

PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

OBSAH

Zkratka EER (z anglického Extended External Reporting) v tomto dokumentu označuje „zprávy o udržitelnosti a jiné rozšířené externí výkaznictví“

Úvod	4
Působnost příručky	4
Účel příručky a komu je určena	4
Charakter EER a významový obsah výrazů „EER informace“ a „EER zpráva“	4
Obvyklé okolnosti ověřovacích EER zakázek	5
Platnost příručky	6
Jak příručku používat	6
Kapitola 1: Náležitá odborná způsobilost a schopnosti	9
Čemu je věnována tato kapitola	9
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	9
Zajištění náležité odborné způsobilosti týmu jak v oblasti ověřování (Assurance), tak pokud jde o ověřovanou skutečnost	10
Odborná způsobilost a povinnosti partnera odpovědného za zakázku	12
Další aspekty týkající se řízení kvality	14
Kapitola 2: Zachovávání profesního skepticismu a uplatňování odborného úsudku	16
Čemu je věnována tato kapitola	16
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	16
Zachovávání profesního skepticismu	18
Uplatňování odborného úsudku	22
Profesní skepticismus a odborný úsudek v průběhu zakázky	24
Kapitola 3: Předpoklady podmiňující realizaci EER zakázky, odsouhlasení jejího předmětu	25
Čemu je věnována tato kapitola	25
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	25
Posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení EER zakázky	26
Odsouhlasení předmětu zakázky	30
Pracovní náročnost posouzení existence předpokladů	35
Reakce odborníka, nejsou-li splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky	37
Kapitola 4: Proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat	40

Čemu je věnována tato kapitola.....	40
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	40
Posuzování procesu, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat	41
Krok 1: Kontext procesu, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat.....	42
Krok 1a: Jak autor EER zprávy identifikoval účel EER informací?	43
Krok 1b: Jak autor EER zprávy identifikoval předpokládané uživatele EER informací?	43
Krok 2: Výběr reportingových témat pro EER informace	45
Souhrnné posouzení reportingových témat	48
Vysvětlující a popisné informace o procesu, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat.....	48
Kapitola 5: Posouzení vhodnosti a dostupnosti kritérií	50
Čemu je věnována tato kapitola.....	50
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	50
Posouzení vhodnosti a dostupnosti kritérií	51
Proces tvorby kritérií a jejich zdroje	58
Změny kritérií v čase	60
Posouzení dostupnosti kritérií	61
Důsledky v případě, že kritéria nejsou vhodná ani dostupná	62
Kapitola 6: Proces sestavení informací o ověřované skutečnosti a související vnitřní kontroly.....	63
Čemu je věnována tato kapitola.....	63
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	63
Znalost procesu, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, a souvisejících kontrol.....	64
Zohlednění velikosti, složitosti a charakteru účetní jednotky	68
Omezená jistota a přiměřená jistota	69
Kapitola 7: Používání tvrzení.....	70
Čemu je věnována tato kapitola.....	70
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	70
Používání tvrzení	70
Kapitola 8: Získávání důkazních informací.....	74
Čemu je věnována tato kapitola.....	74
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	74
Riziko agregace u ověřovací EER zakázky	79
Kapitola 9: Posouzení materiality nesprávností	82
Čemu je věnována tato kapitola.....	82
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	82

Identifikace nesprávností	82
Povinnosti odborníka.....	85
Shromažďování nesprávností	86
Posouzení dopadů zjištěných nesprávností.....	87
Další aspekty týkající se materiality	87
Nejistota měření nebo hodnocení	89
Kapitola 10: Kvalitativní EER informace	91
Čemu je věnována tato kapitola.....	91
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	91
Charakter kvalitativních EER informací	91
Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u kvalitativních informací	93
Specifické aspekty týkající se získávání důkazních informací o kvalitativních informacích	94
Specifické aspekty vyhodnocování nesprávností v kvalitativních informacích	97
Specifické aspekty případů, kdy jsou kvalitativní informace vykázány spolu s tzv. ostatními informacemi.....	99
Specifické aspekty komunikace o kvalitativních informacích ve zprávě o ověření	100
Kapitola 11: Prognostické EER informace.....	101
Čemu je věnována tato kapitola.....	101
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	101
Charakter prognostických EER informací.....	102
Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u prognostických informací	102
Specifické aspekty týkající se získávání důkazních informací o prognostických informacích.....	103
Specifické aspekty vyhodnocování nesprávností v prognostických informacích.....	107
Specifické aspekty komunikace o prognostických informacích ve zprávě o ověření	108
Kapitola 12: Efektivní komunikace ve zprávě o ověření.....	109
Čemu je věnována tato kapitola.....	109
Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná	109
Efektivní komunikace ve zprávě o ověření	109
Obsah zprávy o ověření	111
Příloha 1	125
Příloha 2	127
Příloha 3	128

Úvod

Působnost příručky

1. Tento dokument přináší ve 12 kapitolách praktickou příručku, jejímž cílem je poskytnout podporu odborníkům provádějícím ověřovací zakázky v souladu s ISAE 3000 (revidované znění), *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací* (dále jen „Standard“). Příručka je věnována ověřovacím zakázkám, jejichž předmětem jsou zprávy o udržitelnosti a jiné rozšířené externí výkaznictví (Extended External Reporting, EER) vydávané účetními jednotkami všech velikostí na nejrozličnější reportingová témata. EER je vymezeno níže v oddílu *Charakter EER a významový obsah výrazů „EER informace“ a „EER zpráva“*.
2. Vysvětlení principů a požadavků Standardu v příručce vychází z předpokladu, že odborník zná celý jeho text.
3. Příručka se zaměřuje na ty oblasti, v nichž může být podle zjištění IAASB¹ přínosem při řešení problémů, s nimiž se odborníci běžně setkávají při uplatňování Standardu na ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou zprávy o udržitelnosti a jiné rozšířené externí výkaznictví (dále jen „ověřovací EER zakázky“). Těmito problémy se podrobněji zabýváme níže v oddílu *Obvyklé okolnosti ověřovacích EER zakázek*.

Účel příručky a komu je určena

4. IAASB se rozhodla vydat tuto příručku s cílem podpořit jednotné a kvalitní uplatňování Standardu při realizaci ověřovacích EER zakázek, a tím:
 - posílit pozitivní vliv těchto ověřovacích zakázek na kvalitu EER výkaznictví;
 - zvýšit důvěru ve zprávy o ověření;
 - zvýšit důvěryhodnost EER zpráv, aby jim jejich předpokládaní uživatelé mohli důvěřovat a spoléhat se na ně.
5. Příručka je určena odborníkům provádějícím ověřovací EER zakázky v souladu se Standardem. Může být přínosem i pro jiné strany EER zakázky, jimž může pomoci lépe pochopit některé aspekty týkající se realizace těchto zakázek, tj. může být přínosem například i pro autory EER zpráv, jejich uživatele či regulační orgány. Nebyla ale zpracována s ohledem na potřeby těchto ostatních stran.

Charakter EER a významový obsah výrazů „EER informace“ a „EER zpráva“

6. EER zahrnuje mnoho různých typů výkaznictví a obsahuje informace o finančních i nefinančních důsledcích činnosti účetní jednotky. Jeho součástí mohou být i prognostické informace týkající se budoucího vývoje. Informace uváděné v EER zprávách (v této příručce označované výrazem „EER informace“) mohou popisovat buď dopady, které má činnost účetní jednotky na její vlastní zdroje a vztahy, nebo důsledky pro prosperitu celé ekonomiky, pro životní prostředí nebo pro celou společnost, případně obojí, nebo dopady na výkonnost služeb veřejného sektoru či neziskové organizace. Nemusí se týkat jen vlastní činnosti dané účetní jednotky. Proto je nutné při posuzování toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, jasně definovat a pečlivě zvážit její předmět (viz kapitola 3).
7. EER informace jdou nad rámec historických finančních informací, které se obvykle vykazují ve výkazu o finanční situaci a ve výkazu zisku a ztráty a uvádějí v příloze účetní závěrky. Tyto historické finanční informace jsou vyjádřeny finančními pojmy, vztahují se ke konkrétní účetní

¹ [Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements](#)

jednotce, pocházejí primárně z jejího účetního systému a týkají se ekonomických případů, které nastaly v průběhu určitého minulého časového období, nebo ekonomických podmínek či okolností existujících v určitém minulém okamžiku.

8. EER informace mohou být prezentovány jako součást hlavní zprávy, kterou účetní jednotka (obchodní společnost nebo jiná organizace) pravidelně vydává, tedy např. v rámci výroční zprávy nebo integrované zprávy, nebo ve zprávě předkládané regulačnímu orgánu, jako je např. formulář 10-K pro Komisi pro cenné papíry v USA nebo strategická zpráva ve Velké Británii. Další možností je, že účetní jednotka zveřejňuje tyto informace v separátní zprávě nebo výkazu, jako je např. zpráva o udržitelnosti, prohlášení o sociální odpovědnosti podniku, zpráva o výkonnosti veřejného sektoru, zpráva o auditu výkonnosti („value for money“) nebo výkaz emisí skleníkových plynů. Pokud předmětem ověřovací EER zakázky není celá EER zpráva, ale jen její část, používá tato příručka pro EER informace, které jsou předmětem zakázky, výraz „EER informace o ověřované skutečnosti“. Tyto informace mohou být kratší než celá zpráva, může se jednat o jeden nebo několik ukazatelů, sekcí nebo výkazů. Někdy naopak EER informace o ověřované skutečnosti odpovídají celé EER zprávě.

Obvyklé okolnosti ověřovacích EER zakázek

9. Doposud byly EER informace zpracovávány a vydávány účetními jednotkami často jen na dobrovolné bázi. Do budoucna ale budou ve stále větší míře vyžadovány právními předpisy (jako je např. směrnice EU,² v souladu s níž musí velký podnik zveřejnit v rámci své výroční zprávy nefinanční informace). Pro zpracování EER informací se používají kritéria definovaná EER rámcem, standardy nebo jinými materiály stanovenými právním předpisem, mezinárodními nebo místními orgány vydávajícími standardy či jinými orgány (dále jen „kritéria rámce“), nebo kritéria definovaná danou účetní jednotkou (dále jen „kritéria účetní jednotky“), případně kombinace obojího.
10. EER informace se mohou týkat různých ověřovaných skutečností nebo jejich aspektů, které mohou být složité a mohou vykazovat různé charakteristické znaky, objektivní, subjektivní, historické, prognostické, případně jejich kombinace, a mohou zahrnovat jak nefinanční (včetně nepeněžních), tak finanční informace. Standard platí rovněž pro zakázky, jejichž předmětem jsou informace o ověřované skutečnosti kombinující nefinanční a finanční informace. Lze ho použít dokonce i v případě, že součástí ověřované skutečnosti jsou také historické finanční informace, a to za předpokladu, že tvoří její relativně malou část. Protože existuje široká škála EER rámců, existuje také široká paleta kritérií, podle nichž lze EER informace sestavovat. Autoři EER zpráv navíc často – vedle kritérií příslušného rámce, resp. místo nich – používají kritéria, která si stanovila sama účetní jednotka. Při výběru nebo tvorbě kritérií se tak otevírá větší prostor pro neobjektivitu (předpojatost) vedení. Proto je důležité, aby odborníci při provádění ověřovacích EER zakázek zachovávali profesní skepticismus a uplatňovali odborný úsudek (viz kapitola 2).
11. EER informace jsou výsledky měření nebo hodnocení aspektů ověřované skutečnosti, které byly získány aplikováním příslušných kritérií. Charakter těchto výsledků může být různý. Některé mohou být prezentovány převážně kvantitativně, jiné převážně kvalitativně (narativně nebo popisně). V obou případech může být hlavní výkaz doplněn vysvětlujícími a popisnými informacemi (přílohou). EER zprávy se tudíž výrazně liší svou strukturou i formátem.
12. I samotné EER informace mohou být prezentovány různou formou, např. formou textu, tabulek, grafů, diagramů, obrázků nebo vložených videí.

² Viz: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en

13. Proces, který účetní jednotka používá pro sestavení EER zprávy, ani další složky vnitřního kontrolního systému, které jsou relevantní pro sestavení takové zprávy, mnohdy nejsou dostatečně připravené, zejména když účetní jednotka vydává EER zprávu prvně (viz kapitola 6).

Platnost příručky

14. Normativním předpisem IAASB upravujícím provádění ověřovacích zakázek, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací, je Standard. Jím se tudíž odborníci provádějící takové ověřovací zakázky řídí. Při realizaci zakázky není nutné odkazovat na tuto příručku, lze ji však použít jako referenční materiál. Příručka není vyčerpávající, tj. nezabývá se všemi aspekty provádění ověřovacích EER zakázek.
15. Příručka nemá normativní platnost, tj. nestanoví žádné další požadavky nad rámec požadavků uvedených Standardem a nenahrazuje ani nemění žádné požadavky či aplikační materiály Standardu.
16. Příručka může být užitečná i při provádění jiných typů ověřovacích zakázek než jen EER zakázek, nebyla ale zpracována se zřetelem k takovým zakázkám. Standard upravuje ověřovací zakázky vymezené v *Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky*, a to ty, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací. Příklady ověřovacích zakázek týkajících se různých typů ověřované skutečnosti (včetně toho, zda je pro ně tato příručka relevantní) jsou uvedeny v tabulce 2 v příloze 2, *Typy výkaznictví, příklady rámců a jejich pokrytí touto příručkou*.
17. Standard platí pro zakázky s nepřímým i přímým vykazováním (viz odstavec 2 Standardu). Příručka je napsána pro účely zakázek s nepřímým vykazováním. Odborník si ji může přizpůsobit a doplnit podle okolností konkrétní zakázky i pro zakázku s přímým vykazováním, nicméně příručka se primárně na tyto zakázky nezaměřuje.

Jak příručku používat

18. Příručka je rozdělena do kapitol, které jsou věnovány jednotlivým fázím a dalším aspektům ověřovací EER zakázky prováděné v souladu se Standardem. [Diagram 1](#) níže slouží pro lepší orientaci v příručce při provádění EER zakázky. Pořadí kapitol sleduje průběh jednotlivých fází zakázky a další aspekty její realizace, jak je znázorněno v diagramu. Kapitoly [10](#) a [11](#) se zabývají některými konkrétními aspekty zakázky, od jejího přijetí až po zpracování zprávy, a to v souvislosti s kvalitativními a prognostickými EER informacemi. Tyto dvě kapitoly je nutné číst v kontextu ostatních kapitol příručky.
19. Jednotlivé kapitoly jsou strukturovány tak, aby odpovídaly na otázky, které si tato příručka klade, tj. „co“, „proč“ a „jak“. V úvodu každé kapitoly jsou popsány záležitosti, jimiž se zabývá („co“), a to v oddílu nazvaném „Čemu je věnována tato kapitola“. Po tomto popisu následuje vysvětlení, za jakých okolností může být daná kapitola pro odborníky relevantní („proč“), a to v oddílu nazvaném „Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná“.
20. Zbývající část každé kapitoly popisuje myšlenkový postup („jak“) při řešení problémů, na které upozornil oddíl „proč“. Zde jsou uvedeny podněty, které mohou odborníkovi pomoci při realizaci zakázky. Tyto podněty jsou doplněny konkrétními odkazy na požadavky Standardu a na jeho aplikační a vysvětlující část, případně odkazy na text této příručky a na příklady uvedené v téže nebo jiných kapitolách.
21. Příručka používá terminologii Standardu, pokud se v něm dané pojmy vyskytují. Případné další termíny jsou vysvětleny v seznamu termínů, který je uveden v příloze 1, *Termíny použité v této příručce*.

22. Níže uvedený [diagram 1](#) znázorňuje všechny aspekty provádění ověřovací EER zakázky v souladu se Standardem (viz popisy a čísla odstavců v zelených pruzích, řádcích a záhlaví sloupců). Jednotlivé požadavky Standardu (viz zelené pruhy) a jednotlivé kapitoly této příručky (viz oranžové rámečky) jsou přiřazeny k těm aspektům provádění EER zakázky, jichž se týkají. V diagramu jsou také vyznačeny (viz zelené šipky) požadavky Standardu, jimiž se zabývají jednotlivé kapitoly této příručky, a kapitoly obsahující odkazy na předchozí kapitoly. Aspekty provádění EER zakázky a požadavky Standardu, jimiž se tato příručka nezabývá, jsou uvedeny šedým textem.

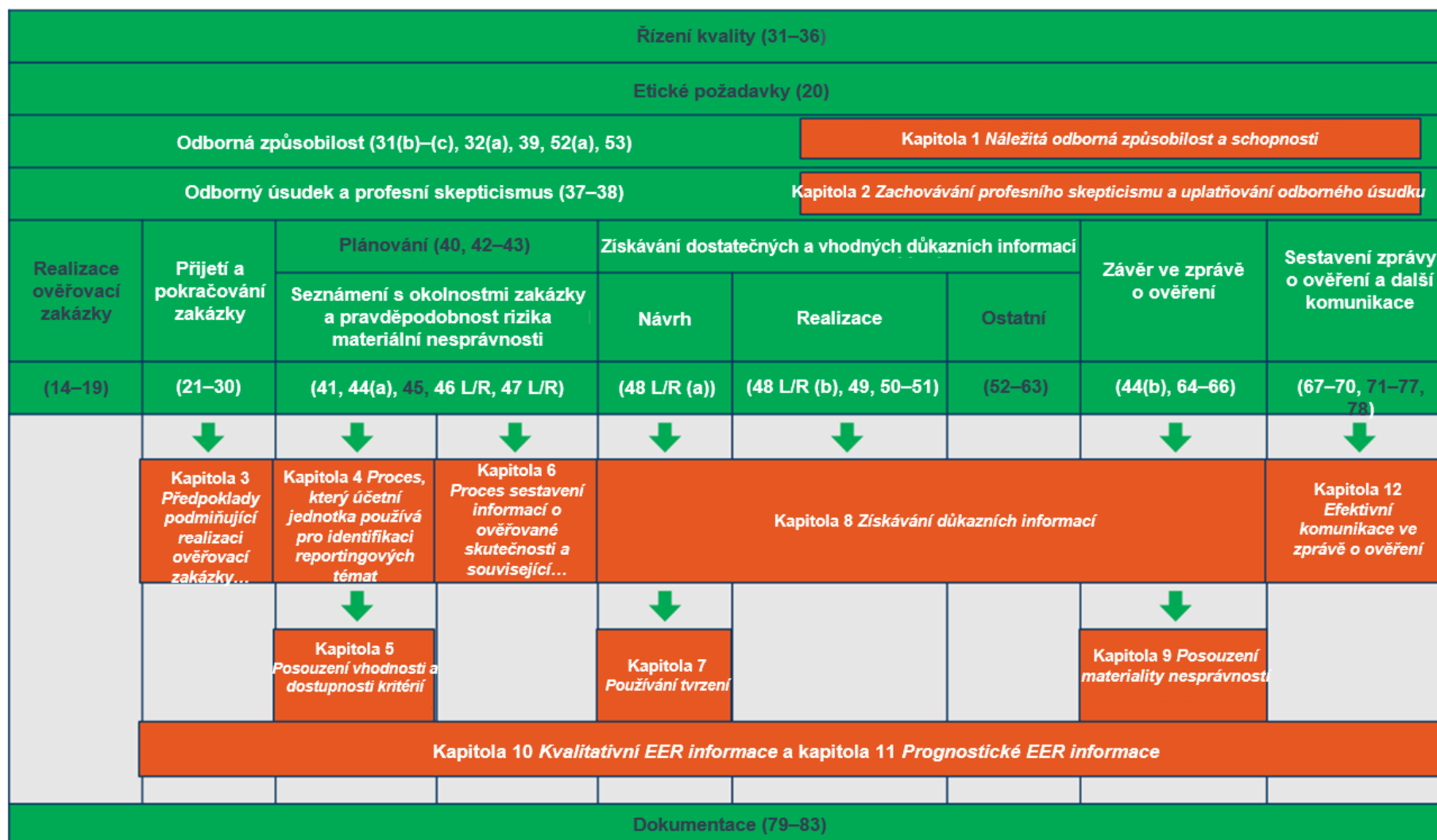


Diagram 1 – Vztahy mezi fázemi ověřovací zakázky, požadavky Standardu a touto příručkou

Kapitola 1: Náležitá odborná způsobilost a schopnosti

Čemu je věnována tato kapitola

23. Tato kapitola se zabývá odbornou způsobilostí týmu provádějícího zakázku, schopnostmi potřebnými k provedení ověřovací EER zakázky a plněním požadavků odstavců 31–32 Standardu. Věnuje se rovněž požadované odborné způsobilosti partnera odpovědného za zakázku a jeho odpovědnosti:
- za zajištění odborné způsobilosti týmu provádějícího zakázku a případných externích expertů odborníka;
 - za náležité využití odborné způsobilosti v průběhu zakázky, a to prostřednictvím řízení a kontroly práce členů týmu provádějícího zakázku a dohledu nad nimi.
24. Příručka se zaměřuje na odbornou způsobilost odborníka, jehož úkolem je provést ověřovací EER zakázku v souladu s požadavky Standardu a vydat zprávu o ověření, která:
- bude za daných okolností vhodná;
 - zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti.
25. Odborná způsobilost nutná k provedení ověřovací EER zakázky je dvojího druhu: jednak odborná způsobilost v oblasti Assurance, tj. v oblasti ověřovacích dovedností a technik („odborná způsobilost v oblasti ověřování (Assurance)“) a jednak odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti a jejího měření nebo hodnocení („odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti“).

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

26. Jak je uvedeno v úvodu, EER zprávy jsou různého druhu a liší se jak formátem, tak tématy, o nichž reportují. EER reporting je nejen kvantitativní, ale i kvalitativní a může vedle finančních a nefinančních údajů obsahovat narativní popis nebo jiné kvalitativní informace. Rámce a kritéria používaná k měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti jsou často v raných fázích svého vývoje. Správa a řízení, procesy a vnitřní kontrolní systémy související s přípravou EER zpráv jsou mnohdy méně rozvinuté, než je tomu u finančního výkaznictví, zejména když účetní jednotka sestavuje EER zprávu prvně. Všechny tyto záležitosti ovlivňují odbornou způsobilost v oblasti ověřování (Assurance) i odbornou způsobilost týkající se ověřované skutečnosti, tj. například odborné, technické nebo jiné dovednosti, které mohou být potřebné k provedení zakázky v závislosti na jejích konkrétních okolnostech.
27. Odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti někdy jde nad rámec způsobilosti, kterou běžně disponuje většina partnerů odpovědných za zakázku. V takovém případě bývá nutné využít práci odborníka nebo experta.
28. Expert má specializované dovednosti a znalosti, díky nimž je schopen informovaného a kompetentního pohledu na ověřovanou skutečnost, ale nemusí mít odbornou způsobilost v oblasti ověřování (Assurance), která je potřebná k provedení ověřovací zakázky v souladu se Standardem. I když se od experta tato způsobilost nevyžaduje, někdy je potřeba, aby znal Standard natolik, aby mohl propojit práci, kterou má udělat, s cíli zakázky.

Zajištění náležité odborné způsobilosti týmu jak v oblasti ověřování (Assurance), tak pokud jde o ověřovanou skutečnost

29. Odborník je povinen uplatňovat odbornou způsobilost v oblasti ověřování (Assurance) opakovaně a systematicky, tak aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace podporující jeho závěr vyjádřený ve zprávě o ověření. Odborná způsobilost v oblasti ověřování (Assurance) zahrnuje dovednosti a techniky uvedené v odstavci A9 Standardu. Je to tedy něco jiného než odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti, resp. vyžaduje to víc než jen schopnost uplatňovat odbornou způsobilost týkající se ověřované skutečnosti.
30. U rozsáhlejších nebo složitějších ověřovacích EER zakázek, resp. když měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti vyžaduje specializované dovednosti, někdy odborník rozhodne, že práci musí provést multidisciplinární tým disponující odbornou způsobilostí v oblasti ověřování (Assurance) doplněný o jednoho či několik expertů. Členové týmu provádějícího zakázku (nepočítaje v to partnera odpovědného za zakázku – k jeho odborné způsobilosti viz níže odstavce [37–41](#)) mívají větší či menší odbornou způsobilost v oblasti ověřování (Assurance) a rovněž větší či menší odbornou způsobilost týkající se ověřované skutečnosti. Obvykle potřebují obojí plus znalosti z příslušného odvětví ekonomiky, aby byli schopni během plánování a provádění ověřovací zakázky posoudit informační potřeby předpokládaných uživatelů zpráv o ověření, zachovávat profesní skepticismus a uplatňovat odborný úsudek.
31. Odborníci i jejich experti mohou být navíc specialisty na určitou oblast. Například odborník může být specialistou na ověřování IT systémů a kontrol, na ověřování informací o udržitelnosti nebo na techniky a metody výběru vzorků. Expert, např. biochemik, může mít odborné znalosti v oblasti měření a nakládání s odpady, právník se může specializovat na právní předpisy v oblasti životního prostředí nebo lidských práv.
32. Co je dostatečná odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti, to závisí na okolnostech zakázky a bude to u každé zakázky jiné. Zda má partner odpovědný za zakázku dostatečnou odbornou způsobilost, aby mohl přijmout odpovědnost za závěr vyjádřený ve zprávě o ověření, a do jaké míry a jakým způsobem bude využívána práce expertů, je věcí odborného úsudku partnera odpovědného za zakázku, který zohledňuje mimo jiné následující faktory:
 - (a) podle čeho účetní jednotka vybírala témata EER informací;
 - (b) na základě čeho byly odsouhlaseny informace o ověřované skutečnosti, které mají být předmětem ověřovací EER zakázky;
 - (c) charakter a složitost ověřované skutečnosti a jejího měření nebo hodnocení;
 - (d) do jaké míry lze ověřovanou skutečnost přesně změřit, resp. zda existuje vysoký stupeň nejistoty měření, který patrně bude vyžadovat značné znalosti a úsudek ve vztahu k ověřované skutečnosti;
 - (e) odborná způsobilost a předchozí zkušenosti partnera odpovědného za zakázku a týmu provádějícího zakázku ve vztahu k ověřované skutečnosti.
33. Následující příklad ilustruje některé aspekty relevantní při posuzování kolektivní odborné způsobilosti osob provádějících zakázku, která je relativně méně složitá.

PŘÍKLAD

Společnost poskytující odborné služby dobrovolně reportuje následující záležitosti a chce si je nechat ověřit:

- emise skleníkových plynů připadající na elektrickou energii nakupovanou pro jednu kancelář;
- spotřeba vody v kanceláři;
- počet zaměstnanců podle pohlaví a podle platové třídy.

U tohoto příkladu je pravděpodobné, že partner odpovědný za zakázku a jeden nebo několik odborníků s odbornou způsobilostí a zkušenostmi s ověřovacími zakázkami týkajícími se zpráv o udržitelnosti budou schopni provést zakázku tak, aby splňovala požadavky Standardu, a že tudíž nebude nutné zapojovat další osoby s odbornými znalostmi o ověřované skutečnosti.

Odlisným případem je energetická společnost reportující kvalitu odpadních vod vypouštěných její elektrárnou, která si chce tyto informace nechat ověřit. Partner odpovědný za zakázku může využít biologa, chemika nebo fyzika (experta), aby mu pomohl při navrhování a provádění postupů spojených s měřením kvality odpadních vod.

34. U složitější zakázky může být užitečné, když si odborník udělá matici dovedností, která zmapuje odbornou způsobilost nutnou pro realizaci zakázky, a to jednak odbornou způsobilost v oblasti ověřování (Assurance) a jednak odbornou způsobilost týkající se ověřované skutečnosti, a současně také stávající odbornou způsobilost klíčových členů týmu provádějícího zakázku a dalších jednotlivců, jejichž práce bude při provádění zakázky použita. Taková matice navíc pomůže zjistit, zda nebude potřeba odborná způsobilost v nějaké specializované oblasti a zda odborník má tuto specializovanou odbornost k dispozici v rámci své firmy nebo sítě (interní expert odborníka), nebo zda bude nutné ji zajistit z externích zdrojů (externí expert odborníka).
35. Čím je zakázka složitější, tím důležitější bude zvážit, jak má být práce odborníků a jejich expertů do zakázky integrována. Náležité uplatnění odborné způsobilosti při provádění zakázky závisí na tom, zda odborníci i jejich experti, kteří mají zakázku realizovat:
- mají náležitou odbornou způsobilost, aby mohli naplnit role, které jim byly přiděleny;
 - při provádění zakázky efektivně spolupracují jako multidisciplinární tým.
36. Informace o ověřované skutečnosti mohou zahrnovat různé aspekty vyžadující zapojení několika expertů odborníka, případně, pokud je účetní jednotka velkou, komplexní a složitou organizací, dalších odborníků, kteří provádějí část práce odborníkovým jménem. V takovém případě bude důležité jasně komunikovat s těmito experty a odborníky o rozsahu a načasování jejich práce a o jejich zjištěních.

PŘÍKLAD

Velká společnost s několika těžebními provozy v různých zemích požádala (mimo jiné) o ověření své zprávy týkající se jejího dopadu na životní prostředí. Tato zpráva zahrnuje následující EER informace: hospodaření společnosti s hlušinou, spotřeba vody, vliv na kvalitu vody, hluk a vibrace, řízení biodiverzity a rekultivace pozemků, emise skleníkových plynů, nakládání s nebezpečnými materiály, BOZP a připravenost na krizové situace.

