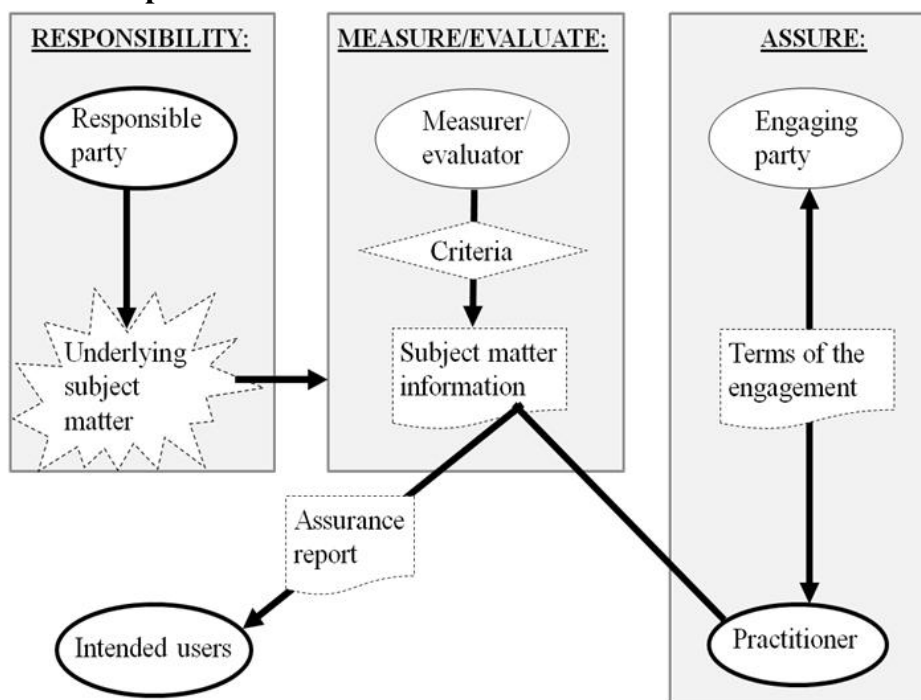
---

<sup>9</sup> ISQC1, odstavec 47

<sup>10</sup> ISQC1, odstavec A61

(viz odstavce 2, A8, A11, A16, A36–  
A38)

### Role a odpovědnosti



#### Legenda k obrázku:

Responsibility = Odpovědnost  
Responsible party = Odpovědná strana  
Underlying subject matter = Ověřovaná skutečnost  
Intended users = Předpokládání uživatelé

Measure/evaluate = Hodnocení  
Measurer/evaluator = Hodnotitel  
Criteria = Kritéria  
Subject matter information = Informace o ověřované skutečnosti  
Assurance report = Zpráva o ověření

Assure = Ověření  
Engaging party = Najímající strana  
Terms of the engagement = Podmínky zakázky  
Practitioner = Odborník

1. Každá ověřovací zakázka zahrnuje minimálně tři strany: odpovědnou stranu, odborníka a předpokládané uživatele. Podle okolností zakázky může být navíc samostatným subjektem hodnotitel a případně najímající strana.
2. Výše uvedené schéma znázorňuje role, které tyto subjekty mají při ověřovací zakázce:
  - (a) odpovědná strana zodpovídá za ověřovanou skutečnost;
  - (b) hodnotitel na základě kritérií hodnotí ověřovanou skutečnost, výsledkem čehož jsou informace o ověřované skutečnosti;
  - (c) najímající strana sjednává s odborníkem podmínky zakázky;
  - (d) odborník shromažďuje dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů (kteří nejsou totožní s odpovědnou stranou) v informace o ověřované skutečnosti;
  - (e) předpokládaní uživatelé přijímají na základě informací o ověřované skutečnosti rozhodnutí. Jsou to fyzické nebo právnické osoby, resp. skupiny těchto osob, o nichž odborník předpokládá, že budou používat zprávu o ověření.
3. Pro tyto role platí následující:
  - každá ověřovací zakázka má kromě odborníka minimálně ještě odpovědnou stranu a předpokládané uživatele;
  - odborník nemůže být odpovědnou stranou, najímající stranou ani předpokládaným uživatelem;
  - u zakázky s přímým vykazováním je odborník současně i hodnotitelem;
  - u zakázky s nepřímým vykazováním může být hodnotitelem odpovědná strana, případně jiný subjekt, ale nikoli odborník;
  - jestliže hodnocení ověřované skutečnosti na základě daných kritérií provedl odborník, jedná se o zakázku s přímým vykazováním. Takovou zakázku nelze změnit na zakázku s nepřímým vykazováním tím, že odpovědnost za hodnocení na sebe vezme jiná strana, například připojením svého prohlášení k informacím o ověřované skutečnosti, jímž tuto odpovědnost převezme;
  - odpovědná strana může být současně najímající stranou;
  - u řady zakázek s nepřímým vykazováním může být odpovědná strana současně hodnotitelem a najímající stranou. Účetní jednotka může

například pověřit odborníka provedením ověřovací zakázky, jejímž předmětem je její vlastní zpráva o udržitelnosti. Naopak příkladem zakázky, u níž odpovědná strana není totožná s hodnotitelem, je situace, kdy je odborník pověřen ověřením zprávy o udržitelnosti nějakého soukromého subjektu, kterou zpracoval státní úřad;

- u zakázky s nepřímým vykazováním hodnotitel obvykle odborníkovi k informacím o ověřované skutečnosti poskytne písemné prohlášení. V některých případech však odborník nebude schopen takové prohlášení získat, např. když najímající strana není totožná s hodnotitelem;
  - odpovědná strana může být současně jedním z předpokládaných uživatelů, ale nikoli jediným;
  - odpovědná strana, hodnotitel a předpokládaní uživatelé mohou pocházet z různých subjektů, ale i z téhož subjektu – to bude např. případ, kdy si dozorčí rada vyžádá ověření informací, které jí poskytlo představenstvo. Vztah mezi odpovědnou stranou, hodnotitelem a předpokládanými uživateli je nutné chápat v kontextu konkrétní zakázky, tento vztah nemusí vždy odpovídat tradičnímu rozdělení odpovědností. Odborníka může například pověřit vrcholové vedení (předpokládaný uživatel) ověřením nějakého konkrétního aspektu činnosti dané účetní jednotky, který má na starosti nižší management (odpovědná strana), ale za nějž vrcholové vedení nese konečnou odpovědnost;
  - předpokládaným uživatelem může být rovněž najímající strana, pokud není současně odpovědnou stranou.
4. Odborník může závěr formulovat vůči:
- ověřované skutečnosti a příslušným kritériím;
  - informacím o ověřované skutečnosti a příslušným kritériím;
  - prohlášení příslušné strany.
5. Odborník a odpovědná strana se mohou dohodnout, že zakázka bude provedena v souladu s tímto standardem i v případě, že zpráva o ověření nemá žádné další předpokládané uživatele kromě odpovědné strany, ale zakázka všechny ostatní požadavky standardů ISAE splňuje. Ve zprávě o ověření pak bude uvedeno, že je určena výhradně odpovědné straně.