V tomto příkladu bude patrně nutné využít práci řady expertů odborníka, jako jsou geotechnici, geochemici, ekologové, odborníci na BOZP a právní experti. Navíc bude nejspíš třeba spolupracovat s odborníky působícími v těch zemích, kde se nacházejí těžební provozy dané společnosti.

V takové situaci bude důležité, aby odborník:

- jasně informoval své experty a ostatní odborníky o rozsahu a načasování jejich práce;
- posoudil, do jaké míry je potřeba, aby se formou řízení, dohledu a kontroly zapojil do práce svých expertů a případných ostatních odborníků;
- informoval o výsledcích práce svých expertů a případných ostatních odborníků členy týmu provádějícího zakázku.

Odborná způsobilost a povinnosti partnera odpovědného za zakázku

37. Partner odpovědný za zakázku se musí ujistit, že osoby, které ji mají provádět, mají náležitou odbornou způsobilost a schopnosti. Kromě toho Standard v odstavci 31(b)–(c) stanoví, že tento partner musí mít odbornou způsobilost v oblasti ověřovacích dovedností a technik (Assurance), kterou získal na základě rozsáhlé odborné přípravy a praktických zkušeností, a rovněž dostatečnou odbornou způsobilost týkající se ověřované skutečnosti, aby mohl přijmout odpovědnost za závěr vyjádřený ve zprávě o ověření.
38. Odborník může využít práci svého experta, jestliže na základě požadavků odstavce 52 Standardu dojde k závěru, že práce tohoto experta je pro dané účely adekvátní. Nicméně výhradní odpovědnost za zakázku nese příslušný partner, který je za ni odpovědný. Zapojení experta tuto odpovědnost nesnižuje. Partner odpovědný za zakázku musí mít kromě dostatečné odborné způsobilosti v oblasti ověřování (Assurance) rovněž dostatečné znalosti o ověřované skutečnosti a dostatečnou související odbornou způsobilost, aby byl schopen:
 - (a) v případě potřeby klást expertovi vhodné otázky a posoudit, zda jeho odpovědi dávají s ohledem na okolnosti zakázky smysl;
 - (b) zhodnotit práci experta a podle potřeby ji začlenit do práce týmu provádějícího zakázku;
 - (c) převzít odpovědnost za závěry, k nimž tým dospěl.
39. Obdobně platí, že odborník může využít práci interního auditu účetní jednotky, pokud na základě požadavků odstavce 55 Standardu dojde k závěru, že práce interního auditu je pro účely zakázky adekvátní.
40. Odstavce A121–A135 Standardu blíže vysvětlují, kdy lze použít práci odborníka experta a jak se vyhodnocuje jeho odborná způsobilost a nestrannost (objektivita). I když tyto odstavce upravují práci odborníka experta, lze je aplikovat i na práci experta vedení nebo interního auditora.

41. Partner odpovědný za zakázku musí mít náležitou odbornou způsobilost, aby mohl převzít odpovědnost za celkovou kvalitu zakázky – viz odstavec 33 Standardu.

Řízení, dohled a kontrola

42. Při rozhodování o řízení, dohledu a kontrole prací provedených v průběhu zakázky platí, že čím menší je odborná způsobilost člena týmu v oblasti ověřování (Assurance), tím víc bude třeba řídit jeho práci, dohlížet na ni a kontrolovat ji. A stejně tak platí, že čím menší je jeho odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti, tím horší bude jeho schopnost zachovávat profesní skepticismus a uplatňovat odborný úsudek ve vztahu k získaným důkazním informacím, včetně informací získaných prostřednictvím práce experta.
43. Níže uvedený diagram ilustruje vztah mezi mírou odborné způsobilosti v oblasti ověřování (Assurance) a odborné způsobilosti týkající se ověřované skutečnosti, již obvykle disponují osoby, které mají zakázku provést, a vhodnou mírou řízení, dohledu a kontroly.
44. Rozsah a charakter řízení, dohledu a kontroly odpovídající okolnostem zakázky je věcí odborného úsudku a obvykle zohledňuje například následující faktory:
- (a) odborná způsobilost jednotlivých členů týmu, a to jak odborná způsobilost v oblasti ověřování (Assurance), tak odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti;
 - (b) důležitost práce vykonávané jednotlivým členem týmu v kontextu zakázky jako celku;
 - (c) rizika materiální nesprávnosti týkající se záležitosti, ke které se vztahuje práce odborníka nebo jeho experta;

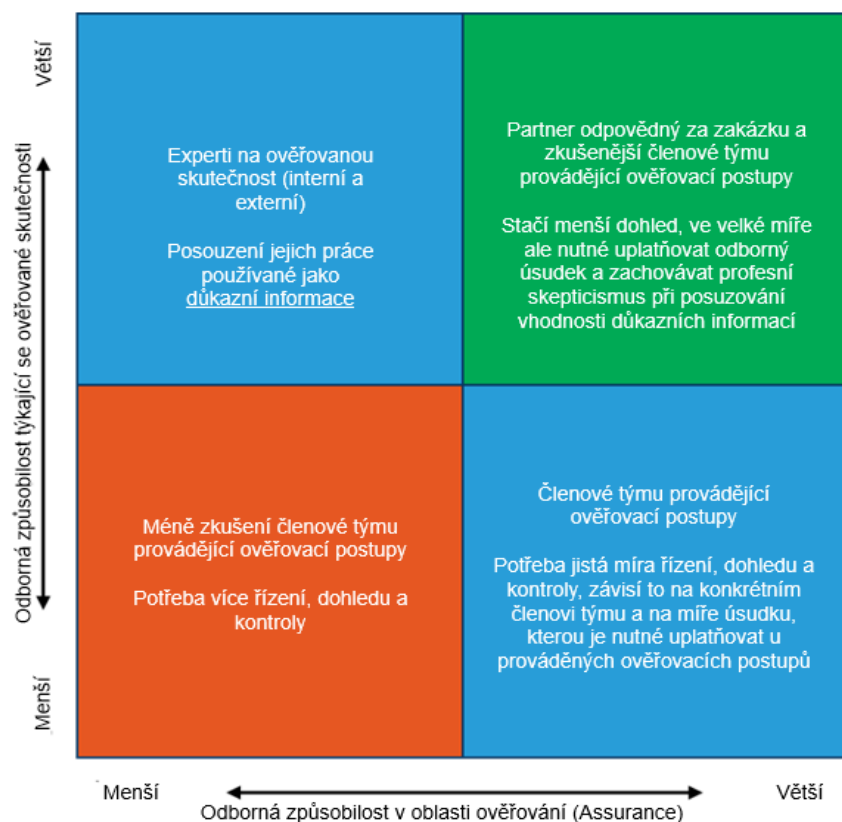


Diagram 2 – Vztah mezi odbornou způsobilostí a řízením, dohledem a kontrolou

- (d) zda se jedná o interního nebo externího odborníka experta;
 - (e) zda odborníkův expert dostatečně rozumí příslušným standardům ISAE, aby dokázal propojit práci, která mu byla přidělena, s cíli zakázky;
 - (f) zda má firma dobře propracovanou metodiku, kterou se odborníci mohou řídit při provádění konkrétního typu ověřovací EER zakázky.
45. Když je ověřovaná skutečnost nebo její měření či hodnocení složitější nebo je-li práce určitého člena týmu pro zakázku jako celek důležitější, je pravděpodobné, že bude nutné větší řízení, dohled, kontrola a integrace této práce, než když je ověřovaná skutečnost méně složitá, resp. když se práce člena týmu týká méně důležité části zakázky. Tyto vztahy ilustruje následující diagram.

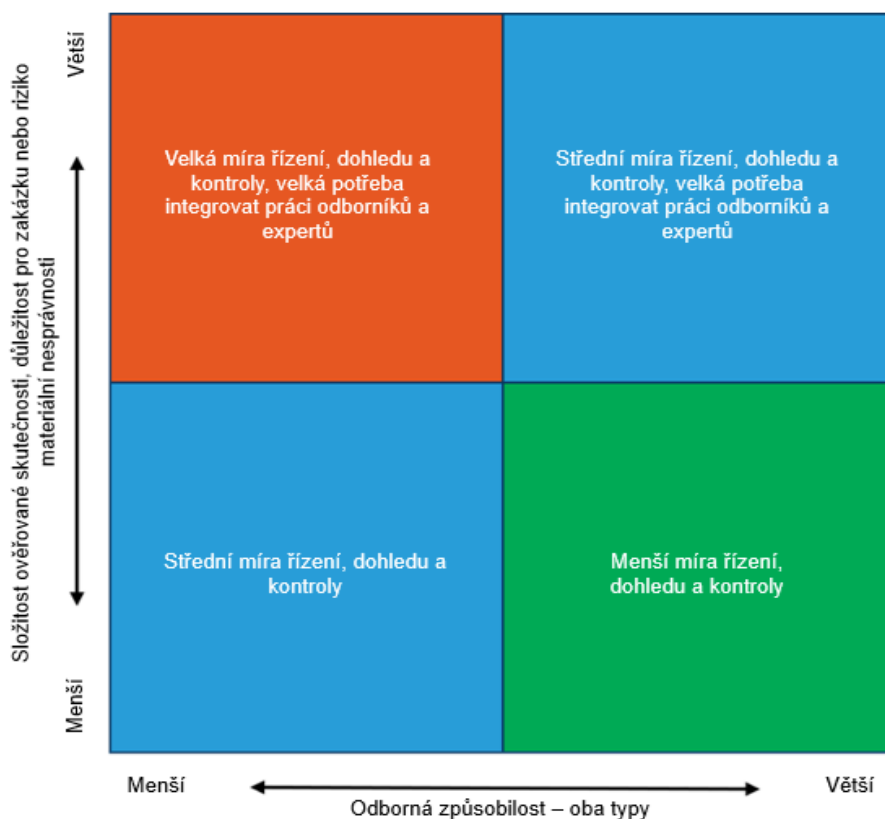


Diagram 3 – Vztah mezi složitostí/důležitostí a řízením, dohledem a kontrolou

Další aspekty týkající se řízení kvality

46. Standard vychází z předpokladu, že odborníci působí ve firmě, jejíž požadavky na řízení kvality jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1³. To mimo jiné znamená, že má firma zavedený systém řízení kvality, včetně zdokumentovaných zásad a postupů týkajících se záležitostí uvedených v odstavci A61 Standardu, a že o těchto zásadách a postupech byli její pracovníci informováni. Odborník, který takovým požadavkům na řízení kvality nepodléhá, není schopen provést ověřovací EER zakázku v souladu se Standardem.

³ ISQC 1 byl nahrazen ISQM 1, termín pro návrh a implementaci systému řízení kvality v souladu s ISQM 1 byl 15. prosince 2022

47. Odborníci jsou často auditoři nebo účetní odborníci (tj. fyzické osoby, které jsou členy členské organizace IFAC). Nicméně Standard připouští, že soulad se Standardem může deklarovat i jiný kompetentní odborník, který není ani auditorem ani účetním odborníkem. Musí ale ve své zprávě potvrdit, že:
- splňuje požadavky Standardu na jeho vlastní odbornou způsobilost a na odbornou způsobilost ostatních osob, které budou zakázku provádět;
 - je schopen prokázat, že je členem firmy, která podléhá požadavkům na řízení kvality, které jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1;
 - splňuje příslušné etické požadavky i požadavky týkající se nezávislosti, které jsou minimálně stejně náročné jako požadavky [Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky \(včetně Mezinárodních standardů nezávislosti\)](#).
48. Pokud má účetní jednotka dceřinou společnost, divizi, organizační složku nebo provoz v jiné jurisdikci nebo ve vzdálené lokalitě, odborník může k provedení ověřovacích postupů využít práci jiného odborníka. Odpovědnost za závěr vyjádřený ve zprávě o ověření a za řízení kvality zakázky však nadále nese partner odpovědný za zakázku.
49. V souladu s odstavcem 53 Standardu je odborník povinen posoudit, zda je práce jiného odborníka, s nímž spolupracuje například na zakázce realizované několika týmy nebo v několika lokalitách, pro dané účely adekvátní. Vysvětlující ustanovení odstavců A121–A135 Standardu se sice týkají využívání práce odborníkova experta, ale je v nich řada faktorů, které mohou být užitečné i pro využívání práce jiného odborníka. Roli při posuzování rozsahu řízení jeho práce, dohledu nad ní a její kontroly bude hrát mimo jiné to, zda se tento jiný odborník řídí ISQC 1 nebo zda je členem téže sítě firem, a pokud ano, zda tato síť má společné systémy a procesy zajišťující souladu s ISQC 1.

Kapitola 2: Zachovávání profesního skepticismu a uplatňování odborného úsudku

Čemu je věnována tato kapitola

50. Tato kapitola:

- vysvětluje, proč je u ověřovací EER zakázky důležité zachovávat profesní skepticismus a uplatňovat odborný úsudek, jak požadují odstavce 37–38 Standardu;
- ukazuje, co by u ověřovací EER zakázky mohlo bránit zachovávání profesního skepticismu, a ilustruje to na příkladech;
- popisuje chování a dovednosti, které mohou podpořit zachovávání profesního skepticismu;
- uvádí příklady zachovávání profesního skepticismu a uplatňování odborného úsudku v kontextu ověřovací EER zakázky.

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

51. U ověřovací EER zakázky může být někdy problém:

- (a) pochopit, jaké potřeby mají předpokládání uživatelé zpráv o ověření. Různé skupiny těchto uživatelů mají totiž různé rozhodovací potřeby, tj. rozhodují na základě těchto zpráv o různých záležitostech;
- (b) porozumět složitým vzájemným vztahům mezi různými aspekty ověřované skutečnosti, pochopit jejich relativní důležitost a jejich dopady v kontextu podnikání účetní jednotky. Čím větší, složitější a různorodější účetní jednotka je (např. čím širší je její geografická působnost a čím závislejší je na dlouhém a komplexním dodavatelském řetězci), tím náročnější bude pochopit:
 - (i) zda je ověřovaná skutečnost vhodná s ohledem na okolnosti zakázky;
 - (ii) jak velký důraz by měl být v rámci EER informací jako celku kladen na jednotlivé aspekty informací o ověřované skutečnosti;
- (c) rozhodnout, zda jsou použita kritéria vhodná, když pro každou ověřovanou skutečnost existuje mnoho EER rámců, kritérií nebo východisek, z nichž může autor EER zprávy vybírat. Zvláště problematické to může být v případě, že jsou informace o ověřované skutečnosti reportovány dobrovolně, bez regulačního dohledu;
- (d) určit, zda jsou předpoklady a metody použité autorem EER zprávy vhodné, protože:
 - (i) může existovat řada přijatelných předpokladů nebo metod, které lze použít;
 - (ii) měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti může být složité, případně je s ním spojena nejistota, příkladem mohou být potenciální klimatická rizika, pravděpodobnost jejich výskytu a jejich očekávané krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé finanční a nefinanční dopady na účetní jednotku a její dodavatelský řetězec – měření a hodnocení těchto záležitostí může být složité a může s ním být spojen vysoký stupeň nejistoty;
- (e) rozpoznat neobvyklé okolnosti nebo opomenuté informace, protože:
 - (i) rámce pro zpracování EER zpráv jsou často ještě ve vývoji, což umožňuje různé výklady nebo aplikaci různých kritérií;

- (ii) systémy, procesy a kontroly účetní jednotky mohou být ještě ve vývoji, osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nejsou do EER záležitostí zapojeny v takové míře jako do záležitostí týkajících se finanční výkonnosti a strategie, případně vedení nedává těmto záležitostem dostatečnou prioritu; nesprávnosti, včetně opomenutí, se proto mohou vyskytnout, aniž by jim bylo zabráněno, resp. aniž by byly odhaleny a opraveny;
 - (f) vyhodnotit, zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v souhrnu materiální, protože:
 - (i) předpokládání uživatelé mohou mít různé potřeby, co je materiální pro jednu skupinu, nemusí být materiální pro jinou;
 - (ii) informace o ověřované skutečnosti mohou mít mnoho různých aspektů, takže neexistuje společný základ pro agregaci a vyhodnocení nesprávností;
 - (g) vyhodnotit dostatečnost a vhodnost získaných důkazních informací, například když autor EER zprávy při sestavování informací o ověřované skutečnosti použil informace od externích stran;
 - (h) vyjádřit závěr o tom, zda informace o ověřované skutečnosti neobsahují materiální nesprávnost.
52. Kromě výše uvedených faktorů mohou zachovávání profesního skepticismu bránit i další negativní vlivy, například tlak na cenu nebo časový tlak, organizační kultura nebo kvalita etické atmosféry („tone at the top“), ať už v účetní jednotce, nebo ve firmě odborníka. Tyto okolnosti, tedy tlak na cenu, nedostatek času, organizační kultura nebo kvalita etické atmosféry („tone at the top“), samozřejmě mají vliv na všechny ověřovací zakázky, nejen na EER zakázky, ale právě u nich mohou hrát větší roli, protože:
- EER záležitosti nemusí být pro účetní jednotku stejně důležité jako finanční výkonnost a finanční výkaznictví, už proto, že EER zpráva třeba není povinná, takže může být větší tlak na cenu, což vede k časovému tlaku na tým provádějící zakázku;
 - nízká kvalita etické atmosféry („tone at the top“) v účetní jednotce, která EER záležitosti nepovažuje za důležité, může vést k tomu, že na vývoj systémů a procesů pro správu a vykazování informací o ověřované skutečnosti bude přiděleno méně zdrojů;
 - jak účetní jednotky, tak partneři odpovědní za zakázky mohou být méně ochotní zpochybňovat některé záležitosti, resp. akceptovat jejich zpochybňování, když neexistuje žádný obecně přijímaný způsob, jak měřit nebo vyhodnocovat a reportovat EER informace.
53. Zachovávání profesního skepticismu mohou bránit i další překážky vznikající kvůli faktorům na firemní úrovni, na úrovni zakázky nebo na úrovni členů týmu. Například osobnostní rysy, jako je neobjektivita (předpojatost), osobní postoje, přesvědčení a hodnoty, mohou hrát u některých ověřovaných skutečností, např. v případě zmírňování klimatických změn, ochrany biologické rozmanitosti, bezpečné likvidace nebezpečného odpadu, spravedlivého zacházení s místními komunitami nebo genderové či etnické rovnosti, větší roli než v takových záležitostech, jako je fluktuace zaměstnanců a náborová praxe. Další překážky existující uvnitř firmy odborníka jsou uvedeny v diagramu [4](#).

54. Pro odborníkovu schopnost zachovávat v rozhodnutích týkajících se ověřovací zakázky profesní skepticismus a uplatňovat odborný úsudek jsou důležité dostatečné znalosti o okolnostech zakázky a odborná způsobilost v oblasti ověřování (Assurance). Odstavce A76–A85 Standardu vysvětlují, proč je nutné zachovávat profesní skepticismus a uplatňovat odborný úsudek a za jakých okolností je to důležité.

Zachovávání profesního skepticismu

Co je profesní skepticismus?

Přístup zahrnující kritické myšlení, všímatost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti, a kritické vyhodnocování důkazních informací (viz odstavec [12\(u\)](#) Standardu)

55. Profesní skepticismus by měl být založen na postoji, který není ani přehnaně cynický, ani automaticky nepřijímá věrohodně znějící vyjádření nebo odpovědi na dotazy, pokud nejsou podpořeny jinými důkazními informacemi.
56. Profesní skepticismus je důležité chápat jako postoj odborníka. Profesní skepticismus u EER zakázky je podobný profesnímu skepticismu u jakékoli jiné ověřovací zakázky, nicméně jak je uvedeno výše v odstavcích [51](#), [52](#) a [53](#), z aspektů EER zakázky může vyplynout zvýšená potřeba profesního skepticismu.
57. Důležitost profesního skepticismu z hlediska zájmů předpokládaných uživatelů zprávy o ověření ještě více akcentuje existence zvýšeného rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou v důsledku:
- zvyšující se složitosti podnikání a EER výkaznictví;
 - rychlých změn, které účetní jednotky musí zavést, aby se přizpůsobily měnícím se okolnostem;
 - přísnější regulace;
 - větších nároků na transparentnost informací;
 - volání po větší odpovědnosti podniků za to, co dělají;
 - toho, že autoři EER zpráv musí používat ve větší míře úsudek, odhady a předpoklady.
58. Následující diagram mapuje:
- faktory posilující nutnost profesního skepticismu v kontextu ověřovací EER zakázky, viz též odstavec [51](#), [52](#) a [53](#);
 - některé potenciální překážky bránící zachovávání profesního skepticismu.
59. Diagram nezahrnuje všechny potenciální faktory ani překážky, ale zaměřuje se na ty, které mohou u odborníka ovlivnit zachovávání profesního skepticismu. Tečkované rámečky naznačují, že odborník může identifikovat i další překážky nebo faktory. Povědomost o možných faktorech odborníkovi pomáhá zmírnit jejich dopad přijetím vhodných opatření.

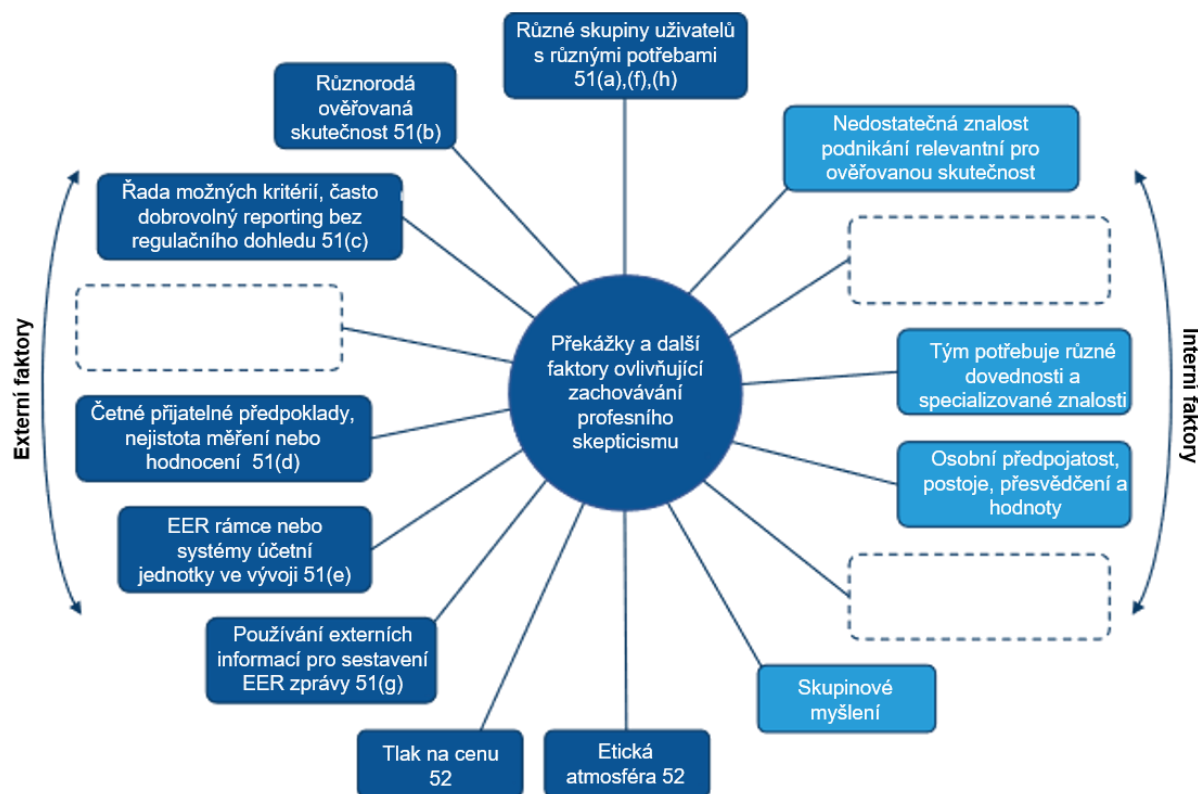


Diagram 4 – Faktory zvyšující potřebu zachovávat profesní skepticismus a možné překážky

60. Následující dva příklady jsou ilustrací externích faktorů, které u ověřovací EER zakázky zvyšují potřebu, aby odborník zachovával profesní skepticismus.

Příklad – Malé zapojení osob pověřených správou a řízením

Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky věnují malou pozornost environmentálním a sociálním záležitostem, spíše se zaměřují na maximalizaci krátkodobé finanční návratnosti pro vlastníky a na expanzi podniku. Delegují environmentální a sociální záležitosti na členy vedení, kteří mají specializované dovednosti a znalosti. Odměna vedení zahrnuje bonus za dosažení stanovených výkonnostních cílů ve všech oblastech hospodaření účetní jednotky.

Bez náležité správy a řízení a dohledu se může stát, že environmentální a sociální záležitosti nebudou považovány za důležité a výkaznictví nebude připraveno se stejnou náročností jako finanční výkaznictví. V důsledku toho nemusí být v účetní jednotce dobře řízeny environmentální či sociální záležitosti nebo se mohou objevit chyby v EER informacích, které zůstanou neodhaleny a neopraveny. Výkonnostní bonusy v kombinaci s nedostatečným dohledem mohou zvýšit riziko nesprávnosti v důsledku podvodu, takže je od odborníka nutná větší míra profesního skepticismu. Mezi signály svědčící o zvýšené potřebě profesního skepticismu patří například důkazní informace, které nejsou v souladu s dříve získanými důkazními informacemi, nebo situace, kdy vedení jedná podezřelým způsobem, resp. neposkytne potřebné důkazní informace či adekvátní vysvětlení.

Příklad – Různé ověřované skutečnosti a různorodá kritéria

Těžební společnost reportuje o svém souladu s cíli udržitelného rozvoje OSN (Sustainable Development Goals, SDG). Jako východisko pro výběr kritérií použila několik reportingových rámců a vyvinula další, svá vlastní kritéria, jimiž rámcová kritéria doplnila. Rozhodla se vynechat ze svých zpráv tyto cíle: *No Poverty* (SDG1), *Zero Hunger* (SDG2) a *Life Below Water* (SDG14).

Pro odborníka může být obtížné určit, zda jsou zvolená a vyvinutá kritéria vhodná. Cíle udržitelného rozvoje SDG jsou obecné principy, které pokrývají širokou škálu aspektů ověřované skutečnosti a neexistuje jeden povinný reportingový rámec (soubor kritérií), který by se měl použít. Stejně tak může být pro odborníka obtížné posoudit, zda je vhodné, že účetní jednotka nějaké informace vynechala, například informace týkající se tří výše uvedených cílů. Účetní jednotky sice nejsou povinné reportovat o všech SDG cílech, ale pokud nějaká účetní jednotka reportuje o SDG, u kterých již přijala pozitivní opatření, ale nereportuje o SDG, kde má její činnost negativní dopad, může to zpochybnit vhodnost kritérií použitých pro výběr cílů, např. jejich neutralitu (nestrannost).

Proto je důležité, aby odborník dobře znal odvětví, kde účetní jednotka působí, její podnikání a další okolnosti zakázky, a byl tudíž schopen zachovávat profesní skepticismus. Pokud například ví o tom, že výrobní proces těžbařské společnosti může kontaminovat vodní toky, bude se ptát, proč účetní jednotka vynechala SDG14. Podobné úvahy mohou být relevantní i v případě jiných vynechaných SDG.

61. Následující příklad mapuje interní faktory, které firmě odborníka mohou bránit v zachovávaní profesního skepticismu.

Příklad – Nedostatečná znalost podnikání

Odborník má rozsáhlé zkušenosti s auditem účetních závěrek zemědělských podniků a s ověřováním ESG zpráv. Byl pověřen EER zakázkou, ve které má ověřit informace, které finanční instituce zveřejnila o fyzických rizicích a rizicích souvisejících se změnou klimatu, jimž je vystavena v souvislosti s hypotečními úvěry, které poskytuje.

Odborník sice má dovednosti a odbornou způsobilost v oblasti ověřování (Assurance) a rozumí reportingu souvisejícímu s klimatem, ale patrně nebude mít dostatečné znalosti o odvětví finančních služeb, aby byl schopen s profesním skepticismem zpochybnit předpoklady vedení týkající se vlivu klimatických rizik na nemovitosti zatížené hypotékou.

Aby byl odborník schopen zpochybnit předpoklady vedení v takových záležitostech, jako je dostupnost pojištění, ceny nemovitostí, chování spotřebitelů v případě záporného kapitálu, riziko selhání dlužníka, a rovněž relativní význam každé z těchto záležitostí, je důležité, aby dobře znal nejen dané odvětví, ale i podnikání konkrétní účetní jednotky, resp. aby si uvědomil, že bude nutné zapojit do týmu provádějícího zakázku experty.

62. Následující diagram mapuje chování a dovednosti, které mohou podporovat uplatňování profesního skepticismu a které lze použít např. ve výše uvedených příkladech. Tečkované rámečky naznačují, že výčet chování ani dovedností není vyčerpávající.

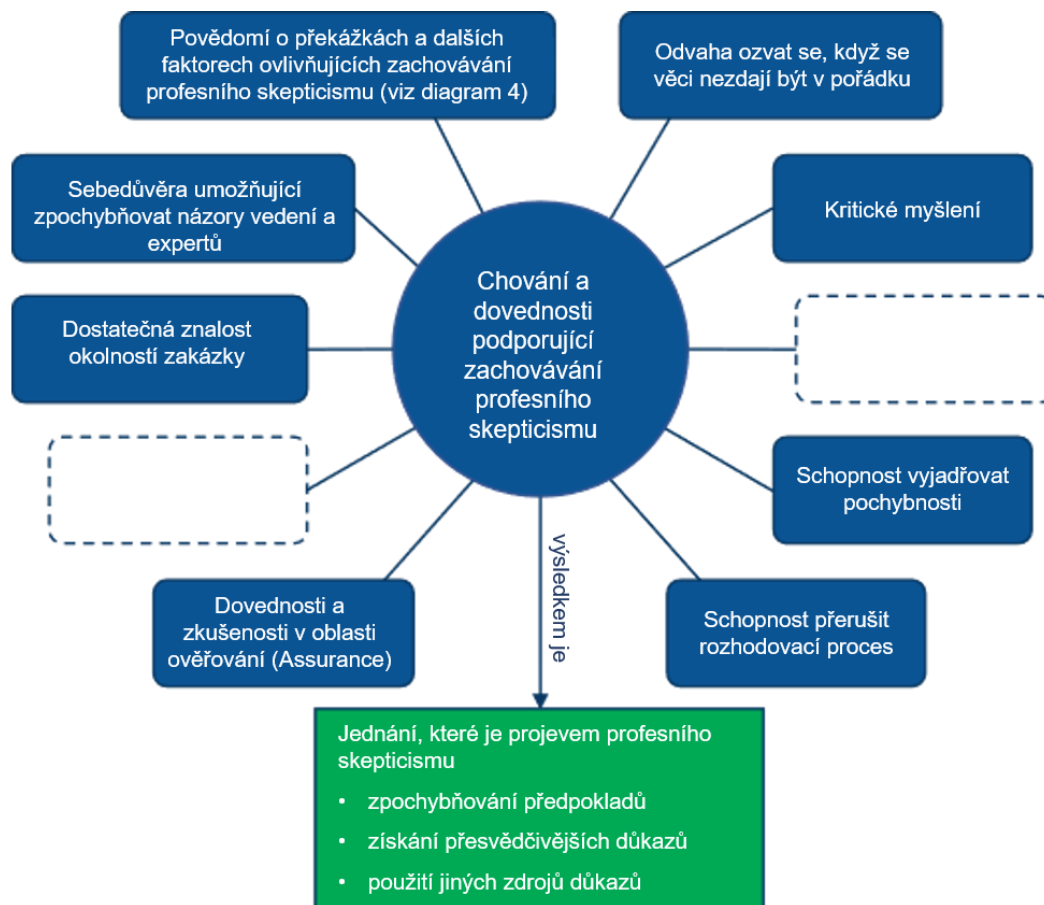


Diagram 5 – Chování a dovednosti podporující uplatňování profesního skepticismu

63. Následující příklad ilustruje, jak určité typy chování a dovednosti z výše uvedeného diagramu mohou podpořit uplatňování profesního skepticismu.

PŘÍKLAD

Člen týmu provádějícího zakázku se dotazuje na snížení emisí skleníkových plynů a odpadu vytvořeného účetní jednotkou od předchozího roku. Odpověď vedení zní, že vzhledem k tomu, že výroba během lockdownu v roce 2020 v důsledku pandemie COVID-19 výrazně poklesla, klesly i tyto ukazatele.

Tato odpověď by se mohla zdát věrohodná, ale ne v každém odvětví. Daná účetní jednotka se zabývá výrobou potravin, vyrábí konzervované a suché potraviny. Senior manažerovi v týmu provádějícím zakázku nechybí schopnost vyjadřovat pochybnosti (chování vyjadřující postoj) ani povědomí o širších okolnostech zakázky (znalosti a dovednosti). Upozorní proto na fakt, že by se dalo očekávat, že po těchto potravinách bude během lockdownu naopak větší poptávka než obvykle. Stejně tak mu nechybí kritické myšlení (chování) a znalost souvislostí mezi emisemi skleníkových plynů a záznamy o výrobě a účetním výkaznictví (znalosti a dovednosti). Proto navrhně, že než znovu promluví s vedením, tým by se mohl podívat na záznamy o tržbách účetní jednotky, jestli se zvýšily nebo snížily (jednání plynoucí z uplatňování profesního skepticismu spočívá v tom, že tým hledá jiné zdroje důkazních informací).

Tržby účetní jednotky podle očekávání vzrostly, a to zejména během prvního čtvrtletí roku, což historicky bývá naopak klidné období po svátcích. Tým provádějící zakázku proto navrhuje zeptat se vedení, jak je možné, že se tržby zvýšily, když se výroba snížila, a v případě potřeby požádat o starší záznamy o zásobách. Vysoký stav zásob na konci předchozího období by totiž mohl být vysvětlením vysokého prodeje bez odpovídajícího zvýšení výroby. Fakt, že se tým hodlá obrátit na vedení s dalšími dotazy a získat další důkazní informace (jednání), svědčí o tom, že je schopen přerušit rozhodovací proces (chování) a ochoten klást další otázky (jednání), když se věci nezdají v pořádku nebo nedávají smysl ve světle toho, co ví.

Senior manažer uplatnil profesní skepticismus tím, že automaticky nepřijal vysvětlení vedení účetní jednotky, i když za jiných okolností mohlo být věrohodné. Zachovávání profesního skepticismu, navrhování opatření a jejich zdůvodňování je také důležitou složkou koučování méně zkušených členů týmu.

Uplatňování odborného úsudku

Co je 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 (viz odstavec 12(t) Standardu)

64. Pro rozvoj schopnosti uplatňovat odborný úsudek jsou důležité praktické zkušenosti a praktický koučink, včetně příkladu partnera odpovědného za zakázku a včetně vedení, dohledu a kontroly, kterou zkušenější členové týmu poskytují jeho méně zkušeným členům.

65. Experti na ověřovanou skutečnost uplatňují úsudek v rámci své odbornosti. Standard však vyžaduje odborný úsudek také jako nedílnou součást odborné způsobilosti odborníka v oblasti ověřování (Assurance), kterou získal rozsáhlým školením, znalostmi a praktickými zkušenostmi. U ověřovací EER zakázky je odborný úsudek nezbytný mimo jiné při rozhodování o následujících záležitostech:

- (a) existence předpokladů pro ověřovací zakázku;
- (b) materialita;
- (c) riziko zakázky;
- (d) charakter, načasování a rozsah postupů, které odborníkovi umožní získat dostatečné a vhodné důkazní informace pro splnění požadavků příslušných standardů ISAE;
- (e) vyhodnocení získaných důkazních informací a vyvození příslušných závěrů na jejich základě;
- (f) opatření, která je třeba podniknout při uplatňování profesního skepticismu.

PŘÍKLAD

Účetní jednotka požádala o ověření svých EER informací. Jejich autor tvrdí, že dodržel konkrétní rámec, který mimo jiné vyžaduje zveřejnění a případně kvantifikaci celospolečenských a environmentálních dopadů činnosti účetní jednotky. Odborník zvažuje, zda ověřovací zakázku přijme.

Odborník má s vybraným rámcem předchozí zkušenosti a považuje ho za vhodný. Ověřovaná skutečnost, o které se reportuje, je vhodná pro předpokládané uživatele a pro autorem určený účel. Na základě diskusí s autorem odborník předpokládá, že bude schopen získat důkazní informace, které potřebuje k vyjádření závěru. Zdá se tedy, že předpoklady pro přijetí zakázky jsou splněny. Během diskusí se ale odborník zeptá také na licenci, kterou účetní jednotka získala na těžbu mědi v oblasti s křehkým ekosystémem. Autor ho informuje, že o novém těžebním provozu nic ve zprávě nebude, protože infrastruktura není zcela dokončena a provoz byl teprve zahájen. Důl navíc v kontextu globálních operací účetní jednotky není materiální, protože účetní jednotka má mnohem větší platinové a zlaté doly.

Odborník záležitost znovu projedná s autorem zprávy, včetně důvodů, proč by mohlo být důležité o těžbě mědi reportovat. Současně zvažuje, zda by neuvedení informací o novém dole ve zprávě mohlo ovlivnit rozhodnutí jejích předpokládaných uživatelů. Domnívá se, že i když záležitost není materiální kvantitativně, existují kvalitativní faktory, které je třeba vzít v úvahu, včetně vlivu na křehký ekosystém, jeho biologickou rozmanitost a na původní domorodé obyvatele, jejichž počet se rychle zmenšuje kvůli pronikání civilizace. Tyto záležitosti by v budoucnu mohly mít na účetní jednotku dopad. Podle úsudku odborníka by neuvedení informací o novém dole mohlo být pro předpokládané uživatele zavádějící, což by znamenalo, že nejsou splněny předpoklady pro ověření (viz kapitola 3). Nebude-li autor ochoten provést ve zprávě změny, odborník se rozhodne EER zakázku nepřijmout.

Profesní skepticismus a odborný úsudek v průběhu zakázky

66. Příručka se profesním skepticismem a uplatňováním odborného úsudku zabývá také dále v některých kapitolách a ilustruje je na příkladech týkajících se konkrétních rozhodnutí v jednotlivých fázích EER zakázky. Konkrétní ilustrace demonstrující profesní skepticismus nebo uplatnění odborného úsudku jsou v příkladech označeny níže uvedenými symboly. V příručce je však i řada dalších míst, kde se o uplatňování profesního skepticismu a odborného úsudku hovoří, ale která takto označena nejsou.



Profesní skepticismus
(Professional Skepticism)



Odborný úsudek
(Professional Judgment)

Kapitola 3: Předpoklady podmiňující realizaci EER zakázky, odsouhlasení jejího předmětu

Čemu je věnována tato kapitola

67. Tato kapitola vysvětluje, jak v kontextu navrhované ověřovací EER zakázky aplikovat požadavky odstavců 21–30 Standardu týkající se jejího přijetí a pokračování. Věnuje se těmto tématům:
- posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení EER zakázky;
 - odsouhlasení předmětu zakázky;
 - posouzení toho, jak bude pracovně náročné splnit požadavky na přijetí a pokračování zakázky;
 - hlídání a řízení potenciálních hrozeb ohrožujících nezávislost odborníka, které se mohou při provádění zakázky vyskytnout.

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

68. Odborník musí ještě před přijetím ověřovací zakázky posoudit, zda jsou naplněny předpoklady podmiňující její realizaci. Jedná se o jedno z jeho prvních klíčových rozhodnutí. U ověřovací EER zakázky se mnohdy setkáváme s těmito okolnostmi:
- ověřovaná skutečnost je složitá a různorodá, její charakteristické znaky a charakteristické znaky informací o ní jsou spíše kvalitativní než kvantitativní a více prognostické než historické;
 - proces pro přípravu EER zprávy nebo jiné relevantní složky vnitřního kontrolního systému účetní jednotky ještě nejsou plně vyvinuté;
 - kritéria použitá k měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti jsou dána jedním rámcem, resp. aspekty jednoho rámce, jsou vybrána z řady možných rámců nebo si je účetní jednotka do značné míry navrhla sama.
69. Tyto a další faktory, včetně toho, že zakázka nemusí být povinná a že předpokládané náklady mohou být pro autora EER zprávy klíčovým faktorem, mohou vést k tomu, že si účetní jednotka nechá ověřit jen část své EER zprávy. To otevírá větší prostor pro neobjektivitu (předpojatost) při vymezování předmětu informací o ověřované skutečnosti, které si autor EER zprávy chce nechat ověřit, i při jejich sestavování.
70. Jsou-li přítomny všechny nebo některé z výše uvedených faktorů, zejména v případě, že se jedná o zakázku realizovanou poprvé, bude posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující její realizaci, pracovně náročnější než v nějaké zavedené oblasti vykazování a ověřování. Někdy existují potenciální překážky, které odborníkovi brání v přijetí zakázky. Za takových okolností může být přínosem, když si účetní jednotka nejprve nechá udělat zakázku, která nemá charakter ověřování a která posoudí kvalitu jejího výkaznictví a její připravenosti na ověřovací EER zakázku.
71. Taková zakázka sice může přispět k dostatečnému zkvalitnění procesu výkaznictví v účetní jednotce, takže poté bude možné provést ověřovací EER zakázku, současně ale může být zdrojem potenciálních hrozeb ohrožujících nezávislost odborníka při následné realizaci ověřovací EER zakázky. Viz odstavce [117–121](#).

Posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení EER zakázky

72. Odborník smí přijmout ověřovací zakázku nebo v ní pokračovat pouze v případě, že se mimo jiné na základě jeho předběžné znalosti okolností zakázky a diskuse s autorem EER zprávy prokázalo, že jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky. Pro odborníka může být užitečné prodiskutovat tyto záležitosti nejen s osobami, které se přímo podílejí na přípravě informací o ověřované skutečnosti, ale i s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, aby znal jejich názory.
73. U opakující se zakázky musí být splněny stejné předpoklady jako u zakázky prováděné poprvé. Nicméně proces rozhodování o opětovném provedení zakázky může být jednodušší, protože odborník již má dobré znalosti o účetní jednotce i o zakázce. Obvykle už se zaměřuje jen na to, zda se okolnosti zakázky od předchozího období nezměnily.
74. Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky jsou uvedeny v odstavci 24 Standardu. Odborník musí mít dostatečné předběžné znalosti o okolnostech zakázky, aby mohl posoudit, zda jsou tyto předpoklady splněny. V souladu s odstavcem 41 Standardu navíc musí ve fázi plánování zakázky určit, zda jsou zvolená kritéria s ohledem na okolnosti zakázky vhodná, a pokud se ukáže, že tomu tak není, musí se řídit požadavky odstavce 42 Standardu (viz též kapitola [5](#)). Níže uvedený vývojový diagram obsahuje otázky vycházející z požadavků odstavce 24 Standardu. Všechny tyto otázky podrobněji rozebíráme v následujících odstavcích, mimo jiné v kontextu toho, zda má odborník požadované předběžné znalosti o okolnostech zakázky. V rámečku na konci této kapitoly pak tyto úvahy shrnujeme. Písmena A–H ve vývojovém diagramu odpovídají písmenům A–H v následujícím textu a také ve „Shrnutí relevantních aspektů“ v odstavci [124](#) na konci této kapitoly.

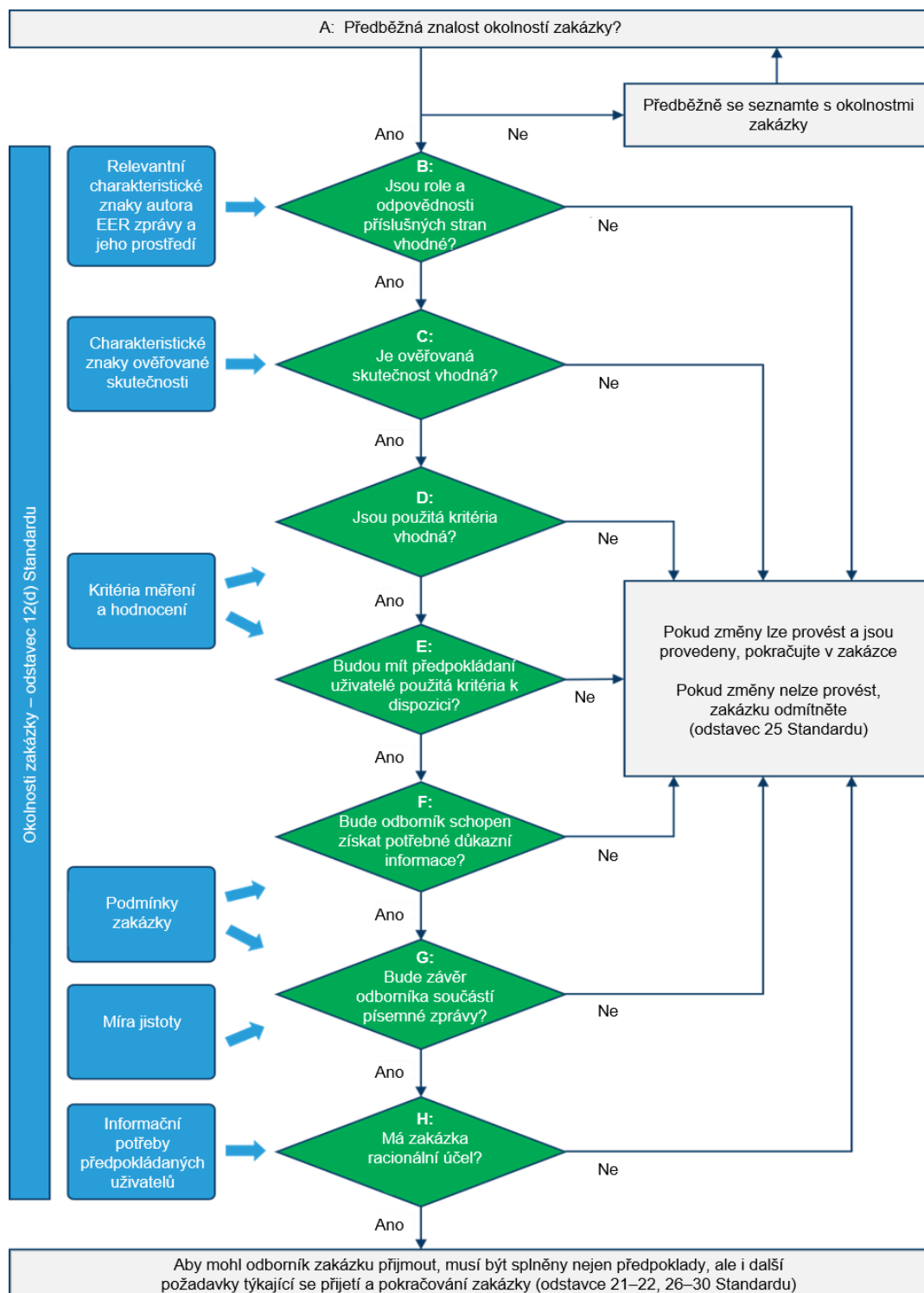


Diagram 6 – Aspekty relevantní pro přijetí a pokračování zakázky

Jsou role a odpovědnosti příslušných stran vhodné? (B ve vývojovém diagramu výše)

75. Role a odpovědnosti v ověřovací zakázce jsou upraveny v odstavcích A37–A39 Standardu a v jeho příloze.
76. Jedním z předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky je, že role a odpovědnosti příslušných stran jsou za daných okolností vhodné. V této souvislosti se po autorovi EER zprávy požaduje, aby byly informace o ověřované skutečnosti sestaveny na přiměřeném základě. Odborník se v praxi setkává s účetními jednotkami, které mají různě vyvinutý proces přípravy informací o ověřované skutečnosti. Splnění předpokladů souvisejících s rolmi a odpovědnostmi bude záviset na tom, do jaké míry je tento proces v účetní jednotce, podle úsudku odborníka, schopen s ohledem na charakter, rozsah a složitost ověřované skutečnosti a použitých kritérií tyto předpoklady podporovat.
77. Posouzení procesu, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, pomůže odborníkovi určit, zda jsou splněny související předpoklady pro ověřovací zakázku. Odborník musí mít představu o tom, jak pracovně náročné toto posouzení bude – tím se zabýváme níže v odstavcích [110–113](#) v oddílu nazvaném „Pracovní náročnost posouzení existence předpokladů“. Příklady postupů najdete v příloze [3 Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu – ilustrativní tabulka](#). Podrobnějšímu pochopení vnitřních kontrolních procesů a systémů účetní jednotky ve fázi plánování zakázky se věnuje kapitola [6](#).

Je ověřovaná skutečnost vhodná? (C ve vývojovém diagramu výše)

78. Vhodnost ověřované skutečnosti upravují odstavce A40–A44 Standardu. Při posuzování vhodnosti ověřované skutečnosti odborník zohledňuje např. to, zda je ověřovaná skutečnost identifikovatelná a zda ji lze konzistentně měřit nebo 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 jistotu, resp. omezenou jistotu.
79. Také různé aspekty ověřované skutečnosti, pokud mají být měřeny nebo hodnoceny, musí být identifikovatelné a schopné konzistentního měření nebo hodnocení podle příslušných kritérií (viz příklad níže). Každá ověřovací zakázka má nějakou ověřovanou skutečnost, na kterou se aplikují kritéria, čímž vzniknou informace o ověřované skutečnosti. Jak je podrobněji uvedeno níže v odstavcích [92–94](#), mezi ověřovanou skutečností, kritérii a informacemi o ověřované skutečnosti musí existovat koherentní vztah: použitím příslušných kritérií pro měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti by měly vzniknout informace o ověřované skutečnosti, které budou předmětem ověřovací zakázky.

PŘÍKLAD

Emise skleníkových plynů jsou identifikovatelnou ověřovanou skutečností, protože existují jejich všeobecně přijímané definice. Existují také metody pro měření nebo odhad emisí skleníkových plynů produkovaných konkrétní účetní jednotkou. Podobně jsou identifikovatelnou ověřovanou skutečností emise skleníkových plynů rámce 1 i rámce 2, protože pro každý rámec existují jasné definice a metody měření nebo odhadu emisí skleníkových plynů.

Naproti tomu dopad činností účetní jednotky na změnu globální teploty v širším měřítku nemusí být identifikovatelný, protože je obtížné přiřadit změny globální teploty emisím skleníkových plynů produkovaným konkrétními subjekty a oddělit dopad emisí skleníkových plynů od jiných faktorů způsobujících teplotní změny (například odlesňování).



80. Jak je uvedeno v odstavci A42 Standardu, různá ověřovaná skutečnost (nebo její aspekty) může vykazovat různé charakteristické znaky, které ovlivňují přesnost, s níž ji lze měřit nebo hodnotit na základě daných kritérií, a přesvědčivost získaných důkazních informací.
81. Míra podrobnosti aspektů ověřované skutečnosti může mít vliv na to, jak bude odborník posuzovat takové záležitosti, jako je proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci témat, o nichž bude reportovat v EER zprávě (kapitola 4), vhodnost použitých kritérií (viz odstavce 82–83 a kapitola 5) nebo faktory ovlivňující rozhodnutí předpokládaných uživatelů (tj. záležitosti týkající se materiality, jimiž se blíže zabýváme v kapitole 9).

Jsou použita kritéria vhodná? (D ve vývojovém diagramu výše)

82. Vhodnost kritérií není závislá na míře jistoty, kterou EER zakázka poskytuje. Nejsou-li kritéria vhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebudou vhodná ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu, pokud by ostatní okolnosti zakázky byly stejné. Podobně pokud jsou kritéria vhodná pro zakázku poskytující omezenou jistotu, budou vhodná i pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, pokud by ostatní okolnosti zakázky zůstaly stejné.
83. Jak je uvedeno v odstavci A48 Standardu, kritéria lze vybírat nebo vytvářet různými způsoby. Kritéria určitého EER rámce nemusí splňovat všechny charakteristické znaky vhodných kritérií. EER rámce – na rozdíl od rámců účetního výkaznictví – mnohdy přesně nevymezují ověřovanou skutečnost, o které má EER zpráva reportovat, ani to, jak ověřovanou skutečnost měřit nebo hodnotit a jak ji ve zprávě popsat a vysvětlit. V takovém případě musí autor EER zprávy kritéria dále rozpracovat tak, aby splňovala všechny charakteristické znaky vhodných kritérií. Další informace o vhodnosti kritérií viz kapitola 5.

Budou mít předpokládaní uživatelé použita kritéria k dispozici? (E ve vývojovém diagramu výše)

84. Když je vydána zpráva odborníka, je třeba předpokládaným uživatelům zpřístupnit použita kritéria, která jim umožní porozumět tomu, jak byla ověřovaná skutečnost měřena nebo hodnocena. Pokud EER rámec definuje pouze obecné principy, existuje mnoho způsobů, jak je lze naplnit. V takové situaci je nepravděpodobné, že předpokládaný uživatel bude schopen přijmout rozhodnutí na základě EER informací, aniž by měl přístup jak ke kritériím rámce, tak ke kritériím vyvinutým účetní jednotkou. Další informace viz kapitola 5.

*Bude odborník schopen získat důkazní informace, které potřebuje k vyjádření závěru ve své zprávě?
(F ve vývojovém diagramu výše)*

85. Odborník musí na základě své předběžné znalosti okolností zakázky posoudit, zda bude schopen získat důkazní informace potřebné k vyjádření svého závěru. Aspekty, které při tom zvažuje, pokud jde o množství a kvalitu těchto informací a přístup k záznamům, jsou vysvětleny v odstavcích A53–A55 Standardu. V této příručce se získáváním důkazních informací, včetně aspektů relevantních v případě, že autor EER zprávy použil informace zpracované třetí stranou („externí informační zdroje“), zabýváme v kapitole [8](#).

Bude závěr odborníka součástí písemné zprávy o ověření? (G ve vývojovém diagramu výše)

86. Jedním z předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky je, že závěr odborníka musí být uveden v písemné zprávě. Ta musí obsahovat minimálně základní prvky (náležitosti) stanovené v odstavci 69 Standardu. Další informace viz kapitola [12](#).

Má zakázka racionální účel? (H ve vývojovém diagramu výše)

87. Účel ověřovací zakázky je vymezen v její definici v odstavci 12(a) Standardu. Význam výrazu „racionální“ není ve Standardu výslovně řešen. Na základě definice ověřovací zakázky však lze její účel vymežit takto: „posílit důvěru předpokládaných uživatelů ... v informace o ověřované skutečnosti“. Odborník může považovat navrhovanou zakázku za zakázku s racionálním účelem, pokud je navržena tak, aby posílila důvěru uživatelů způsobem, který je přiměřený jejím okolnostem. Aspekty, které mohou být relevantní při posuzování toho, zda je účel navrhované ověřovací zakázky racionální, jsou uvedeny v aplikační a vysvětlující části Standardu v odstavci A56. Viz též níže odstavce [92–94](#) v oddílu nazvaném „Odsouhlasení předmětu zakázky“.
88. Odborník se musí nejen ujistit, že jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, ale musí splnit také další požadavky týkající se přijetí a pokračování zakázky, které jsou uvedeny v odstavcích 21–30 Standardu.

Odsouhlasení předmětu zakázky

89. Odsouhlasit předmět zakázky znamená odsouhlasit jednak to, co má být ověřeno, a jednak míru jistoty, kterou má zakázka poskytnout. Předmětem zakázky může být:
- celá EER zpráva;
 - konkrétní témata nebo oblasti EER zprávy, například environmentální nebo sociální záležitosti;
 - jednotlivé položky v rámci konkrétních témat nebo oblastí EER zprávy, například informace o odpadech, které jsou součástí „environmentálního“ tématu či oblasti, nebo otázka genderového odměňování v rámci „sociálního“ tématu;
 - zakázka může poskytovat různou míru jistoty pro různé aspekty EER informací, například omezenou jistotu u „sociálního“ tématu a přiměřenou jistotu u „environmentálního“ tématu nebo u jeho dílčích aspektů.

Co se bude ověřovat?

90. Bez ohledu na to, zda je předmětem zakázky celá EER zpráva, nebo pouze její část, musí být splněny předpoklady stanovené v odstavci 24 Standardu, včetně toho, že zakázka musí mít racionální účel, a rovněž další požadavky týkající se přijetí a pokračování zakázky.
91. Je-li EER reporting účetní jednotky teprve v počátcích a stále se vyvíjí, odborník nemusí být schopen určit, zda autor EER zprávy sestavil všechny informace v ní obsažené na přiměřeném

základě. V takovém případě mohou být předmětem ověření jen ty EER informace, které autor EER zprávy na přiměřeném základě sestavil. Pokud jsou splněny ostatní předpoklady podmiňující provedení zakázky, včetně toho, že navrhovaná zakázka s redukováným předmětem má racionální účel, je v souladu se Standardem možné takovou zakázku provést (viz odstavce A36 a A44 Standardu). Jindy se může stát, že si autor EER zprávy zadá provedení opakující se ověřovací EER zakázky, ve které se informace o ověřované skutečnosti v jednotlivých obdobích mění. Autor EER zprávy může například navrhnout předmět ověřovací EER zakázky, který se období od období rozšiřuje (viz odstavce [95–98](#) níže) nebo který prochází změnami v rámci dlouhodobé zakázky, pro kterou se v angličtině používá výraz „rolling program“ (viz odstavce [99–106](#) níže). Jedním z důsledků proměňujícího se předmětu zakázky může být ztráta srovnatelnosti mezi jednotlivými obdobími, čímž se zabýváme dále v kapitole [5](#).

Předmětem ověřovací EER zakázky má být pouze část EER zprávy

92. Pokud by došlo k výrazné redukci předmětu ověřovací zakázky oproti celé EER zprávě, tj. zakázka by například pokrývala pouze několik konkrétních ukazatelů, musí odborník pečlivě zvážit, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky.
93. Jsou-li informace o ověřované skutečnosti užší než celá EER zpráva, nebudou kritéria a ověřovaná skutečnost pro účely zakázky stejné jako kritéria a ověřovaná skutečnost týkající se všech informací v EER zprávě. Budou zredukovanější, nicméně stále musí existovat koherentní vztah mezi informacemi o ověřované skutečnosti, kritérii a ověřovanou skutečností, takže aplikace kritérií na zredukovanou ověřovanou skutečnost povede ke zredukovanějším informacím o ověřované skutečnosti.
94. Není správné vybírat pro ověřovací zakázku pouze ty části EER zprávy, které lze snadněji ověřit nebo které prezentují účetní jednotku v příznivém světle. Vztah mezi informacemi o ověřované skutečnosti, kritérii a ověřovanou skutečností musí být náležitě koherentní (tj. použitím příslušných kritérií pro měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti by měly vzniknout informace o ověřované skutečnosti, které budou předmětem ověřovací zakázky). Současně musí být splněny i ostatní předpoklady pro přijetí ověřovací EER zakázky, včetně toho, že zakázka musí mít racionální účel. Racionální účel zakázky může být ovlivněn tím, do jaké míry jsou použita kritéria vzhledem k okolnostem dané zakázky neutrální (nestranná). Posoudit to je věcí odborného úsudku a je to oblast, kde může být pro odborníka důležité uplatňovat profesní skepticismus. Níže je uveden příklad zakázky, u níž sice došlo k redukci předmětu, ale která přesto může mít racionální účel.

PŘÍKLAD

Vodárenská společnost každoročně podává zprávu o řadě KPI, včetně spokojenosti zákazníků, „hodnoty za peníze“, délky přerušení dodávek vody, úniků, kvality pitné vody a kvality vody ke koupání v místech, kde se vypouští odpadní vody do moře.

V uplynulém roce obdržela četné stížnosti na kvalitu pitné vody. Čištění odpadních vod a počet jejich vzorků, které se odebírají k testování, je v současné době navíc předmětem šetření regulačního orgánu.

I když společnost ve své EER zprávě reportuje o nejrůznějších aspektech ověřované skutečnosti, navrhl, aby byl předmět ověřovací zakázky omezen pouze na KPI týkající se pitné vody a odpadních vod (tj. navrhl, aby předmětem ověřovací zakázky byly pouze jednotlivé položky informací uvedených v EER zprávě (viz odstavec 89)). Zdůvodnila to tím, že se v nejbližší době chce zaměřit na zkvalitnění svých procesů, systémů a kontrol u těch aspektů EER zprávy, které podléhají regulačnímu dohledu, u nichž je povinné ověření nebo u nichž je pravděpodobné, že o ně budou mít předpokládání uživatelé větší zájem. V takovém případě může mít zredukovaný předmět zakázky racionální účel.

Předmět ověřovací EER zakázky se období od období rozšiřuje

95. Účetní jednotky vydávající EER zprávy obvykle změny ve své správě a řízení a ve vnitřních kontrolách zavádějí postupně, tak jak se jejich EER reporting stává zavedenější a formalizovanější. Během vývoje správy a řízení a vnitřních kontrol v oblasti EER nemusí mít tudíž autor EER zprávy přiměřený základ pro reportování všech aspektů ověřované skutečnosti či všech informací uvedených v EER zprávě.
96. Autor EER zprávy si může od odborníka vyžádat ověření jen těch oblastí, u kterých patrně budou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, a uvést v EER zprávě, že účetní jednotka pracuje na vývoji správy a řízení, procesů a systémů, tak aby do budoucna bylo možné rozšířit předmět ověřovací zakázky a ověřovat i další oblasti. Odborník musí pečlivě zvážit důvody, proč chce autor EER zprávy ověřit pouze určitou část informací v ní uvedených, a musí posoudit relevantnost těchto důvodů i to, zda má navrhovaná zakázka racionální účel.
97. Dále musí odborník zohlednit, jestli mu nejsou známy nějaké nedostatky v procesu EER výkaznictví účetní jednotky, které se týkají informací nespádajících do navrhovaného předmětu ověřovací zakázky. Pokud jsou mu takové nedostatky známy, musí zvážit důsledky, které to má pro přijetí navrhované zakázky, protože informace uvedené v EER zprávě, které nejsou předmětem ověřovací zakázky, jsou tzv. „ostatní informace“, vůči nimž má odborník rovněž určité povinnosti stanovené Standardem (podrobněji k „ostatním informacím“ viz kapitola 10).
98. Jsou-li správa a řízení účetní jednotky a její vnitřní kontroly v oblasti EER zatím stále ve vývoji, lze očekávat, že ruku v ruce s vývojem souvisejících procesů a systémů se bude zvyšovat také rozsah informací obsažených v EER zprávě, které se v budoucnu stanou součástí informací o ověřované skutečnosti, tj. budou předmětem dalších ověřovacích zakázek. Může sice existovat racionální účel, proč si účetní jednotka i nadále nechává ověřovat pouze některé části svého EER výkaznictví, pokud ale:
 - neplní své plány na postupné zvyšování rozsahu informací o ověřované skutečnosti, které mají být předmětem dalších ověřovacích zakázek;
 - nenaplnuje očekávání uživatelů své EER zprávy;
 - nesnaží se v následných obdobích zahrnout do předmětu ověřovací zakázky další informace uvedené v EER zprávě,

může to být pro odborníka důvodem, aby zpochybnil to, jak účetní jednotka vymezuje informace o ověřované skutečnosti, i to, zda má ověřovací EER zakázka racionální účel (pokud se nezměnily informační potřeby uživatelů).

PŘÍKLAD

V roce 1 společnost ve svých výrobních závodech zahájila program šetření vodou. Na konci toho roku si u odborníka zadala ověření nového ukazatele: „snížení spotřeby vody díky našemu programu šetření“, ale pouze u dvou ze svých tří provozů (A a B). Argumentovala tím, že u provozu C program ještě nezačal. Tuto skutečnost uvedla také ve své EER zprávě. V průběhu období pokračovala ve zveřejňování spotřeby vody u všech tří provozů. Pro účely tohoto příkladu vycházíme z toho, že jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky a že odborník zakázku přijal.

Ve druhém roce bylo dokončeno zavádění programu ve všech třech provozech, ale pouze provoz A a C spotřebu vody skutečně snížily. Provoz B vykázal dokonce vyšší spotřebu než před implementací programu, i když u něj byl program zaveden dříve než u provozu C. Společnost tento problém šetří, a než bude vyšetřování skončeno, chce, aby odborník ověřil ukazatel „snížení spotřeby vody“ jen u provozů A a C, tj. chce provoz B z ověření vyloučit.

Je nepravděpodobné, že by zakázka vylučující provoz B splnila test racionálního účelu, i když jsou důvody vyloučení v EER zprávě vysvětleny, protože uživatel této zprávy se patrně budou zajímat o změny ve spotřebě vody, k nimž díky programu došlo, ať už se jedná o změny příznivé, či nikoli.



Předmět ověřovací EER zakázky prochází období od období cyklickými změnami („rolling program“)

99. Někdy má účetní jednotka zájem o dlouhodobou ověřovací zakázku specifického druhu, o program, v jehož rámci se bude rok od roku měnit předmět ověřovací zakázky, který může zahrnovat všechny nebo většinu aspektů informací o ověřované skutečnosti („rolling program“).
100. Podstata takového programu spočívá v tom, že předmětem ověření jsou každý rok jiné části EER zprávy, tj. každá z jejích částí se ověřuje jen jednou za několik let.
101. Když je každý rok předmětem ověřovací zakázky celá EER zpráva, ale odborník provádí své ověřovací postupy každý rok na různých aspektech informací o ověřované skutečnosti, nejedná se o „rolling program“, ale jde o výběr položek k testování. Například předmětem auditu účetní závěrky jsou každoročně veškeré zásoby účetní jednotky ze všech jejích provozů (tj. nejedná se o „rolling program“), auditor se ale může účastnit fyzické inventury pouze v některých provozech. Podobně v případě ověřovací EER zakázky, jejímž cílem je například ověření emisí skleníkových plynů emitovaných účetní jednotkou, se odborník může rozhodnout, že každý rok navštíví jen některé z jejích provozů, přičemž se zaměří na větší provozy nebo na ty, které jsou vyhodnoceny jako rizikovější. Každý rok může vybrat několik stejných provozů jako v roce předchozím a několik jiných, což do jeho postupů vnáší určitou míru nepředvídatelnosti. Takový přístup nepředstavuje „rolling program“.
102. „Rolling program“ spočívá v tom, že u opakující se ověřovací zakázky dochází z roku na rok ke změnám jejího předmětu. V této souvislosti vzniká otázka, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky a jak je odsouhlasen její předmět.
103. Jestliže autor EER zprávy požaduje provedení ověřovací zakázky, která má charakter „rolling programu“, bude patrně nutné, aby odborník znal související důvody a posoudil, zda jsou tyto

důvody v kontextu předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky a s ohledem na potřeby předpokládaných uživatelů zprávy vhodné. Taková žádost může mít dopad na následující faktory:

- zda má navrhovaná zakázka racionální účel;
- zda jsou kritéria pro jednotlivá sledovaná období relevantní a úplná;
- zda nebude pro předpokládané uživatele zprávy obtížné pochopit, že se ověření týká každý rok jiných reportovaných záležitostí.

104. V těchto případech bude posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, patrně vyžadovat významný odborný úsudek a bude důležité zachovávat profesní skepticismus.

105. Existuje-li předpoklad, že takový program povede k sérii ověřovacích zakázek, z nichž každá bude mít racionální účel, budou důležitá kritéria použita pro vykazání a vysvětlení/popis v EER zprávě, protože umožní jejím předpokládaným uživatelům porozumět přístupu, který její autor zvolil, i tomu, jaké informace z EER zprávy byly ověřeny.

PŘÍKLAD	Společnost vykazuje řadu nefinančních KPI, včetně těch, které přímo souvisejí:
	• s naplňováním její strategie; • s vyhodnocením kritických podnikatelských rizik; • s jejími zásadami a praxí v oblasti odměňování.
	Dále vykazuje ukazatele týkající se jejích investic do komunitních projektů a sponzorských aktivit podporujících vzdělávací akce.
	Akcionáři společnosti, pro které je zpráva zpracována, se zajímají o první tři KPI, které považují za klíčové pro své rozhodování. Chtějí sice také vědět, co společnost dělá, aby prokázala svou společenskou odpovědnost, ale na investice do komunitních projektů a na sponzorské aktivity podporující vzdělávací akce nekladou takový důraz jako na první tři KPI. Jejich potřeby budou uspokojeny, když budou první tři KPI ověřovány každý rok a investice do komunitních projektů a sponzorské aktivity každý druhý nebo třetí rok v rámci tzv. rolling programu. V tomto případě může mít zakázka podle úsudku odborníka racionální účel.



106. Požaduje-li autor EER zprávy postupně se rozšiřující, opakující se ověřovací zakázku nebo rolling program a odborník takovou zakázku přijme, uživatelé zprávy mohou očekávat, že program bude konzistentně dodržován tak, jak byl navržen. Co se ale bude měnit z období na období, jsou tzv. ostatní informace, tj. informace obsažené v EER zprávě týkající se aspektů, které v daném období nejsou součástí informací o ověřované skutečnosti. Odborník musí věnovat pozornost také tomu, zda v průběhu času nedošlo ke změně okolností zakázky, takže pokračování rolling programu i v následujících obdobích již nebude vhodné. Níže je uveden příklad, kdy rolling program nemusí být vhodný.

PŘÍKLAD

Nadnárodní společnost vyrábějící nápoje má velkou spotřebu vody, přitom působí v oblasti, kde je jí nedostatek. Její výrobní proces produkuje odpadní vodu, která je potenciálně škodlivá pro citlivé ekosystémy. Odpadní voda je nicméně pečlivě sledována, aby se zajistilo, že nepřekračuje úroveň škodlivin považované ekologickými agenturami v jednotlivých lokalitách za bezpečné.

V tomto příkladu asi nebude mít ověřování spotřeby vody a kvality odpadní vody v rámci rolling programu racionální účel, protože taková ověřovací EER zakázka patrně nebude splňovat potřeby předpokládaných uživatelů. Uživatelé se pravděpodobně budou zajímat o to, co společnost průběžně dělá pro snižování spotřeby vody a sledování kvality odpadních vod. Je pravděpodobné, že rolling program, v jehož rámci by některé lokality byly v určitém roce (letech) z ověření vyloučeny, by v této situaci neměl racionální účel.

Míra jistoty poskytovaná ověřovací zakázkou (příklady postupů poskytujících omezenou a přiměřenou jistotu viz příloha 3 Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu – ilustrativní tabulka)

107. Míra jistoty, kterou má zakázka poskytnout (omezená nebo přiměřená), ovlivňuje uvažování odborníka o tom, co je přijatelná, resp. přijatelně nízká úroveň rizika zakázky a jaký bude charakter, načasování a rozsah postupů, které provede v rámci shromažďování důkazních informací.
108. Co je přijatelná, resp. přijatelně nízká úroveň rizika zakázky, se bude lišit v závislosti na jejích okolnostech, mimo jiné v závislosti na informačních potřebách předpokládaných uživatelů jako skupiny, na použitých kritériích a na ověřované skutečnosti. Určení charakteru, načasování a rozsahu postupů, které bude muset odborník provést s ohledem na požadovanou míru jistoty, od něj vyžaduje značné dovednosti při uplatňování odborného úsudku a zachovávání profesního skepticismu.
109. Jak je uvedeno v odstavci 89, ověřovací zakázka může poskytovat různou míru jistoty pro různé aspekty informací o ověřované skutečnosti. Například místo rolling programu v příkladu v odstavci 105 může autor EER zprávy požadovat u investic do komunitních projektů a u sponzorských aktivit ověření poskytující omezenou jistotu a u prvních tří KPI ověření poskytující přiměřenou jistotu.

Pracovní náročnost posouzení existence předpokladů

110. Odborník je povinen zjistit, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, a to na základě svých předběžných znalostí o okolnostech zakázky a prostřednictvím diskuse s příslušnou stranou (stranami).
111. Čím složitější je ověřovaná skutečnost nebo čím je náchylnější k neobjektivitě (předpojatosti) vedení, tím lépe musí odborník rozumět systémům, procesům a kontrolám, které účetní jednotka zavedla a které poskytují přiměřený základ pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, aby byl schopen určit, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky.
112. U složité zakázky nebo u zakázky, ve které autor EER zprávy dále rozvinul rámcová kritéria, resp. vypracoval svá vlastní, může odborník použít některé postupy, které by běžně prováděl až ve fázi plánování. Může například provést tzv. test průběhu transakce, aby porozuměl procesům, které účetní jednotka používá pro zaznamenávání informací, nebo může navrhnout, že provede zakázku, která nemá charakter ověřování (tzv. „posouzení připravenosti“ (viz odstavec 115)).

113. U malých, méně složitých zakázek lze dostatečné předběžné znalosti o okolnostech zakázky získat diskusí s autorem EER zprávy. Ať už je zakázka složitá, nebo relativně méně složitá, předběžné znalosti odborníka potřebné k rozhodnutí o tom, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, a k uplatnění profesního skepticismu a odborného úsudku, jak vyžaduje Standard, obvykle zahrnují dostatečnou znalost následujících oblastí:
- (a) podnikání účetní jednotky a její provozní prostředí;
 - (b) kdo jsou předpokládání uživatelé EER zprávy a co ovlivňuje jejich rozhodování;
 - (c) ověřovaná skutečnost, a pokud je to relevantní, její vztah k dalším ověřovaným skutečnostem, o nichž účetní jednotka reportuje;
 - (d) zda účetní jednotka chce ověřit jen určitou část informací uvedených v EER zprávě a proč;
 - (e) použitá kritéria a způsob jejich výběru nebo vytvoření;
 - (f) kde budou EER informace o ověřované skutečnosti prezentovány, například zda budou součástí hlášení pro regulační orgán nebo zda budou uvedeny v samostatné zprávě.

Ověřovací zakázka prováděná poprvé

114. Jestliže se jedná o ověřovací zakázku, která má být provedena poprvé, je pravděpodobné, že posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, bude náročnější než v případě opakující se zakázky, zvláště když proces sestavování EER zprávy je v účetní jednotce teprve v počátečních fázích a stále se vyvíjí, resp. když je navrhovaná zakázka složitá.
115. Někdy odborník nejprve provede zakázku, která nemá charakter ověřování a jejímž cílem je zjistit, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, a pokud tomu tak není, identifikovat opatření, jimiž vedení účetní jednotky odstraní překážky bránící přijetí ověřovací zakázky (podrobnější informace viz odstavce [122–123](#)). Taková zakázka se někdy označuje jako „posouzení připravenosti“. V jejím rámci odborník provede za sjednaných podmínek předběžné postupy posuzující přijetí ověřovací zakázky, aniž by se předem zavazoval k jejímu přijetí. Zakázka, která nemá charakter ověřování, není ověřovací zakázkou prováděnou v souladu s ISAE 3000 (revidované znění), protože nebyla posuzována existence předpokladů podmiňujících její provedení. Taková zakázka nicméně může potenciálně ohrozit nezávislost odborníka při následném provádění ověřovací zakázky. Viz odstavce [117–121](#).
116. Přístup popsáný v odstavci [115](#) odborníkovi pomáhá řídit očekávání autora EER zprávy, pokud jde o možnost provést za daných okolností navrhovanou ověřovací EER zakázku. Vedení účetní jednotky a osobám pověřeným její správou a řízením navíc poskytuje užitečné informace o připravenosti účetní jednotky na ověřovací zakázku. Tyto informace mohou podnítit vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, aby v případě existence překážek podnikly kroky ke zvýšení připravenosti účetní jednotky na ověřovací zakázku.

Nezávislost a etické aspekty

117. Pokud odborník provede v účetní jednotce posouzení připravenosti a následně přijme ověřovací zakázku, může tím vzniknout hrozba vlastní zainteresovanosti, hrozba kontroly po sobě samém nebo hrozba protekčního vztahu. Tyto hrozby mohou vzniknout například, když odborník předkládá vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením návrhy týkající se aspektů ověřované skutečnosti, informací o ověřované skutečnosti nebo kritérií pro navrhovanou ověřovací EER zakázku, případně návrhy týkající se procesu přípravy EER informací či souvisejících vnitřních kontrol.

118. Charakter a úroveň potenciálních hrozeb vznikajících v případě, že odborník postupuje podle odstavce [115](#), závisí na okolnostech. Pokud odborník předpokládá, že navrhovanou ověřovací zakázku přijme, musí každou potenciální hrozbu vyhodnotit a řešit v souladu s příslušnými etickými požadavky.
119. Požadavky a aplikační ustanovení relevantní pro uplatňování koncepčního rámce v případech, kdy odborník poskytuje klientům služby, které nemají charakter ověřování a které mohou ohrozit jeho nezávislost, stanoví [Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky \(včetně Mezinárodních standardů nezávislosti\)](#) („Kodex IESBA“).
120. Poskytování poradenství a doporučení, jejichž cílem je podpora vedení klienta, u něhož se provádí ověřování, při plnění jeho povinností, se nepovažuje za přebírání manažerské odpovědnosti, pokud vedení účetní jednotky činí všechny související úsudky a rozhodnutí, za které je odpovědné.
121. Podobně platí, že pokud odborník pomáhá autorovi EER zprávy při dokumentování kritérií, která již účetní jednotka vytvořila, ale nezdokumentovala, nevzniká tím hrozba kontroly po sobě samém, protože činnost odborníka je omezena na dokumentování předložených informací. U zakázky s nepřímým vykazováním ale příslušné etické požadavky zakazují odborníkovi převzít manažerskou odpovědnost za výběr nebo vypracování kritérií či za přípravu informací o ověřované skutečnosti. Hrozba kontroly po sobě samém může vzniknout zejména tehdy, pokud se firma podílí na přípravě informací o ověřované skutečnosti, které se následně stanou předmětem zakázky s nepřímým vykazováním.

Reakce odborníka, nejsou-li splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky

122. Pokud odborník zjistí, že nejsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, musí tuto skutečnost projednat s najímající stranou (s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky). Není-li možné provést takové změny, které zajistí splnění těchto předpokladů, nesmí odborník podle odstavce 25 Standardu zakázku přijmout jako ověřovací zakázku, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy.
123. Jestliže odborník nemůže přijetí zakázky odmítnout, protože mu to právní předpisy zakazují, i když autor EER zprávy nesplnil své povinnosti, musí zvážit, zda je třeba vyjádřit závěr s výhradou nebo vyjádření závěru odmítnout. Taková zakázka nebude zakázkou provedenou v souladu se Standardem, a odborník tudíž nesmí (viz odstavec 25 Standardu) ve své zprávě o ověření deklarovat soulad se Standardem ani se žádným jiným standardem ISAE.

PŘÍKLAD

Auditorská firma působící ve veřejném sektoru je ze zákona povinná přijmout ověřovací zakázku, jejímž předmětem jsou informace o výkonnosti služeb subjektu z veřejného sektoru. Tuto povinnost má i v případě, že nejsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky. V takové situaci ale nesmí ve své zprávě deklarovat soulad s ISAE 3000 (revidované znění).

124. V následujícím rámečku shrnujeme aspekty, které odborník zohledňuje, když posuzuje splnění předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky. Tyto aspekty jsou pouze ilustrativní, nejde o jediný způsob, jak může odborník předpoklady posuzovat. Písmena A–H odpovídají písmenům A–H ve vývojovém diagramu, který je uveden výše v této kapitole.

- A. Předběžná znalost okolností zakázky, například: Znáš dostatečně účetní jednotku, odvětví, v němž působí, a další okolnosti ověřovací zakázky, abych mohl určit, zda jsou splněny předpoklady podmiňující její provedení? Posuzování těchto předpokladů se provádí s ohledem na okolnosti zakázky.
- B. Jsou role a odpovědnosti příslušných stran vhodné vzhledem k okolnostem navrhované zakázky? Např.:
- Definoval autor EER zprávy účel zprávy o ověření a její předpokládané uživatele?
 - Je autor EER zprávy současně také odpovědnou a najímající stranou? Pokud tyto role plní různé strany, čím se vyznačují jejich vzájemné vztahy? (viz odstavec A37 a příloha Standardu)
 - Uznal, resp. uzná autor EER zprávy svou odpovědnost za ověřovanou skutečnost? (viz odstavec A38 Standardu)
 - Postupuje autor EER zprávy při přípravě informací o ověřované skutečnosti tak, aby měl pro tyto informace přiměřený základ, a je jeho postup náležitě podpořen relevantními aspekty vnitřního kontrolního systému účetní jednotky?
- C. Charakteristické znaky ověřované skutečnosti: Lze ověřovanou skutečnost identifikovat? Je možné ji konzistentně měřit nebo hodnotit podle příslušných kritérií tak, aby bylo možné postupy provedenými na informacích o ověřované skutečnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace? (viz odstavce A40–A44 Standardu a odstavce [78–81](#) výše)
- D. Jsou příslušná kritéria vhodná vzhledem k okolnostem zakázky? Jaká kritéria budou použita? A jsou relevantní, úplná, spolehlivá, neutrální (nestranná) a srozumitelná sama o sobě, nebo je třeba, aby je účetní jednotka dále rozpracovala? (Proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat, viz odstavec [82–83](#) výše a kapitola [4](#)), např.:
- Specifikují kritéria to, o čem se bude reportovat, jak to má být měřeno nebo hodnoceno a jak to má být popsáno/vysvětleno a vykázáno, včetně různých aspektů ověřované skutečnosti?
 - Byly informace o ověřované skutečnosti, které budou předmětem ověřovací EER zakázky, správně vymezeny? Pokud tyto informace představují pouze část EER zprávy, byly vybrány objektivním (nepředpojatým) způsobem? (viz též odstavec [89–106](#) výše)
- E. Budou kritéria rámce a případná další kritéria vytvořená účetní jednotkou dána předpokládaným uživatelům k dispozici jedním ze způsobů uvedených v odstavci A51 Standardu (viz též odstavec [84](#) výše a kapitola [5](#))?
- F. Věřím, že budu schopen získat důkazní informace, které potřebuji pro vyjádření závěru ve zprávě o ověření? (viz odstavce A53–A55 Standardu, odstavec 26(c) ISQC 1, odstavec [85](#) výše a kapitola [8](#))
- Nebo autor EER zprávy omezil rozsah mé práce (viz odstavec A156(c) Standardu) tak, že patrně nebudu schopen získat důkazní informace, které potřebuji?

- Nebo byla integrita autora EER zprávy zpochybněna? (viz odstavec 26(c) ISQC1)
- G. Bude závěr odborníka uveden v písemné zprávě, která bude obsahovat minimálně základní prvky (náležitosti) stanovené v odstavci 69 Standardu? (viz též odstavec [86](#) výše a kapitola [12](#))
- H. Má zakázka racionální účel? (viz odstavec A56 Standardu a odstavec [87](#) výše)

Kapitola 4: Proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat

Čemu je věnována tato kapitola

125. Jak vysvětlujeme v kapitole [3](#), jedním z předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky je vhodnost kritérií vzhledem k okolnostem zakázky. V úvodu této příručky upozorňujeme na fakt, že EER výkaznictví se může týkat různých ověřovaných skutečností, resp. jejich různých aspektů. Z použitých kritérií proto musí jasně vyplývat, o čem bude EER zpráva reportovat, jak to má být měřeno nebo hodnoceno a jak to má být ve zprávě vysvětleno/popsáno a vykázáno. Tento požadavek samozřejmě platí i pro kritéria týkající se výběru reportingových témat, která budou obsahem EER zprávy.
126. V souvislosti s ověřovací EER zakázkou mohou nastat, mimo jiné, následující situace:
- neexistuje rámec, jímž by se autor EER zprávy mohl řídit;
 - EER rámec (rámce) neposkytuje dostatečně podrobné pokyny, aby autor EER zprávy mohl spolehlivě posoudit, o jakých tématech má reportovat.
127. V těchto případech musí účetní jednotka obvykle zavést proces identifikace reportingových témat, který bude zohledňovat informační potřeby předpokládaných uživatelů zprávy.
128. EER rámce takový proces běžně označují jako „posouzení materiality“ (v angl. „materiality assessment“ nebo „materiality process“). Koncept materiality ale není totéž co koncept relevantnosti, i když se oba týkají rozhodování uživatelů. Relevantnost se posuzuje při hodnocení vhodnosti kritérií, zatímco materialita je hranice významnosti pro rozhodování, kterou odborník zvažuje ve vztahu k potenciálním zjištěným nesprávnostem, a to s ohledem na okolnosti dané zakázky. Konceptem materiality se podrobněji zabýváme v kapitole [9](#). Proces popsany výše v odstavci [127](#) označujeme v této příručce spojením „proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat“, a podrobněji se jím zabýváme v této kapitole.
129. Standard nevyžaduje, aby odborník posuzoval proces, kterým účetní jednotka prošla při identifikaci reportingových témat. Odborník je ale povinen se ujistit, že jsou kritéria použita autorem EER zprávy vzhledem k okolnostem zakázky vhodná (viz kapitoly [3](#) a [5](#)). To platí rovněž pro kritéria, která autor EER zprávy používá pro výběr reportingových témat do své zprávy. Pro odborníka proto může být při posuzování vhodnosti těchto kritérií užitečné, když rozumí tomu, jak účetní jednotka tato témata vybírala. Pokud se rozhodne se s tímto procesem seznámit, tato kapitola mu poskytne návod, jak na to.

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

130. Tato kapitola je věnována tomu, jak postupují autoři EER zpráv, kteří je sestavují s vědomím důležitosti náležité přípravy před tím, než účetní jednotka požádá o nezávislé ověření své zprávy. Cílem této kapitoly je poskytnout vodítko odborníkům posuzujícím to, jak účetní jednotka postupovala. Není tedy určena jako návod pro autory EER zpráv, i když i pro ně může být přínosná.
131. Odstavec 12(c) Standardu definuje kritéria jako „měřítka používaná k měření a hodnocení ověřované skutečnosti“. Kritéria tedy stanoví:
- co se má reportovat (tj. ověřovanou skutečnost, včetně „reportingových témat“);
 - jak se to má měřit nebo hodnotit;
 - jak to má být popsáno/vysvětleno a vykázáno.

132. U auditu účetní závěrky jsou kritéria, která její autor uplatňuje, všeobecně uznávané účetní standardy, například IFRS. Slouží jako referenční rámec zajišťující, že i když jsou účetní závěrky sestavovány různými účetními jednotkami, děje se tak jednotným způsobem. Stejně tak je nějaký referenční rámec potřeba, když má odborník ověřovat EER informace. Takovým rámcem jsou vhodná kritéria.
133. Jeden z aspektů, jímž se EER reporting v praxi liší od účetního výkaznictví, je, že autor EER zprávy často potřebuje zavést proces pro rozhodování o tom, co do EER informací zahrnout, protože jak je uvedeno v odstavci [126](#), EER rámce neposkytují vždy dostatečně podrobné vodítko, aby autor EER zprávy mohl spolehlivě posoudit, jakými tématy se v ní má zabývat.
134. Vzhledem k tomu, že rámec konkrétně nespecifikuje, jaká témata mají být do EER informací zahrnuta, otevírá výběr reportingových témat navíc značný prostor pro neobjektivitu (předpojatost) vedení. V takové situaci je důležité, aby odborník při posuzování vhodnosti kritérií, která autor EER zprávy použil při sestavování EER informací o ověřované skutečnosti, zachovával profesní skepticismus a uplatňoval odborný úsudek (podrobnější informace viz kapitola [2](#)).

Posuzování procesu, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat

135. Jak je uvedeno v odstavci [126](#), jestliže rámec dostatečně podrobně nespecifikuje relevantní témata EER zpráv, není pravděpodobné, že by jeho kritéria mohla být sama o sobě považována za vhodná. Patrně budou postrádat relevantnost nebo úplnost a nebudou ani spolehlivá, pokud rámec obsahuje jen obecné zásady, které neumožňují přiměřeně konzistentní výběr relevantních reportingových témat. V takovém případě lze zavést proces identifikace reportingových témat.

PŘÍKLAD

Účetní jednotka sestavuje EER zprávy podle určitého EER rámce, který vyžaduje, aby v nich uváděla popis hlavních rizik a nejistot, kterým čelí. Rámec tato rizika a nejistoty ale nijak nespecifikuje, ani nestanoví, jak je vyhodnocovat a jak je vysvětlit/popsat a vykázt ve zprávě. EER rámce většinou nemohou tyto věci specifikovat, protože se to u jednotlivých účetních jednotek liší.

Účetní jednotka proto zavedla proces, který mapuje její hlavní rizika a nejistoty (reportingová témata) i to, jaké informace o nich reportovat a jak tyto informace vysvětlit/popsat a vykázt ve zprávě. Očekává se, že výsledkem tohoto procesu budou informace o hlavních rizicích a nejistotách, které budou úplné, relevantní, spolehlivé, neutrální (nestranné) a srozumitelné (tj. použitá kritéria jsou vhodná).

PŘÍKLAD

EER rámec vyžaduje, aby účetní jednotka ve zprávě uvedla určité ukazatele, např. čas (v hodinách) strávený zaměstnanci na školeních za určité období. Rámec přesně specifikuje, (i) jak definovat „zaměstnance“, (ii) co je „školení“ a (iii) jak ukazatel vypočítat.

V tomto případě autor EER zprávy nepotřebuje žádný proces identifikace reportingových témat, protože orgán schvalující rámec již posoudil, co chtějí předpokládaní uživatelé vědět a jak mají být informace měřeny nebo hodnoceny. Tak tomu běžně je u reportů, které plní konkrétní regulační požadavky. Některé EER rámce, například standardy přijímané Radou pro environmentální účetní standardy (Sustainability Accounting Standards Board, SASB), přímo určují, jaké ukazatele budou pravděpodobně relevantní pro konkrétní ekonomické odvětví.

136. Smyslem níže uvedeného vývojového diagramu je poskytnout odborníkovi vodítko v případě, že autor EER zprávy absolvoval proces identifikace reportingových témat a odborník se domnívá, že by bylo užitečné tento proces posoudit. Na levé straně diagramu je popsán a blíže vysvětlen předpokládaný postup autora EER zprávy při identifikaci reportingových témat. Na pravé straně diagramu jsou popsány jednotlivé kroky, jimiž prochází odborník, a to včetně odkazů na příslušné odstavce této příručky, kde se těmito kroky zabýváme podrobněji.

Krok 1: Kontext procesu, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat

137. Odborník obvykle začíná posouzením širšího kontextu, ve kterém v účetní jednotce probíhá proces identifikace reportingových témat. Tento kontext zahrnuje např. následující okolnosti zakázky:

- účel zprávy (tj. EER informací) (krok 1a);
- předpokládání uživatelé (krok 1b);
- účetní jednotka a její prostředí;
- výběr kritérií (EER rámec nebo kritéria vyvinutá účetní jednotkou) (viz kapitola 5).

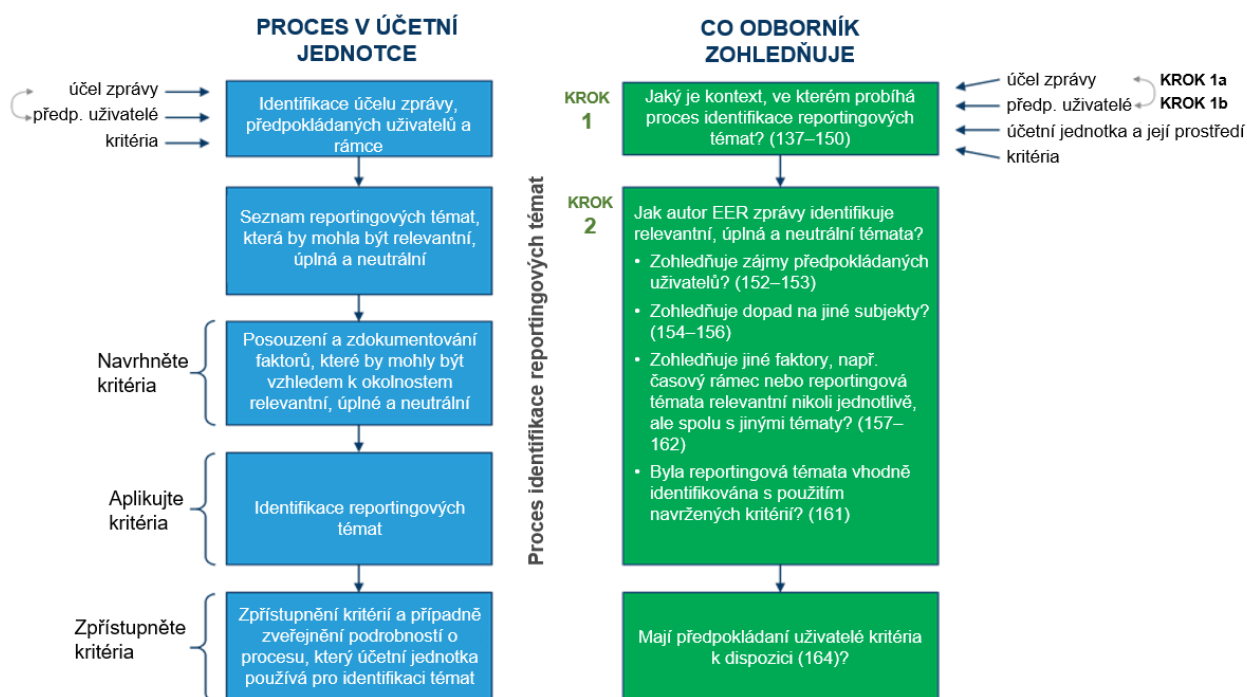


Diagram 7 – Proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat

138. Pokud má účetní jednotka zdokumentovaný proces identifikace reportingových témat i související rozhodnutí, může tato dokumentace odborníkovi posloužit jako užitečný výchozí bod. Pokud taková dokumentace neexistuje, může se odborník na tento proces dotázat autora EER zprávy. Pokud účetní jednotka neprošla vhodným procesem, aby určila obsah svého EER výkaznictví, bude patrně nutné, aby odborník zvážil, zda jsou splněny všechny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky. Podrobněji k situaci, kdy nejsou tyto předpoklady splněny, viz odstavce 122–123 kapitola 3.

139. Některé EER rámce stanoví účel EER zprávy a určují, kdo jsou její předpokládání uživatelé. Jiné to nespecifikují a nechávají to na účetní jednotce.

140. Pokud autor EER zprávy používá určitý konkrétní EER rámec, odborník by měl znát a posoudit, jak tento rámec upravuje identifikaci reportingových témat, která jsou relevantní (pokud ji upravuje).

PŘÍKLAD

Jestliže účetní jednotka reportuje například o lidských právech v souladu s obecnými zásadami OSN v oblasti podnikání a lidských práv (United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights), její zpráva se nezaměřuje pouze na rizika, jimž je vystavena ona sama, ale také na rizika pro osoby, které jsou ovlivněny její činností.

Podle některých EER rámců, například podle koncepčního rámce Rady pro environmentální účetní standardy (Sustainability Accounting Standards Board, SASB), je relevantní to, co může pro účetní jednotku představovat finanční riziko. Jiné rámce se při definování relevantnosti zaměřují na vliv účetní jednotky na ekonomiku, životní prostředí nebo na širší společnost. Například iniciativa Global Reporting Initiative (GRI) definuje „materiální“ témata jako ta, která odrážejí významné ekonomické, environmentální a sociální dopady činnosti organizace nebo podstatně ovlivňují hodnocení a rozhodnutí zainteresovaných stran.

141. V následujících odstavcích podrobněji vysvětlujeme, jak odborník posuzuje účel EER zprávy (krok 1a) a její předpokládané uživatele (krok 1b). Tím, jak odborník posuzuje kritéria, se obecněji zabýváme v kapitole [5](#) a vnitřním kontrolním systémem v kapitole [6](#).

Krok 1a: Jak autor EER zprávy identifikoval účel EER informací?

142. Účelem EER zprávy je seznámit skupinu(y) jejich uživatelů s konkrétními informacemi o ověřované skutečnosti. EER informace například reportují:
- o vlivu účetní jednotky na přírodní prostředí;
 - o činnosti účetní jednotky během určitého období a o tom, jak její aktivity přispívají k naplňování jejích cílů;
 - o tom, jak účetní jednotka vytváří „hodnotu“;
 - o tom, co účetní jednotka plánuje dělat v budoucnu a jaké očekává výsledky.
143. Účel, proč účetní jednotka reportuje EER informace, dává odborníkovi širší kontext, v jehož rámci zvažuje úsudky uplatněné autorem EER zprávy.

Krok 1b: Jak autor EER zprávy identifikoval předpokládané uživatele EER informací?

144. Odborník obvykle posuzuje, zda se autor EER zprávy seznámil s obecným charakterem rozhodnutí, která předpokládaní uživatelé pravděpodobně učiní na základě EER informací, resp. pod jejich vlivem, a zda toto seznámení zdokumentoval.
145. Předpokládaní uživatelé nejsou totéž co zainteresované strany. Zainteresovaná strana obvykle:
- má s účetní jednotkou nějaký vztah a interakci;
 - je přímo nebo nepřímo ovlivněna jednáním účetní jednotky.

Jestliže zainteresovaná strana není současně i předpokládaným uživatelem, mohou její zájmy zastupovat jiné strany, které předpokládanými uživateli jsou. I když se u nějaké třídy zainteresovaných stran, která má legitimní zájem na EER zprávě, neočekává, že ji použije, neznamená to, že reportingová témata naplňující její informační potřeby nebudou relevantní pro ostatní třídy předpokládaných uživatelů.

PŘÍKLAD

Oběť dětské otrocké práce v rámci výrobního dodavatelského řetězce společnosti (zainteresovaná strana) si pravděpodobně nebude moci zprávu společnosti přečíst, nicméně její zájmy mohou zastupovat charitativní organizace, politici nebo lobbisté (zmocněnci) bojující proti dětské práci, kteří mohou využít své postavení k ovlivňování zákazníků společnosti.

146. Uživatelé EER informací mohou tvořit jedinou skupinu nebo mohou zahrnovat více skupin s potenciálně odlišnými informačními potřebami. EER informace se nemohou zaměřovat na potřeby každého jednotlivého předpokládaného uživatele, nicméně autor EER zprávy obvykle musí zvážit, jaké společné informační potřeby tyto jednotliví předpokládaní uživatelé mají.
147. Předpokládané uživatele podrobněji upravuje odstavec A16 Standardu, který říká, že za určitých okolností, kdy existuje velký počet potenciálních uživatelů, je někdy nutné předpokládané uživatele omezit na „hlavní zainteresované strany sdílející významné společné zájmy“. Pokud to příslušný EER rámec umožňuje, může to být užitečné v případě, že jsou EER informace zveřejněny bez uvedení předpokládaných uživatelů, fakticky ve prospěch společnosti jako celku.
148. Různé skupiny předpokládaných uživatelů mohou mít různé informační potřeby nebo postoje. Co je relevantní pro jednu skupinu předpokládaných uživatelů, nemusí být relevantní pro jinou.

PŘÍKLAD

EER zpráva státní nemocnice o výkonnosti její klinické funkce může mít např. tyto uživatele:

- vládu, která potřebuje vědět, zda je občanům poskytována adekvátní zdravotní péče a zda jsou zdroje využívány efektivně;
- skupiny pacientů (současných nebo potenciálních) a širokou veřejnost, kteří chtějí vědět, zda je nemocnice schopná zajistit zdravotní péči pro širší komunitu při kontrole nemocí a zda je klinicky bezpečná;
- pacienta s rakovinou, který se zajímá o to, zda ho nemocnice dokáže úspěšně léčit.

V tomto příkladu budou patrně první dvě skupiny předpokládanými uživateli, ale jednotlivý pacient sám o sobě předpokládaným uživatelem asi nebude, ale může být členem skupiny pacientů.

149. Stačí, že si předpokládaní uživatelé EER informace jen přečtou, to je samo o sobě validní způsob jejich použití. I když je výsledkem to, že se na základě těchto informací rozhodnou nepodniknout žádné kroky, jejich informační potřeba byla legitimní, protože jim pomohla dospět k tomuto rozhodnutí. Relevantnost tudíž nezávisí na tom, zda předpokládaní uživatelé podniknou na základě EER informací nějaké kroky.

150. V následující tabulce jsou uvedeny některé příklady potenciálních skupin uživatelů. Seznam není vyčerpávající, ale může odborníkovi posloužit jako výchozí bod pro posouzení toho, jak autor EER zprávy identifikoval její předpokládané uživatele. Kromě skupin uvedených v tabulce musí odborník zohlednit i skupiny, které jsou specifické pro danou účetní jednotku.

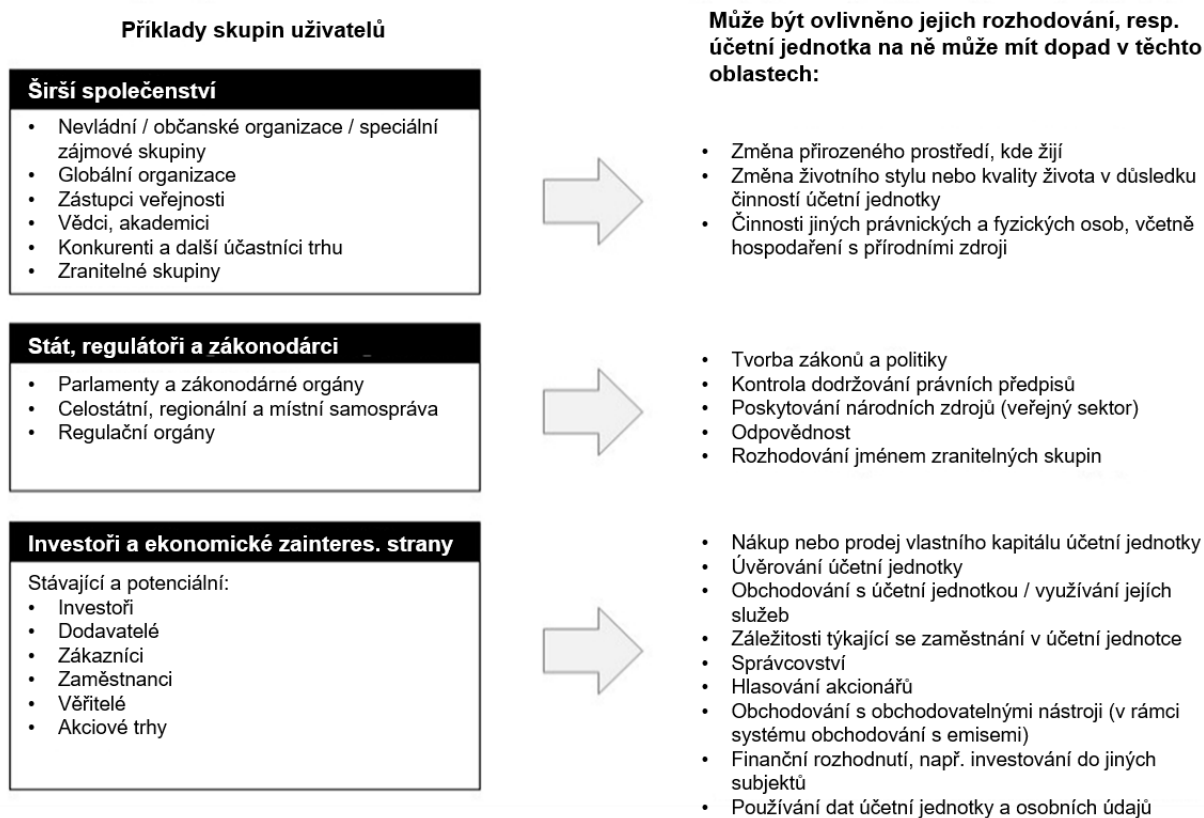


Diagram 8 – Skupiny uživatelů a jejich informační potřeby

Krok 2: Výběr reportingových témat pro EER informace

151. Odborník obvykle posuzuje, jak autor EER zprávy identifikoval relevantní reportingová témata. Autor EER zprávy to většinou dělá v několika fázích, přičemž bere v úvahu použitý EER rámec (rámce), účel EER zprávy a předpokládané uživatele. Původně delší seznam potenciálních reportingových témat tak postupně „filtruje“, až mu zbydou jen ta, která jsou vzhledem k okolnostem zakázky relevantní.

Zájmy předpokládaných uživatelů

152. Jednou z možností, jak posoudit, zda je něco relevantní, je určit, zda je to předmětem zájmu předpokládaných uživatelů.

153. Příklady záležitostí, které mohou být pro předpokládané uživatele zajímavé:

- záležitost pravděpodobně přiměje investory k nákupu nebo prodeji majetkového podílu v účetní jednotce;
- záležitost pravděpodobně změní cenu akcií účetní jednotky nebo hodnotu podniku;
- o záležitosti referovala média (lokální, celostátní nebo globální), resp. záležitost by mohla vzbudit jejich zájem, pokud bude v EER zprávě uvedena;

- záležitost vyvolala velký počet stížností (např. zákazníků, dodavatelů nebo jiných zainteresovaných stran);
- k záležitosti se spontánně vyjádřilo několik zainteresovaných stran;
- záležitost je předmětem velkého celospolečenského zájmu nebo je na ni veřejnost velmi citlivá;

PŘÍKLAD

Několik příkladů: otázky týkající se lidských práv, vyšetřované případy korupce účetní jednotky, výše daní zaplacených v jurisdikcích, kde účetní jednotka působí, nebo odměňování vedoucích pracovníků.

- jedná se o záležitost, kterou běžně reportují srovnatelné společnosti a konkurenti v odvětví, ve kterém účetní jednotka působí;
- záležitost souvisí s (ne)dodržováním právních předpisů, mezinárodních dohod nebo dobrovolných dohod se strategickým významem pro organizaci a její zainteresované strany.

„Dopad“ na jiné subjekty

154. Někdy není možné jen na základě zájmu předpokládaných uživatelů plně posoudit, jaká reportingová témata by mohla být relevantní. Alternativním, resp. doplňujícím přístupem v takové situaci je posoudit, jaká potenciální reportingová témata jsou významná. V závislosti na účelu EER informací lze významnost reportingových témat posuzovat buď v kontextu výkonnosti účetní jednotky (při naplňování jejích strategických cílů), nebo z hlediska dopadu, který má na jiné subjekty. Tento přístup je někdy označován jako posuzování „dopadu“ na jiné subjekty.
155. Dopad na jiné subjekty se v závislosti na účelu EER informací může týkat dopadu na fyzické osoby, organizace, širší společenství nebo na životní prostředí a může být buď přímý, tj. je důsledkem jednání a rozhodnutí vedení účetní jednotky, nebo nepřímý, tj. vyplývá ze vztahů účetní jednotky nebo z přímého či nepřímého působení sil vnějších vůči účetní jednotce. Viz též kapitola [9](#).

PŘÍKLAD

Společnost pravidelně vypouští do řeky velké množství znečišťujících látek. To má přímý dopad na životní prostředí i na místní komunity využívající řeku k rybolovu nebo zásobování vodou. Pro společnost samotnou to může mít jednak nepřímé dopady, například kvůli ztrátě tržeb od zákazníků, kteří nejsou spokojeni s jejím postojem, kvůli němuž dochází k poškozování životního prostředí, a jednak přímé dopady, jako jsou náklady na čištění nebo pokuty od úřadů.

156. Příklady záležitostí svědčících o větší relevantnosti při posuzování očekávaného dopadu na jiné subjekty:
- záležitost představuje pro účetní jednotku velké riziko nebo příležitost (má např. vliv na její dobrou pověst nebo na udělování licencí, které potřebuje ke své činnosti);
 - záležitost má materiální přímé finanční důsledky (což je dáno materialitou stanovenou pro účely účetní závěrky);
 - záležitost má nebo potenciálně bude mít zásadní vliv na provozní výkonnost účetní jednotky;

- záležitost má nebo potenciálně bude mít zásadní vliv na provozy nebo aktivity jiných účetních jednotek;
- v důsledku záležitosti došlo nebo může dojít k velkým přímým škodám na přírodních zdrojích nebo na životním prostředí;
- záležitost se týká strategických příležitostí, které by mohly posílit konkurenční pozici účetní jednotky;
- záležitost se týká klíčových hodnot účetní jednotky, jejích zásad, strategií, systémů provozního řízení, cílů a záměrů nebo jejích zainteresovaných stran.

Další aspekty

157. Někteří autoři EER zpráv zpracovávají výsledky své analýzy reportingových témat, která jsou vzhledem k účelu EER zprávy „zajímavá pro předpokládané uživatele“ a která by měla „dopad na jiné subjekty“, formou korelačního diagramu (bodového grafu). Tento diagram zobrazuje jednotlivá reportingová témata na dvou osách, jednou z nich je „Zájem předpokládaných uživatelů“ a druhou „dopad na jiné subjekty“.
158. Pozice reportingových témat vůči oběma osám odráží jednak pravděpodobnost, že téma existuje, resp. že se vyskytne, a jednak míru významnosti, pokud jde o jeho „zajímavost pro předpokládané uživatele“ a „dopad na jiné subjekty“. Zohlednění kombinovaného vlivu pravděpodobnosti a významnosti tématu na potenciál být relevantní znázorňuje graf, který zobrazuje reportingová témata vzhledem k samostatným osám pro jejich pravděpodobnost a jejich významnost:
- pokud je něco prakticky jisté nebo skutečné, je pravděpodobnost výskytu maximální a míra významnosti je jedinou proměnnou;
 - při posuzování pravděpodobnosti se zohledňuje, zda je daná záležitost pod kontrolou účetní jednotky, resp. jejího vedení nebo mimo ni.
159. Důležitým aspektem při posuzování dopadu nebo relevantnosti je často také zvolený časový rámec.

PŘÍKLAD

Můžeme to ilustrovat na společnosti vlastníci továrny na pozemcích ležících na nevyvýšeném mořském pobřeží. Očekává se, že kvůli stoupající hladině moří bude areál továrny za pět let nepoužitelný.

I když se v příštích pěti letech ještě fakticky nic nestane, tyto informace jsou relevantní jak pro uživatele zprávy, kteří mají na společnosti krátkodobý zájem (například investor zvažující investici na dobu tří let), tak pro uživatele s dlouhodobým zájmem (například banka, která poskytla úvěr se splatností za deset let zajištěný areálem továrny), protože tyto aspekty se pravděpodobně promítnou do ceny investice. Odborník patrně bude muset posoudit, zda je časový rámec zvolený autorem EER zprávy vhodný a zda je v EER informacích dostatečně vysvětlen/popsán.



160. Někdy je důležité, aby autor EER zprávy do identifikace reportingových témat zapojil i zainteresované strany. Otevřený dialog s nimi obvykle přináší lepší výsledky než jejich pasivní interakce, resp. když jsou jen požádány, aby se vyjádřily ke stávajícímu seznamu reportingových témat. Patrně je ale bude nutné adekvátně informovat o účetní jednotce a její činnosti, aby se mohly účinně zapojit.

161. Když odborník posuzuje, jak účetní jednotka identifikovala reportingová témata a zda jsou kritéria pro jejich identifikaci vhodná a zda byla vhodně aplikována (tj. zda vedou k EER informacím, které jsou relevantní, úplné, spolehlivé, neutrální (nestranné) a srozumitelné), může použít některé z následujících zdrojů.

Příklady interních zdrojů:

- diskuse s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky;
- předchozí reporting účetní jednotky;
- programy schůzí statutárního orgánu nebo vrcholového vedení a výborů a zápisy z nich;
- vyhodnocení rizik;
- strategické dokumenty připravené účetní jednotkou;
- hlášení whistleblowerů;
- informace od interního (nebo externího) právního poradce.

Příklady externích zdrojů (viz kapitola 6 a kapitola 8):

- reporting srovnatelných společností a konkurentů;
- výsledky průzkumů (týkající se dané účetní jednotky, srovnatelných společností nebo celého odvětví);
- stížnosti dodavatelů/zákazníků;
- rozhovory se zainteresovanými stranami, informační činnost, zapojení zainteresovaných stran;
- informace z internetu a sociálních sítí;
- názory expertů na globální megatrendy;
- cíle udržitelného rozvoje OSN;
- požadavky na regulační reporting.

Souhrnné posouzení reportingových témat

162. Je vhodné, aby autor EER zprávy v rámci procesu identifikace reportingových témat zohledňoval jak témata, která jsou jednotlivě relevantní, tak ta, která jsou relevantní ve spojení s jinými tématy, například proto, že několik témat spolu souvisí.

PŘÍKLAD

Informace o odchodech zaměstnanců nemusí být samy o sobě relevantní, stejně jako informace o několika stížnostech zákazníků nebo o ukončení dvou dodavatelských smluv. Pokud se však ukáže, že informace o těchto událostech spolu souvisí a svědčí o vážných problémech s vrcholovým vedením společnosti, mohou být tyto informace relevantní.

Vysvětlující a popisné informace o procesu, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat

163. I když EER rámec nevyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o procesu, kterým autor EER zprávy prošel při identifikaci reportingových témat, mohou být takové informace pro předpokládané uživatele zprávy užitečné. Odborník proto může vyzvat autora EER zprávy, aby

zveřejnil (buď ve zprávě, nebo jinde, například na webových stránkách účetní jednotky), jak při identifikaci reportingových témat postupoval, a aby uvedl podrobnosti o tom, co bylo do EER informací zahrnuto a co vynecháno.

164. Předpokládaným uživatelům musí být vždy zpřístupněna kritéria, která účetní jednotka použila pro identifikaci reportingových témat, i další příslušná kritéria, bez ohledu na to, zda účetní jednotka zveřejnila, jak postupovala při identifikaci reportingových témat, či nikoli (viz též kapitola [5](#) a odstavec [221](#)).

Kapitola 5: Posouzení vhodnosti a dostupnosti kritérií

Čemu je věnována tato kapitola

165. Tato kapitola vysvětluje, jak odborník postupuje ve fázi plánování ověřovací EER zakázky, když posuzuje, zda jsou kritéria, která si účetní jednotka zvolila, vzhledem k okolnostem zakázky vhodná (viz odstavce 41 a 24(b)(ii) Standardu). Návodné informace v této kapitole budou přínosem také při vyhodnocování vhodnosti a dostupnosti kritérií v souvislosti s posuzováním toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky (viz kapitola [3](#)). Relevantní budou především v následujících situacích:
- kritéria příslušného rámce nejsou „obecně uznávanými kritérii“ ani nejsou stanovena právními předpisy, a nelze tudíž předem předpokládat, že jsou vhodná (viz odstavec A49 Standardu);
 - rámec určuje obecné principy, ty ale nejsou definovány dostatečně podrobně, aby samy o sobě představovaly vhodná kritéria.
166. Odborník mnohdy posuzuje kritéria, která si účetní jednotka sama navrhla nebo která si vybrala z jednoho nebo několika dostupných rámců. V takové situaci pro něj bude posuzování kritérií patrně náročnější, bude muset mimo jiné zvážit, jak velká je subjektivita úsudků vedení nebo zda tyto úsudky nepředstavují příležitost pro neobjektivitu (předpojatost) vedení.
167. Při posuzování kritérií odborník vychází z toho, co už udělal během schvalování ověřovací EER zakázky, když posuzoval, zda jsou splněny předpoklady podmiňující její provedení (viz kapitola [3](#)).
168. Informace v této kapitole jsou pro odborníka relevantní rovněž v souvislosti s jeho povinností ujistit se, že kritéria, která si účetní jednotka sama navrhla nebo která vybrala z několika dostupných rámců, budou zpřístupněna předpokládaným uživatelům EER informací.

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

169. Kritéria jsou definována v odstavci 12(c) Standardu jako „měřítka“ používaná k hodnocení ověřované skutečnosti. EER kritériem tedy mohou být např.:
- pokyny určující, co má být reportováno;
 - definice ukazatelů nebo jiných záležitostí, které mají být reportovány;
 - báze použita pro měření nebo hodnocení a další reportingové zásady, včetně zásad týkajících se vykazování a vysvětlujících a popisných informací v EER zprávě,
- které společně tvoří východisko pro sestavení EER informací.
170. Za obecně uznávaná kritéria se považují kritéria vydaná oprávněnými nebo respektovanými odbornými orgány, které se při jejich schvalování řídí transparentním normativním procesem (navíc musí platit předpoklad, že kritéria jsou relevantní z hlediska informačních potřeb předpokládaných uživatelů) (viz odstavec A49 Standardu). Typickým příkladem obecně uznávaných kritérií jsou rámce účetního výkaznictví. Jimi definované báze pro účtování, oceňování, vykazování a pro vysvětlující a popisné informace jsou základem účetních metod používaných účetní jednotkou. Avšak na rozdíl od rámců účetního výkaznictví EER rámce většinou přesně nespecifikují:
- kritéria, podle nichž se bude identifikovat to, co má být reportováno;
 - jak měřit nebo hodnotit a vysvětlit/popsat to, co má být reportováno (tj. jak kritéria aplikovat na ověřovanou skutečnost).

171. Účetní jednotka může kritéria pro konkrétní ověřovací EER zakázku, tj. podle definice v odstavci 12(c) Standardu „příslušná kritéria“, převzít buď z nějakého existujícího EER rámce, nebo si je může navrhnout sama, případně může oba přístupy kombinovat. Obecně uznávaná kritéria (viz odstavec A49 Standardu) budou relevantnější, pokud se při jejich vývoji dodržuje transparentní a komplexní normativní proces, resp. pokud neexistují žádné skutečnosti svědčící o opaku. Jestliže účetní jednotka používá obecně uznávaná kritéria, odborník posoudí, zda existují nějaké skutečnosti svědčící o tom, že tato kritéria nejsou vhodná.
172. Jestliže EER rámec, který účetní jednotka hodlá použít, neobsahuje potřebné podrobnosti nebo není dostatečně komplexní, aby sám o sobě definoval vhodná kritéria, může účetní jednotka vybrat kritéria z jednoho či několika jiných dostupných EER rámců nebo použít vlastní kritéria, která sama vyvinula.
173. Jestliže účetní jednotka vybírá kritéria z různých alternativ existujících v několika dostupných rámcích, vybraná kritéria nemusí být dostatečně relevantní, pokud chybí srovnatelnost mezi jednotlivými obdobími a případně i mezi jednotlivými účetními jednotkami. (V některých případech nicméně nebude nedostatek srovnatelnosti v krátkodobém horizontu tak důležitý. Důležitější bude fakt, že účetní jednotka, která EER informace používá pro své vlastní rozhodování, o nich transparentně reportuje). Dalším úskalím je, že pokud účetní jednotka přijme nějaký rámec jen částečně nebo pokud si navrhne vlastní kritéria, otevírá to větší prostor pro subjektivitu autora EER zprávy nebo pro jeho neobjektivitu (předpojatost). Kritéria jsou navíc někdy složitá, zejména pokud je ověřovaná skutečnost komplexní, což klade zvýšené nároky na kompetence odborníka, případně na zapojení odborníkovy experta (expertů) (viz též kapitola [1](#)). Když odborník posuzuje vhodnost takových kritérií použitých v ověřovací EER zakázce, musí kvůli jejich subjektivitě nebo složitosti ve větší míře uplatňovat odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus (viz kapitola [2](#)). Jejich posouzení tak pro něj představuje víc práce a je obtížnější.

Posouzení vhodnosti a dostupnosti kritérií

Úvod

174. Vhodná kritéria jsou nutnou podmínkou přiměřeně konzistentního měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti, které je založeno na odborném úsudku (viz odstavec A10 Standardu). Vhodnost kritérií se posuzuje s ohledem na okolnosti zakázky. Bez vhodných kritérií jsou závěry týkající se informací o ověřované skutečnosti otevřené individuální interpretaci, čímž se zvyšuje riziko, že informace o ověřované skutečnosti nebudou pro předpokládané uživatele užitečné, resp. že jimi nebudou správně pochopeny.
175. Vymezení pěti charakteristických znaků vhodných kritérií (viz odstavec A45 Standardu) vychází z popisu atributů, které informace o ověřované skutečnosti vykazují, jsou-li sestaveny za použití kritérií naplňujících tyto charakteristické znaky (viz též odstavce [180–200](#)). Vhodné kritérium musí vykazovat všechny tyto charakteristické znaky, nicméně relativní důležitost každého z nich a míra, v níž se u daného kritéria projevuje, se může lišit podle okolností zakázky.
176. Obecnou zásadou vedle těchto pěti charakteristických znaků vhodných kritérií je, že kritéria navržená účetní jednotkou nelze považovat za vhodná, jestliže v důsledku jejich uplatnění budou informace o ověřované skutečnosti pro předpokládané uživatele zavádějící (viz odstavec A50 Standardu).

PŘÍKLAD

Je užitečné představit si kritéria v každodenním kontextu, například jako „pravidla hry“. Aby byla pravidla pro hráče užitečná, tj. aby věděli, jak hru hrát, musí pravidla být relevantní a nesmí obsahovat nadbytečné informace, například jak hrát nějakou úplně jinou hru. Musí zajistit opakovatelnost (musí být spolehlivá), aby různí hráči hráli hru konzistentním způsobem. Musí obsahovat všechna potřebná pravidla (musí být úplná), aby se hráči nemuseli ptát, co mají dělat. Nesmí být subjektivní ani nesmí být libovolně měněna (musí být neutrální (nestranná)) a musí být jasná a jednoznačná (musí být srozumitelná), aby jim rozuměli hráči a případně i pro rozhodčí. A kromě toho všeho musí být dostupná, aby k nim měli hráči přístup a věděli, jak se hra má hrát.

Co odborník zohledňuje

177. Následující diagram shrnuje aspekty, které odborník zohledňuje, když posuzuje vhodnost a dostupnost kritérií. Není-li uvedeno jinak, čísla v závorce odkazují na odstavce této kapitoly.

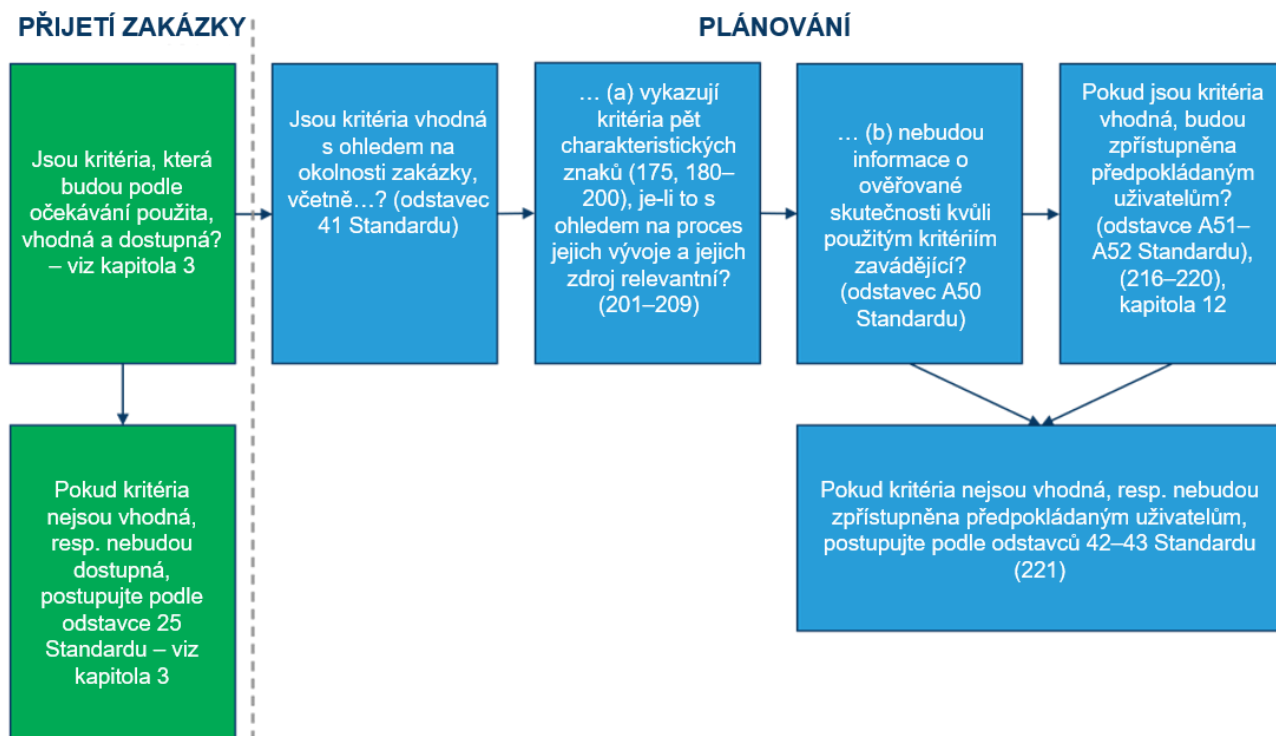


Diagram 9 – Posouzení vhodnosti a dostupnosti kritérií

Kvalitativní charakteristické znaky EER informací vyžadovaných EER rámcem (viz též kapitola 10)

178. Jestliže příslušná kritéria, která účetní jednotka použila, nejsou obecně uznávanými kritérii ani nejsou stanovena právními předpisy, resp. pokud rámec definuje jen obecné zásady, které nejsou natolik podrobné, aby samy o sobě představovaly vhodná kritéria, může být pro odborníka užitečné zvážit, do jaké míry zvolená kritéria naplňují kvalitativní charakteristické znaky EER informací a zda jsou tyto znaky srovnatelné s charakteristickými znaky vhodných kritérií podle odstavce A45 Standardu.

179. Některé EER rámce implicitně nebo explicitně stanoví odlišné nebo konkrétnější charakteristické znaky příslušných kritérií, než jsou znaky požadované Standardem. Bez ohledu na doplňující nebo specifičtější charakteristické znaky, které určitý EER rámec obsahuje, je nutné, aby jím daná kritéria vykazovala všech pět požadovaných charakteristických znaků vhodných kritérií podle Standardu. Pokud například EER rámec vyžaduje, aby EER informace naplňovaly takové charakteristické znaky, jako je srovnatelnost a stručnost (viz odstavce [195](#) a [200](#)), lze to považovat za charakteristické znaky, které jsou konkrétnějšími aspekty relevantnosti a srozumitelnosti (tj. tyto znaky lze „namapovat“ na charakteristické znaky vhodných kritérií podle odstavce A45 Standardu), nebo je lze uvést jako charakteristické znaky doplňující pět znaků stanovených ve Standardu. Avšak odborník nemůže nahradit charakteristické znaky vhodných kritérií požadované Standardem jinými znaky.

Charakteristické znaky vhodných kritérií

Relevantnost

180. Vzhledem k tomu, že se relevantnost týká rozhodování uživatelů zprávy, odborník se při posuzování tohoto charakteristického znaku pravděpodobně zaměří na předpokládané uživatele a jejich informační potřeby (viz též kapitola [3](#) a odstavce [144–153](#)) a bude se mimo jiné zabývat následujícími záležitostmi:

- (a) zda autor EER zprávy (a pokud ano, v jaké míře):
 - (i) posoudil obecné typy rozhodnutí, která předpokládání uživatelé budou podle očekávání s ohledem na účel EER informací přijímat;
 - (ii) posoudil, zda příslušná kritéria pro identifikaci ověřované skutečnosti (resp. jejich aspektů), pro její měření nebo hodnocení a pro vysvětlující a popisné informace o ní povedou k sestavení informací o ověřované skutečnosti, které pomohou předpokládaným uživatelům při rozhodování;
- (b) jestliže autor EER zprávy posoudil záležitosti podle bodu (a) výše, odborník vyhodnotí jeho závěry, k nimž dospěl;
- (c) jestliže autor EER zprávy neposoudil záležitosti podle bodu (a) výše, odborník ho požádá, aby tak učinil, a v případě potřeby zváží, zda může důvodně předpokládat, že bude schopen záležitosti uvedené v bodě (a) posoudit sám.

PŘÍKLAD

Společnost předkládá svým akcionářům zprávy o personálních záležitostech, které se historicky omezují jen na záležitosti vyžadované právními předpisy, jako je podávání zpráv o rozdílech v odměňování žen a mužů.

Pokud jsou mezi předpokládanými uživateli zástupci odborů nebo zaměstnanci, může společnost dojít k závěru, že by bylo vhodné použít kritéria vyžadující reportování i o takových záležitostech, jako je genderová rozmanitost, poskytované školení nebo incidenty v oblasti zdraví a bezpečnosti práce, a bude řešit, jak měřit nebo hodnotit tyto záležitosti, které budou pravděpodobně zajímat odbory a zaměstnance.

Kritéria pro reportování o personálních záležitostech v integrované zprávě mohou vyžadovat, aby zpráva referovala mimo jiné o personální strategii společnosti, jejím vztahu k celkové podnikatelské strategii i o tom, jak se personální strategie podílí na vytváření hodnot v rámci organizace.

Posouzení relevantnosti takových kritérií vzhledem ke konkrétním okolnostem zakázky je věcí úsudku.

181. U vlastních kritérií vytvořených účetní jednotkou, která jsou výsledkem důkladného interního procesu a zohledňují přímé podněty od předpokládaných uživatelů i osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, je větší pravděpodobnost, že budou relevantní, než když je účetní jednotka navrhne bez takového procesu nebo takových podnětů (viz též kapitola [4](#)).
182. Relevantnost kritérií (a tedy to, zda výsledné informace o ověřované skutečnosti napomáhají rozhodování předpokládaných uživatelů) může být s ohledem na okolnosti zakázky ovlivněna přirozenou mírou nejistoty měření nebo hodnocení při použití kritérií. Pokud informace o ověřované skutečnosti vykazují vysokou přirozenou nejistotu měření nebo hodnocení, budou související kritéria relevantní patrně pouze tehdy, vyžadují-li další podpůrné informace o charakteru a rozsahu nejistoty. Jestliže vysokou nejistotu měření vykazuje ověřovaná skutečnost, budou patrně relativně důležitější kritéria týkající se vykazování a vysvětlujících a popisných informací, protože je potřeba, aby byl zřejmý charakter a rozsah nejistoty v tom, co je vykázáno. Viz též diskusi o „přesnosti“ v odstavci [191](#) a další úvahy o nejistotě měření v odstavcích [319–322](#) v kapitole [9](#).

PŘÍKLAD

Pro investory a jejich investiční rozhodnutí mohou být přínosem mimo jiné informace o tom, jaké renomé má maloobchodní společnost mezi svou různorodou klientelou. Společnost proto může vyvinout kritéria pro měření toho, jak zákazníci vnímají její pověst, například provede zákaznický průzkum. Výsledné měření bude pravděpodobně odrážet určitou míru přirozené nejistoty, protože zkoumá pouze vzorek zákazníků. Pokud společnost nezveřejní informace o charakteru a úrovni nejistoty měření, investoři patrně nebudou považovat výsledky průzkumu za dostatečně užitečné pro své rozhodování. Taková kritéria tudíž pravděpodobně nebudou relevantní. Jejich relevantnost posílí, když budou vyžadovat víc informací o provedení průzkumu, například informaci o procentuální velikosti vzorku vůči celkovému počtu zákazníků.

183. Odborník zohledňuje rovněž požadavky kritérií týkající se desagregace nebo agregace informací, protože mohou ovlivnit jak relevantnost kritérií, tak kontext pro posuzování materiality nesprávností. EER rámce ne vždy podrobně specifikují požadovanou úroveň agregace nebo desagregace. Někdy ale obsahují zásady pro stanovení vhodné úrovně agregace nebo desagregace s ohledem na konkrétní okolnosti.
184. Kritéria budou pravděpodobně relevantnější, pokud jsou konzistentní s kritérii, která jsou obecně uznávaná jako vhodná v ekonomickém odvětví nebo v sektoru, v němž účetní jednotka působí. Mohou však existovat dobré důvody, proč taková kritéria nepoužívat, například když je účetní jednotka schopná navrhnout relevantnější kritéria, která budou spolehlivá a která zpřístupní uživatelům EER zprávy tím, že je v ní popíše.
185. Odborník posuzuje rovněž veškerá případná kritéria, která účetní jednotce umožňují nezveřejnit určité informace týkající se informací o ověřované skutečnosti kvůli jejich důvěrnosti, nebo protože by potenciálně mohly poškodit její pověst. Taková kritéria nemusí být dostatečně relevantní ani úplná, nicméně za určitých okolností mohou být za takové považována. V nějakém rámci může například existovat kritérium povolující nezveřejnění informací ve zcela výjimečném případě, kdy lze důvodně očekávat, že by nepříznivé důsledky zveřejnění převážily nad přínosy, které jsou ve veřejném zájmu. Dalším příkladem je situace, kdy zveřejnění informací brání právní předpis, protože by tyto informace mohly poškodit vyšetřování faktického nebo domnělého protiprávního jednání. Taková kritéria lze považovat za vhodná, pokud neexistují žádné skutečnosti svědčící o opaku.

186. Pokud příslušná kritéria neumožňují nezveřejnit určité informace kvůli jejich důvěrnosti a účetní jednotka je přesto nezveřejní, obvykle by se to považovalo za nesprávnost. Závažnost takové nesprávnosti se posuzuje (viz kapitola 9) společně s důsledky pro zprávu o ověření.

Úplnost

187. Kritéria musí být úplná, aby měl předpokládaný uživatel zprávy přístup k informacím o ověřované skutečnosti, v nichž nechybí žádné relevantní faktory (včetně reportingových témat), které jsou vzhledem k okolnostem účetní jednotky a účelu EER zprávy materiální (aspekty týkající se materiality viz kapitola 9), a mohl přijímat informovaná rozhodnutí.
188. Jestliže informace o ověřované skutečnosti představují pouze část EER zprávy, resp. pokud rozsah ověřovací EER zakázky období od období postupně narůstá nebo jedná-li se o tzv. rolling program (viz kapitola 3), posuzuje se úplnost ve vztahu k ověřované skutečnosti nebo jejím aspektům v rámci konkrétní ověřovací zakázky.

PŘÍKLAD

Společnost v roce 1 vykázala podíl „zelené“ energie spotřebované při výrobě vlastních produktů a požádala odborníka o ověření těchto informací. V roce 2 kromě toho vykázala i podíl zelené energie u surovin nakupovaných od hlavních dodavatelů, které používá při výrobě svých produktů. Nově od odborníka požaduje ověření všech těchto informací.

Kritéria použitá v roce 1 budou úplná, pokud pokrývají mimo jiné následující záležitosti: které z vlastních výrobních zařízení a produktů společnosti mají být do ukazatele zahrnuty, definice „zelené energie“ a „celkové energie“, jak se má měřit spotřebovaná zelená energie, jak se má měřit celková spotřebovaná energie a v jaké měrné jednotce má být ukazatel vyjádřen, plus kritéria týkající se vykazování a vysvětlujících a popisných informací ve zprávě.

V roce 2 kritéria roku 1 již nebudou úplná, protože nepokrývají takové záležitosti, jako je vymezení výrazů „hlavní dodavatel“ a „nakoupené suroviny“ nebo otázka, která zařízení dodavatelů budou zahrnuta. V roce 2 se bude úplnost kritérií posuzovat před přijetím ověřovací zakázky pro její širší rozsah.

189. Platí předpoklad, že jestliže účetní jednotka použije kritéria, která jsou úplná, budou informace o ověřované skutečnosti obsahovat všechny relevantní faktory, včetně negativních aspektů záležitostí, o nichž se reportuje (viz též neutralita (nestrannost) níže).

PŘÍKLAD

Velký výrobce technologií pro mobilní sítě vydává každoročně zprávu o udržitelnosti a celou si ji chce nechat od odborníka ověřit. Zpráva je určena především akcionářům společnosti, ale obsahuje i informace relevantní pro další zainteresované strany. Výkaznictví společnosti vychází z obecně uznávaného rámce, společnost ale kritéria rámce dále rozvíjí tak, aby byla vhodná pro její konkrétní okolnosti.

Společnost nedávno zažila velký neúspěch se svými mobilními sítěmi nové generace, protože existují vážné obavy týkající se jejich dopadu na lidské zdraví. Musela pozastavit další výrobu a instalaci a přišla o řadu významných zakázek. V současné době má stožáry instalovány v řadě oblastí s vysokou hustotou osídlení, především v blízkosti velkých měst. Stožáry jsou funkční, ale jejich bezpečnost je předmětem šetření. Ve své účetní závěrce náležitě vykazala a popsala finanční dopady těchto záležitostí, ale ve zprávě o udržitelnosti o tom není žádná zmínka.

Kritéria (tj. jak kritéria rámce, tak kritéria navržená společností) nevyžadující reportování informací, které by jednoznačně mohly mít materiální dopad na společnost, její dodavatele, zákazníky a místní komunity, nebudou za těchto okolností pravděpodobně úplná.

190. Je třeba najít optimální rovnováhu, aby EER zpráva byla dostatečně komplexní a současně dostatečně stručná a zachovala si srozumitelnost.

Spolehlivost

191. Spolehlivá kritéria umožňují přiměřeně konzistentní měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti. Měření nebo hodnocení je přiměřeně konzistentní, pokud je lze provést s nezbytnou mírou přesnosti, aby bylo s ohledem na okolnosti zakázky relevantní (tj. umožňuje, aby různí odborníci dospěli za podobných okolností k přiměřeně konzistentnímu výsledku).

PŘÍKLAD

Společnost se rozhodla informovat ve své zprávě mimo jiné o svém podílu na trhu. Vedení používá k výpočtu vlastní metodiku, která vychází z interních údajů o tržbách a z externích dat týkajících se daného ekonomického sektoru, včetně účetních závěrek hlavních konkurentů. Výpočet pravděpodobně nebude nikdy zcela přesný, protože zahrnuje odhady a předpoklady. Nicméně pokud metodika vede k informacím, které jsou dostatečně přesné, aby byly relevantní, a tudíž věrně reflektují podíl společnosti na trhu, může odborník dospět k závěru, že kritéria jsou spolehlivá. Protože je metodika součástí kritérií, bude nutné ji zveřejnit spolu s ostatními kritérii zpřístupňovanými předpokládaným uživatelům zprávy.



192. Spolehlivá kritéria musí vycházet z jednoznačných definic, aby umožňovala přiměřeně konzistentní měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti, a tím sestavení přiměřeně konzistentních informací o ověřované skutečnosti.
193. Aplikací spolehlivých kritérií by měly být informace o ověřované skutečnosti, které lze podrobit ověřovací zakázce, protože lze získat dostatečné a vhodné důkazní informace podporující obsah těchto informací.

Neutralita (nestrannost)

194. Neutrální (nestranná) kritéria jsou vytvořena tak, aby nepředpojatým způsobem pokrývala příznivé i nepříznivé aspekty ověřované skutečnosti, o které se reportuje. Kritéria nejsou neutrální (nestranná), pokud mohou předpokládaného uživatele při interpretaci informací o ověřované skutečnosti uvést v omyl.

PŘÍKLAD

V případě výsledků zaměstnaneckého průzkumu budou neutrální (nestranná) ta kritéria, která vyžadují reportování výsledků jak u otázek s příznivými odpověďmi, tak u otázek s méně příznivými odpověďmi, tedy nikoli selektivní vykazování pouze „nejlepších“ výsledků. Bude nutné, aby kritéria specifikovala rovněž způsob, jak jsou otázky průzkumu koncipovány a jaké otázky jsou kladeny, protože i tyto aspekty mohou mít dopad na to, zda výsledky průzkumu prezentují ověřovanou skutečnost neutrálním (nestranným) způsobem.



195. Kritéria, u kterých dochází mezi jednotlivými vykazovanými obdobími k nahodilým změnám nebo úpravám, jejichž cílem je vyhnout se negativním aspektům ovlivňujícím výkonnost, nejsou neutrální (nestranná). Takové změny a úpravy nejsou v souladu se zásadou srovnatelnosti (aspekt relevantnosti).
196. Pokud součástí kritérií nejsou kritéria pro vykazování a pro vysvětlující a popisné informace, představuje to příležitost pro neobjektivitu (předpojatost) v tom, jak jsou takové informace vykázány a vysvětleny/popsány ve zprávě.

PŘÍKLAD

Volba intervalů mezi body na osách grafu může křivku „zploštit“, takže se její amplitudy budou zdát méně výrazné, než ve skutečnosti jsou.

Kritéria většinou nespecifikují, zda se mají použít grafy a jak je sestavit, nicméně obvykle je potřeba dostatečně specifikovat zásady vykazování, aby informace o ověřované skutečnosti nebyly zavádějící.



197. Při posuzování neutrality (nestrannosti) kritérií, která si účetní jednotka sama navrhla, musí být odborník obvykle zvláště opatrný a kvůli přirozenému riziku neobjektivity (předpojatosti) vedení musí zachovávat profesní skepticismus.

Srozumitelnost

198. Srozumitelná kritéria vedou k sestavení informací o ověřované skutečnosti, které předpokládaným uživatelům umožní snadno identifikovat smysl těchto informací a dovodit, zda se jedná o dostatečně významné informace, aby ovlivnily jejich rozhodování. Ke srozumitelnosti přispívá rovněž jasné uspořádání a prezentace informací o ověřované skutečnosti způsobem, který účinně shrnuje jejich smysl a akcentuje jej.
199. Srozumitelná kritéria vedou v ideálním případě k tomu, že EER zpráva je koherentní, srozumitelná, jasná a logická.
200. Je třeba najít optimální rovnováhu mezi kritérii požadujícími dostatečnou relevantnost a současně srozumitelnost. Kritéria někdy například vyžadují, aby informace o ověřované skutečnosti byly dostatečně podrobné, a podporovaly tak rozhodování předpokládaných uživatelů (relevantnost) a zároveň aby byly dostatečně stručné a uživatelé jim rozuměli (srozumitelnost).

Proces tvorby kritérií a jejich zdroje

Jak jsou kritéria vytvořena

201. Posouzení vhodnosti kritérií odborníkem závisí i na způsobu, jak jsou vytvořena. To platí jak pro obecně uznávaná kritéria, tak pro kritéria navržená účetní jednotkou. Při posuzování charakteru a rozsahu práce, kterou odborník hodlá provést při posuzování vhodnosti kritérií, je obvykle užitečné zohlednit proces, kterým se řídí orgán schvalující rámec, resp. účetní jednotka, pokud si kritéria navrhla sama. Je dobré například zohlednit, do jaké míry tento proces řeší takové záležitosti, jako je účel EER zprávy, i to, zda je proces transparentní a zda jsou do něj zapojeny zainteresované strany.

Obecně uznávaná kritéria

202. Odborník nemůže předpokládat, že obecně uznávaná kritéria jsou vhodná, existují-li nějaké skutečnosti svědčící o tom, že by vhodná být nemusela. Musí tyto skutečnosti vzít v úvahu a provést další práce, aby vhodnost kritérií posoudil.

PŘÍKLAD

Regulační orgán pro zdravotní péči vyžaduje, aby všechny nemocnice každoročně reportovaly svou výkonnost. V rámci transparentního normativního procesu přijal kritéria splňující požadavky platných zdravotnických právních předpisů. Tato kritéria se týkají reportování celé řady ukazatelů, které musí každá nemocnice vykazovat, a kvalitativního popisu tzv. „never events“ (tj. chyb, které by se ve zdravotní péči nikdy neměly stát) a plánů nemocnice na další zkvalitňování péče. Avšak definice „never events“ není jednoznačná a kritéria u jednoho z ukazatelů jsou formulována takto: *Procento pacientů v programu následné péče, kteří obdrželi vhodný balíček péče do sedmi dnů po propuštění z lůžkové péče.*

Přestože regulační orgán postupoval podle transparentního normativního procesu, kritéria nejsou ve stávajícím stavu vhodná. Je například nutné vyjasnit definici „never events“. Dalším problémem je, že kritéria u výše zmíněného ukazatele nespecifikují, co se rozumí slovem „vhodný“, co tvoří „balíček péče“, zda se sedm dní měří v kalendářních dnech nebo ve 24hodinových periodách, co je „propuštění“ nebo co představuje „lůžkovou péči“. U případů vyskytujících se na přelomu roku není stanoveno, podle jakého hlediska se určitý případ zahrne do aktuálního roku, resp. naopak z něj vyloučí (tj. zda je rozhodující datum propuštění z lůžkové péče, nebo datum následné péče).



203. Kritéria některých běžně používaných EER rámců jsou vydávána globálními organizacemi, které jsou uznávanými expertními orgány a při schvalování kritérií se řídí transparentním normativním procesem. Taková kritéria jsou často relevantní pro informační potřeby předpokládaných uživatelů.
204. Někdy ale ani v takové organizaci není proces vývoje kritérií dostatečně rozvinutý, případně jeho výsledkem může být EER rámec předepsaný právními předpisy a obsahující obecné principy, které nejsou dostatečně podrobné, aby samy o sobě představovaly vhodná kritéria. V některých případech může autor EER zprávy podrobnosti doplnit tím, že ve zprávě popíše určité aspekty kritérií (např. jaký energetický index byl vybrán z možností daných rámcem). Pokud však rámec není dostatečně konkrétní, může to svědčit o tom, že jeho kritéria sama o sobě nejsou vhodná. I když obecně uznávaná kritéria prošla transparentním normativním procesem, bude v takové

situaci potřeba, aby účetní jednotka sama navrhla další kritéria (nebo aby je vybrala z jiného rámce).

Kritéria navržená účetní jednotkou a kritéria vybraná z několika rámců

Proces používaný účetní jednotkou pro navrhování nebo výběr kritérií

205. Když si účetní jednotka navrhuje vlastní kritéria nebo když si je vybírá z několika dostupných rámců, autor EER zprávy musí uplatňovat úsudek při rozhodování o tom, jaká kritéria použije. Proces vývoje nebo výběru kritérií je součástí informačního systému účetní jednotky (viz též kapitola [6](#), odstavec [237](#)).
206. Jestliže účetní jednotka doplňuje kritéria jednoho rámce kritérii z jiného rámce nebo svými vlastními kritérii, bude pro odborníka užitečné posoudit, jak byly v tomto procesu aplikovány obecné principy daných rámců.
207. Pokud účetní jednotka deklaruje soulad s několika rámci, mezi jejichž požadavky jsou nesrovnalosti nebo rozpory, nebude možné všechny požadavky různých rámců náležitě uplatnit. Pokud nesrovnalosti povedou k nesprávné aplikaci některého z rámců, bude se jednat o nesprávnost v EER zprávě. V takovém případě bude odborník muset zvážit závažnost nesprávnosti a důsledky pro svůj závěr (viz kapitola [9](#)).

Aspekty relevantní v případě, že informace o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověřovací EER zakázky, nepředstavují celou EER zprávu

208. Při posuzování kritérií vytvořených účetní jednotkou je někdy třeba, aby odborník rozuměl nejen kritériím, která účetní jednotka navrhla pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, jež jsou předmětem ověřovací EER zakázky, ale také kritériím použitým pro sestavení všech dalších částí EER zprávy, tedy i těch, jichž se ověřovací zakázka netýká (viz odstavec [278](#)). V případech, kdy má ověřovací zakázka užší rozsah, než je celá EER zpráva, se odborník obvykle zaměřuje na identifikaci záležitostí, které nebyly do rozsahu zakázky zahrnuty, i když by tam být měly, tj. neposuzuje, zda existují vhodná kritéria pro všechny informace v EER zprávě.
209. V této souvislosti odborník obvykle posuzuje například následující záležitosti:
- (a) jestli nevádí, že se ověřovací EER zakázka zabývá jen některými částmi EER zprávy, resp. zda vynechání některých částí EER zprávy z informací o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, nezpochybňuje její racionální účel;
 - (b) zda a jak autor EER zprávy používá informace o ověřované skutečnosti při vlastním rozhodování:
 - (i) pokud jsou informace o ověřované skutečnosti důležité pro zainteresované strany účetní jednotky, je důvodné očekávat, že účetní jednotka bude tyto informace používat při vlastním rozhodování;
 - (ii) pokud účetní jednotka používá určité informace při svém rozhodování, je důvodné očekávat, že uživatel zprávy bude mít o tyto informace zájem;
 - (iii) pokud účetní jednotka nepoužívá určité informace při svém rozhodování, je otázka, proč jsou ve zprávě vůbec uvedeny a zda to nepředstavuje neobjektivitu (předpojatost), když byly jako informace o ověřované skutečnosti vybrány pouze ty části EER zprávy, na kterých je snadné provést ověřovací EER zakázku, resp. které prezentují účetní jednotku v pozitivním světle.

Skutečnosti svědčící o tom, že nejsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky

210. Jestliže odborník posuzuje proces, který účetní jednotka použila pro vytvoření vlastních kritérií, až poté, co zakázku přijal, může se stát, že zjistí, že autor EER zprávy neměl pro sestavení informací o ověřované skutečnosti přiměřený základ, například když jsou kritéria použita u dané zakázky stále ve vývoji. V takovém případě odborník postupuje podle požadavků odstavců 42–43 Standardu (viz též kapitola [3](#)).

Změny kritérií v čase

211. Vhodnost kritérií nemusí nutně záviset na jejich vyspělosti ani na zkušenostech účetní jednotky s jejich uplatňováním. V prvních několika letech sestavování EER zpráv účetní jednotka obvykle vyvíjí a zlepšuje proces přípravy EER informací tak, aby se jí navržená kritéria (doplňující nějaký EER rámec) mohla mezi jednotlivými obdobími měnit a vyvíjet. Obecně nicméně platí, že odborník musí u každé ověřovací EER zakázky uplatňovat odborný úsudek, aby posoudil, zda jsou použita kritéria vhodná.
212. Změny kritérií a metod měření mezi jednotlivými obdobími ve fázi, kdy účetní jednotka teprve vyvíjí proces sestavování EER informací a kdy vedení pracuje na tom, aby výkaznictví zkvalitnilo, jsou poměrně běžné. I v takovém případě mohou být kritéria srozumitelná a spolehlivá, pokud pro změnu existují rozumné důvody a je dostatečně vysvětlena a popsána v EER zprávě. Je-li EER výkaznictví účetní jednotky už zavedené, bude obvykle potřeba změnu kritérií lépe odůvodnit a podrobněji vysvětlit.

PŘÍKLAD

Organizace ve své zprávě vykazuje počet lidí, na které mají dopad její komunitní školicí programy věnované hygieně. V prvním roce odhadla jejich počet na základě následujících kritérií: (i) počet účastníků přihlášených do programu (podle přihláškových formulářů) vynásobený (ii) průměrnou velikostí rodiny podle nejnovějšího údaje ze sčítání lidu. Ve zprávě popsala východisko pro sestavení EER informací a nejistotu odhadů.

V dalších letech sledované informace zpřesnila a do přihláškového formuláře přidala následující otázky: (i) zda se účastník programu nebo jeho rodinný příslušník, který s ním žije ve společné domácnosti, již dříve zúčastnil tohoto vzdělávacího programu nebo podobného programu a (ii) kolik lidí s ním žije ve společné domácnosti a s kolika z nich aktivně diskutoval o tom, co se v programu naučil. Organizace navíc zavedla registrační systém pro evidenci docházky účastníků školení a těch, kteří program úspěšně absolvovali.

Kritéria použitá v prvním roce odborník posoudil jako vhodná a ostatní předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky jako splněné. Informace shromažďované v dalších letech organizací umožnily kritéria zpřesnit tak, aby: (i) zabránila dvojímu započítání účastníků, kteří školení už dříve absolvovali, (ii) započítala pouze ty, kteří se zúčastnili celého programu, a nikoli ty, kteří se do programu zapsali, ale nedokončili ho, a aby (iii) získala aktuálnější a přesnější odhad počtu lidí, na které má program dopad.

Tyto doplňující informace přispěly ke zlepšení metody měření používané organizací. Je ale správné očekávat, že změna kritérií bude vysvětlena a popsána ve zprávě, aby její uživatelé byli schopni pochopit, že může být důvodem určitých rozdílů ve vykazovaných informacích.



213. Jestliže autor EER zprávy používá rámec, který obsahuje obecně uznávaná kritéria, a rozhodne se je upravit tak, že se liší od kritérií, která se běžně používají v sektoru, v němž účetní jednotka

působí, může to svědčit o potenciální neobjektivitě (předpojatosti) vedení a o existenci rizika, že informace o ověřované skutečnosti jsou pro předpokládané uživatele zavádějící. V takovém případě musí odborník při posuzování vhodnosti kritérií a toho, zda existují rozumné důvody pro změnu a zda je změna dostatečně vysvětlena a popsána v EER zprávě, zachovávat profesní skepticismus a uplatňovat odborný úsudek.

214. Čím vyspělejší je proces, který účetní jednotka používá pro sestavení EER informací, resp. EER rámec, tím menší je pravděpodobnost, že změny, které provede v metodách oceňování a v souvisejících vysvětlujících a popisných informacích oproti praxi běžně přijímané jinými podobnými účetními jednotkami, budou vhodné. Výjimkou mohou být pouze situace, kdy došlo ke změně okolností účetní jednotky nebo když její podnikání vykazuje jedinečné rysy, které vyžadují odklon od běžně přijímané praxe. Může být vhodné, aby autor EER zprávy získal od jejích předpokládaných uživatelů potvrzení, že kritéria vyvinutá účetní jednotkou jsou pro jejich účely vhodná.
215. Jedním z předpokladů relevantnosti kritérií je jejich konzistentnost mezi jednotlivými vykazovanými obdobími, která posiluje srovnatelnost. Dojde-li ke změně kritérií, je správné očekávat, že změna bude v roce, kdy nastane, popsána ve zprávě, spolu s vysvětlením jejích důvodů a spolu s informacemi o jejím dopadu, včetně například úpravy srovnávacích informací za předchozí období (je-li to možné). Dočasné snížení srovnatelnosti výměnou za relevantnější informace v delším časovém horizontu je ospravedlnitelné. Viz též příklad v odstavci [212](#).

Posouzení dostupnosti kritérií

216. Předpokládání uživatelé musí mít kritéria k dispozici, aby věděli, jak byla ověřovaná skutečnost měřena nebo hodnocena. Je nepravděpodobné, že u EER rámce definujícího pouze obecné principy, které lze naplnit mnoha způsoby, bude předpokládaný uživatel schopen posoudit, zda byly splněny jeho potřeby, resp. bude schopen se rozhodnout jen na základě vykazovaných informací, aniž by měl přístup ke kritériím EER rámce i ke kritériím vytvořeným účetní jednotkou.
217. Způsoby, jak kritéria mohou být zpřístupněna, jsou popsány v odstavcích A51–A52 Standardu. Odborník posuzuje způsob, jak budou kritéria zpřístupněna, tj. zda jsou veřejně dostupná nebo zda budou popsána ve zprávě, včetně například toho, zda budou z hlediska předpokládaných uživatelů popsána dostatečně podrobně a dostatečně jasně.
218. Kritéria vyvinutá účetní jednotkou musí být předpokládaným uživatelům zpřístupněna stejně jako jakákoli jiná kritéria. Žádný obecný požadavek, jak informovat o procesu jejich vývoje, neexistuje, nicméně některé rámce vyžadují alespoň dílčí informace o tomto procesu. Například rámec Global Reporting Initiative (GRI) vyžaduje, aby účetní jednotka ve své zprávě popsala, jak jsou zapojovány zainteresované strany. I když to příslušný rámec nevyžaduje, odborník může, pokud to považuje za vhodné, vyzvat autora EER zprávy, aby ve zprávě podrobně popsal, jak účetní jednotka kritéria vytvořila, včetně identifikace reportingových témat (kapitola [4](#)).
219. Kritéria nemusí být popsána přímo v EER zprávě, tak je tomu například když účetní jednotka použila obecně uznávaný a veřejně dostupný EER rámec. U kritérií, která si sama vytvořila, se může rozhodnout, zda je spolu s reportingovými zásadami popíše v EER zprávě nebo zda je zpřístupní veřejnosti na svých webových stránkách, na které v EER zprávě jen odkáže (k určitému datu).
220. Čím běžnější jsou použité měrné jednotky, tím lépe s nimi budou předpokládání uživatelé zprávy podle očekávání obeznámeni a tím menší bude potřeba podrobně je vysvětlovat, protože jejich znalost je věcí „všeobecné dohody“.

PŘÍKLAD

Autor EER zprávy může oprávněně očekávat, že její předpokládání uživatelé rozumí tomu, jak se emise skleníkových plynů měří v souladu s Protokolem o skleníkových plynech, a nemusí tedy metody měření popisovat ve své zprávě, protože kritéria stanovená Protokolem, který je veřejně dostupný, to náležitě vysvětlují.

Na druhé straně, pokud autor EER zprávy vychází z výše uvedeného předpokladu, budou její předpokládání uživatelé očekávat, že uplatnil všechna kritéria relevantní za daných okolností, která Protokol stanoví.

Důsledky v případě, že kritéria nejsou vhodná ani dostupná

221. Jestliže se po přijetí ověřovací zakázky ukáže, že některá nebo žádná příslušná kritéria nejsou vhodná, resp. dostupná, je odborník povinen postupovat podle požadavků odstavce 42 Standardu, který se vztahuje na všechny předpoklady podmiňující přijetí zakázky. Jestliže mu právní předpisy nedovolují odstoupit od zakázky, i když kritéria nejsou vhodná nebo dostupná, je v souladu s odstavcem 43 Standardu povinen:

- jestliže kritéria nejsou vhodná, vyjádřit podle okolností zakázky závěr s výhradou, záporný závěr nebo vyjádření závěru odmítnout;
- jestliže kritéria jsou vhodná, ale autor EER zprávy je odmítá zpřístupnit, bude patrně nutné, aby je odborník popsal ve své zprávě o ověření – viz též odstavec [412](#) kapitola [12](#).

Kapitola 6: Proces sestavení informací o ověřované skutečnosti a související vnitřní kontroly

Čemu je věnována tato kapitola

222. Smyslem této kapitoly je pomoci odborníkovi při posuzování procesu, který účetní jednotka používá pro sestavování informací o ověřované skutečnosti, a při seznamování s vnitřními kontrolami, jejichž předmětem je sestavení informací relevantních pro danou zakázku. Přínosem může být tato kapitola zvláště v případě, že proces sestavování informací o ověřované skutečnosti a související vnitřní kontroly jsou zatím ve fázi vývoje nebo když jsou v rámci tohoto procesu údaje a jiné informace získávány z externích zdrojů.
223. V souladu se Standardem je odborník povinen:
- (a) u zakázky poskytující omezenou jistotu: posoudit proces, jak účetní jednotka sestavuje EER informace (viz odstavec 47L Standardu);
 - (b) u zakázky poskytující přiměřenou jistotu: seznámit se s vnitřními kontrolami, jejichž předmětem je sestavení informací o ověřované skutečnosti relevantních pro danou zakázku, mimo jiné vyhodnotit návrh kontrol relevantních pro danou zakázku a zjistit, zda byly zavedeny (viz odstavec 47R Standardu).
224. Jak uvádíme v kapitole 3, když odborník posuzuje, zda autor EER zprávy sestavil informace v ní uvedené na přiměřeném základě, je pro něj obvykle důležité i to, jak byly tyto informace účetní jednotkou sestaveny, tj. charakter tohoto procesu. Odstavec 42 Standardu stanoví, jak má odborník reagovat, jestliže se po přijetí ověřovací zakázky v průběhu jejího plánování a realizace zjistí, že není splněn jeden nebo několik předpokladů podmiňujících její provedení. Odborník se totiž může při plnění požadavků odstavce 47L nebo odstavce 47R Standardu dozvědět další skutečnosti svědčící o tom, že autor EER zprávy nemá pro informace o ověřované skutečnosti přiměřený základ.
225. I když se tato kapitola zabývá aplikací odstavce 47L, resp. odstavce 47R a odstavců 42–43 Standardu, pomůže odborníkovi také při posuzování toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení zakázky (kapitola 3).

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

226. Účetní jednotky reportující EER informace obvykle zavádějí změny ve vnitřním kontrolním systému postupně, tak jak se jejich reporting vyvíjí a stává se zavedenější a formálnější. Proces, který účetní jednotka používá pro sestavení EER informací, je součástí jejího informačního systému a také jejího vnitřního kontrolního systému, konkrétně složky komunikace.
227. Spolu s tím, jak se EER reporting účetní jednotky stává zavedenější, otevírá se větší prostor pro změny, jejichž cílem je jednak posílit konkrétní kontrolní činnosti a správu a řízení zaměřující se na proces sestavování EER informací a dohled nad ním a jednak tento proces formálně začlenit do procesu vyhodnocení rizik a do procesu monitorování vnitřního kontrolního systému. Tyto změny často probíhají paralelně.
228. Účetní jednotka někdy pro sestavování EER informací používá informace získané od externích fyzických nebo právnických osob („externí informační zdroj“). U těchto informací obvykle nemůže zavést pro jejich zaznamenávání, shromažďování a vykazování vlastní procesy a související kontroly.
229. Při zaznamenávání, zpracování a reportingu EER informací se ve velké míře uplatňují nové technologie. Příkladem jsou drony používané pro sběr informací ve vzdálených lokalitách nebo na rozlehlých územích nebo automatické zpracování rutinních transakcí či událostí. EER

informace mohou být navíc reportovány různou formou a mohou být uživatelům na vyžádání dostupné prostřednictvím různých komunikačních kanálů.

230. Všechny faktory uvedené výše v odstavcích [226–229](#) mají obvykle vliv na přijetí ověřovací zakázky a po jejím přijetí také na návrh a realizaci ověřovacích postupů, které bude odborník provádět.

Znalost procesu, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, a souvisejících kontrol

231. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky se obvykle skládá z pěti složek⁴. V textu, který následuje pod níže uvedeným diagramem, se zabýváme třemi z nich, a to kontrolním prostředím, procesem vyhodnocení rizik a procesem monitorování vnitřního kontrolního systému. Jsou pojednány společně pod nadpisem „Správa a řízení procesu sestavování EER informací a související dohled“. Čísla odstavců v diagramu 10 odkazují na odstavce této kapitoly.

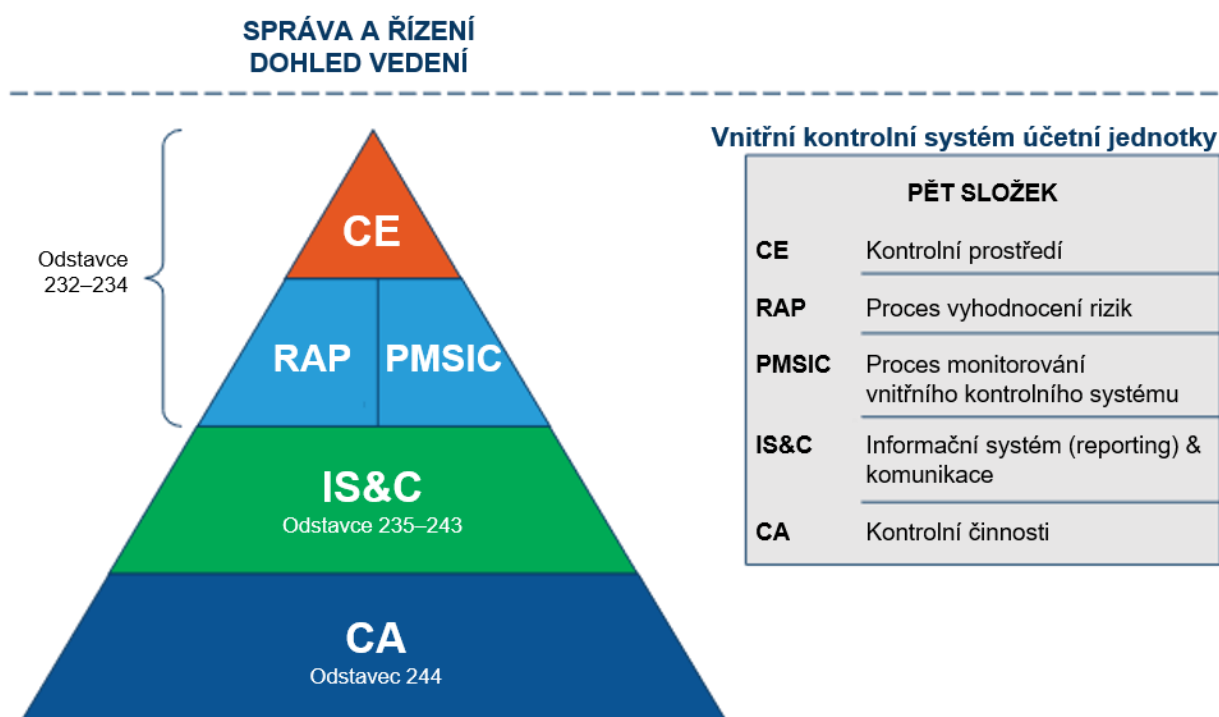


Diagram 10 – Složky vnitřního kontrolního systému

Správa a řízení procesu sestavování EER informací a související dohled

232. Standard se správou a řízením procesu sestavování informací o ověřované skutečnosti ani souvisejícím dohledem nijak konkrétně nezabývá. Nicméně pro odborníka může být užitečné posoudit opatření, která účetní jednotka v této oblasti zavedla. Lze předpokládat, že u EER informací budou méně pokročilá a nebudou tak „zabudovaná“ do její provozní činnosti, jako je tomu u řízení a vykazování finanční výkonnosti. Tato okolnost může mít vliv na to, zda má autor EER zprávy přiměřený základ pro sestavení EER informací, i na schopnost odborníka získat důkazní informace podporující jeho závěr.

⁴ Podle ISA 315 (revidované znění 2019), *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*, odstavec 12(m)

233. Míra formálnosti opatření zavedených v oblasti správy a řízení a dohledu, včetně formálnosti procesu vyhodnocení rizik a procesu monitorování vnitřního kontrolního systému, bude u různých účetních jednotek různá a bude záviset na jejich velikosti a složitosti a na charakteru a složitosti ověřované skutečnosti a použitých kritérií.
234. Při posuzování opatření účetní jednotky v oblasti správy a řízení a dohledu se odborník zaměřuje například na následující aspekty:

CO ODBORNÍK POSUZUJE	(a) zda osoby pověřené správou a řízením, resp. vrcholové vedení nastavují v účetní jednotce kvalitní etickou atmosféru („tone at the top“), která při řízení a vykazování EER informací používaných účetní jednotkou v rozhodovacím procesu zajišťuje uplatňování postupů, které jsou kvalitní a etické; (b) zda se osoby pověřené správou a řízením a vrcholové vedení ve správných fázích zapojují do procesu sestavování EER informací, případně zda tyto informace přímo schvalují; (c) zda byl z vybraných osob pověřených správou a řízením zřízen dohledový orgán, například výbor pro audit, který má na starosti dohled nad sestavováním EER informací (tento bod je relevantní pro větší účetní jednotky); (d) zda jsou klíčová rozhodnutí osob pověřených správou a řízením nebo rozhodnutí vrcholového vedení zaznamenána v písemné dokumentaci, například v zápisech ze schůzí statutárních a jiných orgánů; (e) zda byly přiděleny pravomoci a odpovědnosti za proces sestavení EER informací a zda je vymáháno plnění souvisejících povinností; (f) jak jsou identifikována, vyhodnocována a ošetřována rizika související s procesem sestavování EER informací; (g) zda je proces sestavování EER informací nebo systém vnitřní kontroly monitorován, mimo jiné, zda se sleduje účinnosti kontrolních činností a identifikace a náprava zjištěných nedostatků.
----------------------	---

Informační systém a komunikace

235. Rovněž míra sofistikovanosti složek vnitřního kontrolního systému, jmenovitě složky zahrnující informační systém a komunikaci (jíž se zabýváme v této sekci) a složky kontrolní činnosti (viz odstavec [244](#)), se liší v závislosti na velikosti a složitosti účetní jednotky a na charakteru a složitosti ověřované skutečnosti a použitých kritérií.
236. Odstavec A39 Standardu říká, že „v některých případech bude podmínkou přiměřeného základu, který [autorovi EER zprávy] umožní sestavit informace o ověřované skutečnosti, které nebudou materiálně nesprávné, existence formálního procesu s četnými vnitřními kontrolami“. Analogicky platí, že v některých jiných případech naopak rozsáhlé vnitřní kontroly nebudou potřeba.
237. Jak je uvedeno v odstavci [226](#), proces, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, je součástí jejího informačního systému. V rámečku níže jsou příklady zásad, procesů a zdrojů relevantních pro složku zahrnující informační systém a komunikaci, které odborník posuzuje při realizaci ověřovací EER zakázky. V odstavcích [235–236](#) se uvádí, že některé účetní jednotky potřebují formální proces s četnými vnitřními kontrolami, aby měl autor EER zprávy přiměřený základ pro sestavení informací o ověřované skutečnosti. Při rozhodování o tom, zda úroveň systému vnitřní kontroly účetní jednotky odpovídá okolnostem zakázky, je

obvykle nutné, aby odborník zohlednil okolnosti zakázky, včetně velikosti a složitosti účetní jednotky. Další informace k tomu najdete v kapitole [3](#), která se zabývá předpoklady podmiňujícími provedení ověřovací zakázky. Níže uvedené body nepředstavují vyčerpávající soupis aspektů, které si zaslouží, aby jim odborník věnoval pozornost, vždy záleží na okolnostech konkrétní zakázky:

CO ODBORNÍK POSUZUJE	(a) procesy výběru nebo vývoje kritérií, mimo jiné proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat (viz kapitola 4), jimž se budou EER informace věnovat; (b) procesy výběru nebo vývoje kritérií pro měření či hodnocení reportingových témat, včetně jejich vykazování a vysvětlení/popisu v EER zprávě, a pro kontrolu těchto vysvětlujících a popisných informací a toho, zda jsou správné a úplné a jestli popisují rovněž případné změny kritérií oproti předchozímu vykazovanému období; (c) procesy pro zachycení, záznam, zpracování a opravu údajů a jiných informací, včetně kvalitativních informací, a pro jejich začlenění do EER informací; tyto procesy zahrnují i interní verifikace, v jejichž rámci osoba provádějící kontrolu kontroluje správnost a úplnost údajů a jiných informací a podepisuje, že kontrola proběhla; (d) procesy výběru, získávání, kontroly a monitorování údajů a jiných informací získaných z externích informačních zdrojů; (e) záznamy a zdrojová dokumentace podporující sestavení informací o ověřované skutečnosti daných zvolenými reportingovými tématy; optimální je, když jsou tyto záznamy a dokumentace archivovány a přístupné, aby je mohl odborník použít jako důkazní informace; (f) informační technologie, které účetní jednotka používá pro podporu výše uvedených procesů, a jakým způsobem.
----------------------	--

238. Složka vnitřního kontrolního systému zahrnující informační systém a komunikaci obvykle využívá ke shromažďování nebo zpracování údajů a jiných informací informační technologie. Účetní jednotky používají jak složité IT aplikace, tak jednoduché tabulkové procesory nebo papírové záznamy, případně tyto přístupy kombinují. Identifikace nástrojů, které autor EER zprávy používá k sestavení EER informací, je pro odborníka důležitá, protože mu pomáhá posoudit proces sestavení EER informací, jak požaduje odstavec 47L Standardu, resp. získat poznatky požadované odstavcem 47R Standardu. Pokud účetní jednotka používá složité IT systémy, odborník bude muset zvážit, zda nevyužít práci IT experta. Další informace k najímání odborníka experta, viz kapitola [1](#).

Aspekty relevantní v případě, že je proces sestavování EER informací v účetní jednotce zatím ve vývoji

239. Velmi sofistikované procesy ani dobře vyvinutý vnitřní kontrolní systém nepatří mezi nutné předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky. Nicméně proces, který účetní jednotka používá pro sestavení EER informací, musí být natolik kvalitní, aby autorovi EER zprávy poskytoval přiměřený základ pro sestavení informací o ověřované skutečnosti. Jedná-li se o jednoduchou zakázku, mohou být kontroly nad tímto procesem neformální či relativně jednoduché. Čím větší je komplexnost ověřované skutečnosti, tím složitější je obvykle proces sestavení informací o ní i související kontroly. Je rozdíl mezi jednoduchými kontrolami a

nedostatečnými kontrolami. Jestliže účetní jednotka ani ověřovaná skutečnost a její měření nebo hodnocení nejsou složité, jednoduché kontroly mohou být dostatečné.

240. Spolu s tím, jak účetní jednotka získává bohatší zkušenosti s EER reportingem, bude její vnitřní kontrolní systém pravděpodobně sofistikovanější a k zaznamenávání, zpracování a vykazování EER informací budou používány pokročilejší technologie. Jak uvádíme v kapitole [8](#), i když se způsob, jak jsou informace zaznamenávány a vykazovány, může změnit, cíle procesu, který účetní jednotka používá pro sestavení EER informací, a související kontroly nezbytné pro zajištění přiměřeného základu pro informace o ověřované skutečnosti vzhledem ke konkrétním okolnostem zakázky, zůstávají stejné.

Aspekty relevantní v případě, že EER výkaznictví čerpá údaje nebo jiné informace z externího zdroje

241. Jestliže účetní jednotka k sestavení EER informací používá informace získané z externího informačního zdroje, je vhodné, aby jim odborník věnoval zvýšenou pozornost. Příkladem informací z externího informačního zdroje jsou výsledky nezávislého průzkumu spokojenosti zákazníků, nástroje pro analýzu klimatických scénářů vyvinuté externím subjektem a používané účetní jednotkou k posouzení rizik souvisejících s klimatem nebo veřejně dostupné převodní koeficienty, indexy a benchmarkingové informace.
242. Odborník se při posuzování externích informací zaměřuje především na jejich zdroj a v závislosti na míře jistoty, kterou má zakázka poskytnout, rovněž na související procesy nebo kontroly nad těmito informacemi. Jestliže externí informační zdroj získává informace jménem účetní jednotky, ta může mít například smluvní práva na přístup k tomuto zdroji a vliv na to, jak jsou informace shromažďovány a zpracovávány. Navíc může mít zavedeny své vlastní procesy a kontroly pro monitorování informací poskytovaných externímu informačnímu zdroji a přijímaných od něj.
243. Pokud účetní jednotka používá informace z externího zdroje, který je nezískává jejím jménem, jako například průmyslová data sloužící pro účely benchmarkingu nebo indexy či faktory používané při výpočtu nebo oceňování informací o ověřované skutečnosti, má někdy zavedené procesy a kontroly, jejichž cílem je posoudit renomé zdroje, spolehlivost informací z něj pocházejících, dále to, zda pro obdobné informace existují i jiné zdroje a zda si informace z různých dostupných zdrojů neodporují. Externím zdrojům se věnuje také kapitola [8](#).

Kontrolní činnosti

244. Příklady kontrol patřících do složky kontrolní činnosti, které odborník posuzuje, když provádí zakázku poskytující přiměřenou jistotou:

CO ODBORNÍK POSUZUJE	(a) kontroly vyžadující oddělení odpovědností osob zapojených do procesu sestavování EER informací, a to v míře, která odpovídá velikosti účetní jednotky, například oddělení odpovědností osob, které informace sestavují, od těch, které je kontrolují; (b) kontroly předcházející tomu, aby autor EER zprávy nevhodně upravoval podkladové zdroje údajů, jiných informací nebo dokumentace, kterou odborník hodlá použít jako důkazní informace; (c) kontroly zajišťující identifikaci transakcí, případů a událostí a jejich úplné, přesné a včasné zaznamenání a správnou klasifikaci (informace k používání tvrzení viz též kapitola 7); (d) kontroly údržby měřicích zařízení – např. aby bylo zajištěno, že jsou zkalibrovány a nelze s nimi manipulovat; (e) IT kontroly podporující příslušné IT systémy tak, aby byly náležitě zabezpečené, robustní, spolehlivé a dostatečně udržované, například omezením fyzického a logického přístupu; kontroly, jejichž předmětem je zálohování dat a jejich obnova po havárii; (f) kontroly ošetřující náchylnost k neobjektivitě (předpojatosti) vedení, která se může objevit v procesu vývoje nebo při aplikaci báze použité pro měření nebo hodnocení a dalších reportingových zásad.
----------------------	--

Další příklady aspektů posuzovaných u kontrolních činností jsou uvedeny v příloze 3 *Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu – ilustrativní tabulka*.

Zohlednění velikosti, složitosti a charakteru účetní jednotky

245. Míra formálnosti požadovaná u vnitřního kontrolního systému účetní jednotky obvykle do značné míry závisí na její velikosti a složitosti. Malá účetní jednotka, která není složitá, patrně nebude potřebovat formální, zdokumentované zásady nebo postupy, aby autor EER zprávy dostal své odpovědnosti mít přiměřený základ pro informace o ověřované skutečnosti. Naopak u větší nebo složitější účetní jednotky, jako je nadnárodní společnost, bude pravděpodobně plnění těchto povinností zajištěno podrobnějšími a formalizovanějšími reportingovými procesy a souvisejícími kontrolami.
246. Charakter procesů, kontrol a záznamů týkajících se vnitřního kontrolního systému účetní jednotky se rovněž může lišit v závislosti na její velikosti a složitosti.

PŘÍKLAD	U malé společnosti s 25 zaměstnanci stačí pro účely reportingu o různorodosti zaměstnanců zaznamenávat a ukládat data do jednoduché tabulky vedené jedním zaměstnancem. Velká korporace s 20 tisíci zaměstnanci po celém světě patrně bude potřebovat mnohem sofistikovanější proces řízený HR týmy a podporovaný vhodným IT systémem, aby bylo možné shromažďovat, třídit a ukládat data, která jsou přesná a úplná a aby autor EER zprávy měl přiměřený základ pro informace o různorodosti zaměstnanců. 
---------	---

Omezená jistota a přiměřená jistota

247. U zakázky poskytující omezenou jistotu je odborník povinen posoudit proces, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti. Charakter a rozsah tohoto posouzení se bude lišit v závislosti na složitosti ověřovací EER zakázky a na charakteru a složitosti ověřované skutečnosti. U relativně méně složitých a malých zakázek bude k identifikaci oblastí, v nichž je výskyt materiální nesprávnosti nejpravděpodobnější, stačit dotazování. Čím je účetní jednotka a ověřovaná skutečnost složitější, tím rozsáhlejší postupy budou pro pochopení procesu sestavování informací o ověřované skutečnosti potřeba. Odborník může například provést test průběhu transakce, aby si s pracovníky, kteří se podílejí na sestavování informací o ověřované skutečnosti, potvrdil své poznatky.
248. U zakázky poskytující přiměřenou jistotu je odborník povinen posoudit návrh příslušných kontrol a to, zda byly implementovány, tj. musí určit, co je relevantní, a navrhnout a provést postupy, jejichž prostřednictvím získá důkazní informace, které mu umožní vyhodnotit, zda je návrh kontrol vhodný a zda byly implementovány tak, jak byly navrženy.
249. Příklady aspektů, které odborník posuzuje u procesu sestavování informací o ověřované skutečnosti a u souvisejících vnitřních kontrol, jsou uvedeny v příloze [3 Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu – ilustrativní tabulka](#).

Kapitola 7: Používání tvrzení

Čemu je věnována tato kapitola

250. Tato kapitola vysvětluje, co jsou tvrzení a:

- (a) jak je odborník používá, aby posoudil různé typy potenciálních nesprávností, které se mohou u informací o ověřované skutečnosti vyskytnout;
- (b) jak odborníkovi pomáhají při získávání důkazních informací o tom, zda byly informace o ověřované skutečnosti sestaveny v souladu s příslušnými kritérii a zda nejsou nesprávné.

251. Standard používání tvrzení nevyžaduje. Je to nicméně jeden ze způsobů, jak může odborník posoudit typy potenciálních nesprávností. Příklady postupů jsou uvedeny v příloze 3 *Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu – ilustrativní tabulka*.

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

252. Ověřovací EER zakázky jsou nejrůznějšího typu. Kritéria pro měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti proto často musí pracovat s jinými charakteristickými znaky informací o ověřované skutečnosti, než jaké vyžadují:

- (a) rámce účetního výkaznictví, které se používají pro sestavení účetní závěrky;
- (b) kritéria pro měření emisí skleníkových plynů.

Je proto otázka, zda lze na informace o ověřované skutečnosti obecně aplikovat tvrzení vymezená mezinárodními auditorskými standardy IAASB (International Standards on Auditing, ISA), případně tvrzení vymezená v ISAE 3410, *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů*, nebo zda může odborník používat jiná tvrzení.

Používání tvrzení

Význam termínu „tvrzení“

253. Termín tvrzení se v této příručce používá v souladu s definicí uvedenou ve standardech IAASB. Je to zcela něco jiného než „písemná prohlášení“, která odborník získává od autora EER zprávy a která jsou upravena v odstavcích 56–60 Standardu.

Tvrzení jsou výslovná či jiná prohlášení účetní jednotky vyplývající z informací o ověřované skutečnosti, která odborník používá pro posuzování různých typů potenciálních nesprávností, jež se mohou vyskytnout.⁵

254. Odborník může tvrzení používat v následujících situacích:

- (a) při plánování a provádění zakázky, mimo jiné, u zakázky poskytující omezenou jistotu k identifikaci oblastí, kde se pravděpodobně vyskytnou materiální nesprávnosti (v souladu s odstavcem 46L Standardu), a v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (v souladu s odstavcem 46R Standardu);
- (b) při navrhování a provádění postupů, jejichž cílem je ošetřit identifikované rizikové oblasti (u zakázky poskytující omezenou jistotu), nebo pro reakci na vyhodnocená rizika (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu);

⁵ Tato definice vychází z definice v ISAE 3410, odstavec 14(b)

- (c) při posuzování toho, zda jsou nesprávnosti materiální.
255. Jak je uvedeno výše, Standard nevyžaduje, aby odborník používal tvrzení. Nicméně při posuzování různých typů potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout u zakázek poskytujících přiměřenou nebo omezenou jistotu (viz odstavec [258](#)), může být jejich používání přínosem. Pokud se odborník rozhodne tvrzení použít, může vyjít z těch, která jsou upravena v jiných standardech IAASB.
256. Následující tabulka shrnuje kategorie tvrzení podle ISA 315 (revidované znění 2019) a podle ISAE 3410. Tvrzení v ISA 315 (revidované znění 2019) týkající se skupin transakcí nebo jiných událostí a podmínek se vztahují k určitému „období“, zatímco tvrzení týkající se zůstatků účtů se vztahují k určitému „časovému okamžiku“. Pokud jde o tvrzení v ISAE 3410, ta se všechna vztahují k emisím za určité „období“.
257. Tvrzení je užitečné posuzovat na stejné úrovni podrobnosti, jaká se v souladu s kritérii vyžaduje pro měření nebo hodnocení aspektů ověřované skutečnosti.

Tabulka 1 – Tvrzení ve standardech IAASB

ISA 315 (období)	ISAE 3410	ISA 315 (časový okamžik)
Výskyt	Výskyt	Existence
	Odpovědnost	Práva a povinnosti
Správné období (cut-off)	Správné období (cut-off)	
Úplnost	Úplnost	Úplnost
Správnost	Správnost	Správnost, ocenění a alokace
Klasifikace	Klasifikace	Klasifikace
Vykázání a vysvětlení/popis	Vykázání a vysvětlení/popis (včetně konzistentnosti)	Vykázání a vysvětlení/popis

PŘÍKLAD

Společnost A ve své EER zprávě (a tedy v informacích o ověřované skutečnosti) uvádí:

Důvodem nárůstu emisí skleníkových plynů spadajících do rámce 1 a do rámce 2 je akvizice nového výrobního závodu v Evropě, která se uskutečnila během prvního čtvrtletí. Ve všech našich provozech se díky lepšímu dohledu managementu emise skleníkových plynů na jednotku produkce od předchozího roku výrazně snížily.

Společnost ve své zprávě výslovně říká, že došlo ke zvýšení emisí skleníkových plynů, že si v průběhu roku pořídila nový výrobní závod a že jeho pořízení je důvodem zvýšení emisí. A dále tvrdí, že díky opatřením vedení ve všech jejích provozovnách poklesly emise skleníkových plynů na jednotku produkce.

Explicitní tvrzení společnosti jsou tedy, mimo jiné, následující:

- reportované emise skleníkových plynů se skutečně vyskytly;
- reportované emise skleníkových plynů jsou emitovány zařízeními spadajícími do vymezených organizačních hranic společnosti (tj. společnost je za emitované skleníkové plyny odpovědná);
- emise skleníkových plynů jsou reportovány správně, včetně toho, že byly převedeny na ekvivalenty CO₂ s použitím správných převodních koeficientů;
- emise skleníkových plynů jsou reportovány v období, ve kterém byly emitovány (správné období (cut-off));
- všechny skleníkové plyny spadající do vymezených organizačních hranic společnosti byly změřeny a jsou ve zprávě uvedeny (tj. jsou úplné);
- emise skleníkových plynů byly v závislosti na svém zdroji správně klasifikovány jako emise rámce 1 nebo 2 (klasifikace);
- emise skleníkových plynů byly náležitě popsány ve zprávě a vykázány a údaje byly sestaveny způsobem, který je konzistentní s předchozím rokem.

Posuzování typů potenciálních nesprávností

Typy a příčiny potenciálních nesprávností

258. Tvrzení odborníkoví umožňují posoudit různé typy potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout. Nesprávnosti vznikají tak, že jsou kritéria nějakým způsobem zneužita, například v důsledku lidské chyby, procesních nedostatků, neobjektivit (předpojatosti) vedení nebo kvůli podvodu. Níže uvádíme příklady různých typů potenciálních nesprávností:

- (a) informace tvrdí něco, co není pravda (tvrzení o „existenci“, „výskytu“ nebo „odpovědnosti“ – společnost například ve skutečnosti neinvestovala do komunitního projektu či do ekologické sanace, jak tvrdí, resp. takové investice existují, ale udělal je někdo jiný a společnost je neoprávněně vydává za své vlastní);
- (b) informace byly zaznamenány v nesprávném období („cut-off“ tvrzení – například vykázaná spotřeba vody se ve skutečnosti týká předcházejícího nebo následujícího období);
- (c) informace jsou nesprávné (tvrzení týkající se „správnosti“ – například v důsledku nepřesně zkalibrovaných měřicích zařízení, kvůli nějaké transpozici změně, chybám v záznamech měření nebo kvůli použití nesprávných převodních koeficientů, jako je např. použití převodního koeficientu emisí CO₂ pro jadernou energii, když účetní jednotka provozuje zařízení na uhlí a ropu);

- (d) nějaké informace byly vynechány (tvrzení týkající se „úplnosti“ – společnost například ve své zprávě reportuje o programu rekultivace půdy pro tři ze svých dolů, ale mlčí o dvou dolech, kde došlo k významné degradaci a kde se sanace půdy neplánuje);
 - (e) některé informace jsou nesprávně klasifikovány (tvrzení týkající se „klasifikace“ – společnost například klasifikuje sezónní pracovníky na dohodu (což jsou převážně ženy) jako stálé zaměstnance na plný úvazek, a tím zkresluje genderovou strukturu svých zaměstnanců);
 - (f) některé informace jsou zavádějící nebo nejasné, ve zprávě je například použit malý typ písma nebo světlé písmo, případně je text méně obsáhlý (tvrzení týkající se „vykázání a vysvětlení/popisu“ – autor EER zprávy například klade příliš velký důraz na „příznivé“ informace tím, že je uvádí velkým, tučným nebo jasně barevným textem apod., a „nepříznivé“ informace prezentuje naopak méně nápadně);
 - (g) některé informace jsou prezentovány neobjektivně (předpojatě), tj. akcentují se jejich pozitivní aspekty, zatímco negativní aspekty se vynechávají (tvrzení týkající se „vykázání a vysvětlení/popisu“).
259. Pokud odborník při provádění plánovaných postupů na informacích o ověřované skutečnosti odhalí nějakou nesprávnost, musí rozhodnout, zda se jedná o nesprávnost materiální, a podle toho zvolit vhodná opatření. Podrobnější informace viz kapitola [9](#).
260. Odborník může používat i jiné typy tvrzení, je to věcí jeho volby, jen musí vzít v úvahu typy nesprávností, které se mohou vyskytnout. Kritéria mohou například zahrnovat zásadu „spojitosti“, tj. informace o ověřované skutečnosti musí být v EER zprávě vysvětleny/popsány a vykázány způsobem, který prokazuje spojitost mezi jednotlivými aspekty ověřované skutečnosti. Tvrzení vyplývající z uplatnění tohoto kritéria pak může odborník klasifikovat buď jako samostatný typ, nebo jako podtyp tvrzení týkajícího se „vykázání a vysvětlení/popisu“.
261. Odborník nemusí tvrzení používat, stačí, když posoudí potenciální typy nesprávností, které se mohou vyskytnout, a to tím, že:
- (a) posoudí charakter potenciálních nesprávností v informacích o ověřované skutečnosti, které by mohly vzniknout v důsledku nesprávného použití každého relevantního kritéria na každý aspekt ověřované skutečnosti (tj. zamyslí se nad tím, co se mohlo při sestavování informací o ověřované skutečnosti a při jejich vykazování pokazit);
 - (b) posoudí podobnosti a rozdíly mezi těmito potenciálními nesprávnostmi.
- Tento přístup odborníkovi umožní identifikovat a kategorizovat všechny potenciální nesprávnosti do typů, aby bylo možné vyhodnotit jejich individuální i souhrnný dopad.

Kapitola 8: Získávání důkazních informací

Čemu je věnována tato kapitola

262. Tato kapitola vysvětluje, jak odborník při získávání důkazních informací uplatňuje ustanovení odstavců 48–49L/R Standardu a čím se zabývá v souvislosti s důkazními informacemi, tj. když řeší, jaké informace asi bude potřebovat, jaké bude mít k dispozici, jaké postupy musí navrhnout a provést a jak posoudí dostatečnost a vhodnost důkazních informací.

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

263. Jak upozorňujeme v úvodu této příručky, ověřovaná skutečnost může být nejrůznějšího charakteru a stejně tak se mohou lišit způsoby jejího měření, hodnocení a prezentace v EER zprávě. Informace o ověřované skutečnosti mohou být jak finanční, tak nefinanční, kvalitativní i kvantitativní a mohou být prezentovány v různém formátu, např. formou textu, tabulek, grafů, diagramů, obrázků nebo vložených videí.
264. EER zprávy mnohdy obsahují informace získané ze zdrojů mimo účetní jednotku, například od jiných subjektů, které jsou součástí jejího dodavatelského řetězce, nebo od různých informačních agentur, například z databází uhlíkových offsetů či od organizací poskytujících údaje o převodních koeficientech pro emise CO₂ nebo benchmarkingová data o určitém odvětví. Někdy účetní jednotky outsourcují některé činnosti, například si nechají udělat nějaký průzkum nebo analýzu kvality odpadních vod ze svých provozů.
265. Jak upozorňujeme v kapitole 6, proces, který účetní jednotka používá pro sestavení EER informací, a další složky jejího vnitřního kontrolního systému týkající se sestavení informací o ověřované skutečnosti mnohdy ještě nejsou dost rozvinuté, zejména když účetní jednotka sestavuje EER informace poprvé. Navíc se stává, že kontrola kvalitativních informací není tak přísná jako kontrola kvantitativních informací.
266. Vzhledem k charakteru a lokalizaci ověřované skutečnosti se u EER reportingu ve větší míře než u účetního výkaznictví používají pro zachycení a zaznamenání informací relevantních pro EER zprávu inovativní technologie, například drony nebo satelitní snímky.
267. Všechny tyto faktory mohou pro odborníka představovat problém při navrhování a provádění postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace, a při rozhodování o tom, kolik mu jich bude stačit pro vyjádření závěru ve zprávě o ověření.

Získání dostatečných a vhodných důkazních informací

268. Požadavky týkající se posuzování rizik a reakcí na ně jsou uvedeny v odstavcích 48–49L/R Standardu. Tyto požadavky platí specificky pro zakázky poskytující omezenou jistotu, resp. pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Jiné požadavky, u nichž Standard nerozlišuje mezi oběma typy zakázek, mají obecnou platnost. Viz též příloha 3 *Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu – ilustrativní tabulka*.
269. Omezenou a přiměřenou jistotu není vhodné chápat jako dva samostatné typy ujištění. Užitečnější je pojímat je jako různé body na škále reflektující míru jistoty, kterou má odborník za konkrétních okolností zakázky získat. Jak pro zakázky s omezenou jistotou, tak pro zakázky s přiměřenou jistotou platí, že:
- (a) faktická míra získané jistoty je dána přesvědčivostí, kterou mají získané důkazní informace jako celek;

- (b) posílení důvěry předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti bude pravděpodobně tím větší, čím větší bude míra jistoty, kterou odborník získá a kterou vyjádří ve své zprávě.
270. Jak u zakázek poskytujících omezenou jistotu, tak u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu je cílem odborníka získat důkazní informace, které budou jako celek dostatečně přesvědčivé, aby mohl reagovat na vyhodnocená rizika. U zakázky poskytující omezenou jistotu jsou provedené postupy ve srovnání s postupy nezbytnými pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu omezené, nicméně musí být naplánovány tak, aby bylo dosaženo smysluplné míry jistoty. Někdy bude charakter postupů pro omezenou i pro přiměřenou jistotu obdobný, ale bude se lišit jejich rozsah. Rozsah postupů se může lišit dokonce i v rámci zakázek poskytujících omezenou jistotu. Smysluplná míra jistoty se u zakázky tohoto typu totiž pohybuje na škále, jejímiž krajními body jsou:
- jistota jen těsně překračující hranici, která pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti v míře, jež je jednoznačně větší než zanedbatelná (spodní hranice škály omezené jistoty);
 - jistota, která je těsně pod přiměřenou jistotou (horní hranice škály omezené jistoty).
271. Rozhodnutí odborníka o tom, jaké postupy provede, a o jejich načasování a rozsahu závisí na přesvědčivosti důkazních informací získaných při snižování rizika zakázky na úroveň, která je vzhledem k okolnostem zakázky přijatelná (u zakázky poskytující omezenou jistotu) nebo přijatelně nízká (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu). Charakter, načasování a rozsah postupů, které odborník provede, upravují odstavce A108–A112 Standardu. Odborník musí při rozhodování zachovávat profesní skepticismus a uplatňovat odborný úsudek (viz kapitola [2](#)).
272. Charakter, typy a zdroje důkazních informací, které má odborník k dispozici u ověřovací EER zakázky, se patrně budou lišit od těch, které má k dispozici v případě auditu účetní závěrky. U všech typů informací o ověřované skutečnosti bude nicméně při navrhování a provádění postupů, jejichž cílem je shromáždit důkazní informace, pravděpodobně postupovat obdobně. Příklady v následujících tabulkách odborníkům pomohou při získávání a vyhodnocování důkazních informací pro nejrůznější informace o ověřované skutečnosti, včetně kvalitativních a prognostických, jimiž se podrobněji zabýváme dále v kapitolách [10](#) a [11](#).
273. V praxi má proces shromažďování důkazních informací iterativní charakter, takže odborník některé záležitosti posuzuje opakovaně, tak jak se během realizace zakázky objevují nové informace.

CO ODBORNÍK POSUZUJE	A. Čemu odborník věnuje pozornost, když posuzuje rizika a zvažuje, jaké informace bude potřebovat, aby na ně mohl správně reagovat? (a) Co se mohlo pokazit při měření či hodnocení EER informací, resp. při jejich vykázání a vysvětlení/popisu v EER zprávě (tj. „typ nesprávnosti“)? Podrobněji k používání tvrzení viz též kapitola 7. (b) Co může být příčinou určitého typu potenciální nesprávnosti, tj. co může být zdrojem daného typu rizika materiální nesprávnosti? (c) Jak účetní jednotka – s ohledem na možné příčiny určitého typu materiální nesprávnosti – řídí a zmírňuje související riziko ve svých EER informacích? Například jaké struktury, systémy, procesy a kontroly zavedla pro prevenci, odhalování a nápravu nesprávností s ohledem na jejich příčiny? Procesem, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, a souvisejícími vnitřními kontrolami se podrobněji zabýváme v kapitole 6. (d) Má účetní jednotka funkci interního auditu? A pokud ano, jaké práce interní audit provedl na informacích o ověřované skutečnosti a jaká jsou jeho zjištění? Jak práce interního auditu ovlivní vyhodnocení rizik prováděné odborníkem (viz odstavec 45(b) Standardu)? (e) Ví vedení o nějakých existujících, potenciálních nebo údajných záměrných nesprávnostech či o nesouladu s právními předpisy? Takové poznatky by měly vliv na identifikaci oblastí, kde by se nesprávnosti mohly vyskytnout, nebo na vyhodnocení rizik. (f) Jak přesné, podrobné a rozsáhlé důkazní informace budou potřeba pro danou konkrétní zakázku a konkrétní rozhodování odborníka? Například pokud lze EER informace přesně měřit nebo hodnotit, bude pravděpodobně třeba, aby důkazní informace byly přesnější, než když jsou EER informace výsledkem odhadu a je s nimi spojena větší nejistota. (g) Týkají se důkazní informace účetní jednotky působící na jednom místě, nebo jednotky, která má provozy v několika lokalitách, případně celého dodavatelského řetězce (dodavatelé, odběratelé nebo obojí)?
----------------------	---

274. Jakmile odborník určí, jaké důkazní informace bude potřebovat, posoudí jejich dostupné zdroje a to, jak charakteristické znaky jejich zdroje ovlivňují jejich přesvědčivost a charakter postupů, které provede.

CO ODBORNÍK POSUZUJE	<i>B. Jaké důkazní informace má odborník k dispozici?</i> (a) Mají důkazní informace digitální, písemnou, nebo ústní podobu? Vztahují se k určitému okamžiku, nebo k určitému období? Pocházejí z externího informačního zdroje (viz též odstavec 277), nebo byly vytvořené interně? Jsou systematicky evidované v účetních knihách a záznamech účetní jednotky? Souvisí s fungováním kontrol? Jsou hmotné povahy? Jak jsou spolehlivé? (b) Pokud se informace o ověřované skutečnosti týkají dodavatelského řetězce (dodavatelé, odběratelé nebo obojí), bude odborník schopen získat o nich dostatečné a vhodné důkazní informace? (c) Jak relevantní a spolehlivé musí důkazní informace být? Budou důkazní informace z dostupných zdrojů dostatečně relevantní a spolehlivé? Pokud ne, existují jiné zdroje důkazních informací? Lze provést nějaký další postup?
----------------------	---

275. Na charakter, načasování a rozsah postupů, které odborník provede, může mít vliv rovněž účel daných postupů.

CO ODBORNÍK POSUZUJE	<i>C. Co odborník zohledňuje, když navrhuje a provádí postupy, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace?</i> (a) Čeho se postupem dosáhne? Poskytne například důkaz o tom, zda došlo k události ovlivňující informace o ověřované skutečnosti nebo zda jsou informace o ověřované skutečnosti úplné? Účel postupu má vliv na „směr“ jeho provádění, tj. zda se postupuje <u>od</u> EER informací k jinému zdroji (ověření toho, zda se událost stala), nebo od jiného zdroje k EER informacím (ověření toho, zda jsou informace úplné). (b) Je pro navrhování nebo provádění postupu důležité riziko agregace a prováděcí materialita (viz odstavce 279–287)? (c) Jaké množství důkazních informací je třeba získat a ze kterých zdrojů? Pokud je například vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti vysoké nebo pokud každý dostupný zdroj poskytuje sám o sobě pouze některé důkazní informace, které nejsou dostatečné, odborník bude patrně muset získat víc důkazních informací, než když je vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti nízké, resp. se bude snažit získat důkazní informace z více než jednoho dostupného zdroje. (d) Jaký je charakter, načasování a rozsah postupů a jaký vliv to bude mít na zdroje, které budou potřeba pro tým provádějící zakázku? Je např. potřeba angažovat experty odborníka (viz též kapitola 1)?
----------------------	---

276. Odborník musí po provedení postupů, jejichž prostřednictvím shromáždil důkazní informace, uplatnit odborný úsudek a profesní skepticismus při vyhodnocování množství a kvality důkazních informací, a tedy toho, zda jsou dostatečné a vhodné pro vyjádření jeho závěru.⁶ Podrobnější informace viz odstavce A146–A157 Standardu.

⁶ Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 66

CO ODBORNÍK POSUZUJE	D. <i>Co odborník zohledňuje, když vyhodnocuje dostatečnost a vhodnost získaných důkazních informací?</i> (a) Podařilo se získat důkazní informace, které odborník získat chtěl? (b) Objevily se nějaké nové informace, které neodpovídají tomu, co odborník očekával, nebo které jsou v rozporu s jinými získanými důkazními informacemi, resp. s nimi nejsou v souladu? Pokud ano, byla s ohledem na nové informace přehodnocena vhodnost plánovaných postupů? (c) Posoudil odborník důkazy získané z různých zdrojů objektivním (nepředpojatým) způsobem? (d) Je potřeba víc důkazních informací? Jak je získat? (e) Přezkoumal odborník řádně všechny případy, kdy bylo obtížné uplatnit odborný úsudek? Zkonzultoval náležitě v případě potřeby obtížné nebo sporné záležitosti? (f) Posoudil odborník vliv neopravených nesprávností na informace o ověřované skutečnosti, a to jednotlivě i v souhrnu, kvantitativně i kvalitativně? Podrobnější informace o materialitě nesprávností viz kapitola 9 a v souvislosti s kvalitativními a prognostickými informacemi rovněž viz kapitoly 10 a 11. (g) Není-li důkazní informace možné dostatečně ověřit, je rozpětí, ze kterého byly informace uvedené v EER zprávě vybrány, vhodné? (h) K jakým událostem došlo po skončení období, za které je EER zpráva sestavena? Mají nějaký dopad na ověřovací zakázku?
----------------------	--

Externí informační zdroje

277. Jak je uvedeno v odstavci [264](#), EER zprávy mnohdy obsahují informace získané ze zdrojů mimo účetní jednotku. Tato skutečnost má vliv na to, jak odborník uplatňuje profesní skepticismus a odborný úsudek (viz kapitola [2](#)). Níže uvádíme příklady faktorů, které mohou být důležité při posuzování relevantnosti a spolehlivosti informací získaných z externího informačního zdroje:

- (a) Může účetní jednotka ovlivnit EER informace, které získává prostřednictvím svých vztahů s externím informačním zdrojem? Někdy je účetní jednotka schopná například prostřednictvím smluv ovlivnit, jaké informace budou vykazovány v rámci jejího dodavatelského řetězce.
- (b) Zavedla účetní jednotka kontroly ošetřující relevantnost a spolehlivost informací, které se používají v jejích EER zprávách?
- (c) Jakou způsobilost a pověst má externí informační zdroj? Poskytuje informace běžně a osvědčil se jako zdroj spolehlivých informací?
- (d) Je v EER zprávě vysvětleno, z čeho informace poskytnuté externím informačním zdrojem vycházejí a jak byly sestaveny? Například agentura zabývající se oceňováním cenných papírů sestavuje kurzová data a vykazuje externí tržní cenu, ale obvykle nekontroluje, jak jsou informace sestaveny jejich původním zdrojem.
- (e) Hodí se informace k tomu, aby byly používány tak, jak jsou používány? Byly sestaveny v souladu s příslušným rámcem nebo kritérii? Byly výchozí informace sestaveny na konzistentním základě? Například nějaká ratingová agentura vydává ESG rating společností sestavený z podkladových informací poskytnutých těmito společnostmi, ale tyto informace

nejsou úplně srovnatelné, nebo používá modely nepracující s faktickými informacemi o těchto společnostech.

- (f) Jaký má externí informační zdroj charakter a úřední pravomoc? Zdrojem s pravomocí je například centrální banka nebo státní úřad, který má ze zákona povinnost poskytovat určité informace veřejnosti. Za relevantní zdroj scénářů souvisejících s klimatem je obecně považován Mezivládní panel pro změnu klimatu.
- (g) Je daný externí zdroj v případě informací souvisejících obdobnému účelu, pro který byly informace použity vedením nebo odborníkem, uživateli obecně považován za zdroj relevantních a spolehlivých informací?
- (h) Existují nějaké jiné informace, které jsou s použitými informacemi v rozporu? Pokud jsou k dispozici i další podobné zdroje externích informací, ale vykazují velmi odlišná data, je třeba, aby se nad tím odborník zamyslel.

Ostatní informace

278. V souladu s odstavcem 62 Standardu je odborník povinen seznámit se s „ostatními informacemi“ uvedenými v EER zprávě a ověřit si, zda mezi informacemi o ověřované skutečnosti a těmito ostatními informacemi nejsou materiální rozpory. Jestliže u ostatních informací zjistí materiální rozpor nebo materiální zkreslení skutečnosti, musí záležitost prodiskutovat s autorem EER zprávy a přijmout další vhodná opatření. „Ostatní informace“ jsou veškeré informace obsažené v EER zprávě kromě informací o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověřovací EER zakázky. Podrobnější informace k „ostatním informacím“ v kontextu celé EER zprávy, obsahující jak kvalitativní, tak kvantitativní informace, jsou uvedeny v kapitole [10](#).

Riziko agregace u ověřovací EER zakázky

Charakter rizika agregace a jeho vznik při navrhování a provádění postupů

279. U ověřovací EER zakázky vzniká při navrhování a provádění postupů riziko agregace, což je riziko, že souhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí úroveň materiality.
280. Riziko agregace vzniká, když autor EER zprávy rozdělí (desagreguje) informace o ověřované skutečnosti na samostatné části pro účely aplikace kritérií, resp. když tak učiní odborník pro účely navrhování a provádění ověřovacích postupů.

PŘÍKLAD

Společnost vydává EER zprávu za své čtyři výrobní závody. Ověřovanou skutečnost i proces reportování EER informací mají na starosti výrobní manažeři těchto závodů, kteří se řídí skupinovou příručkou pro EER reporting. Pro EER informace byla stanovena jednak celková materialita, a to 5 000 jednotek, a jednak dílčí materialita pro jednotlivé výrobní závody, a to takto: výrobní závod A – 2 000 jednotek; výrobní závod B – 400 jednotek; výrobní závod C – 850 jednotek; výrobní závod D – 1 750 jednotek.

Odborník zjistil v EER informacích jednotlivých výrobních závodů následující nesprávnosti: výrobní závod A – 930 jednotek; výrobní závod B – 385 jednotek; výrobní závod C – 740 jednotek; výrobní závod D – 2 960 jednotek. Každá z těchto nesprávností je jednotlivě výrazně pod 5 000 jednotkami. U výrobních závodů A, B a C jsou nesprávnosti i pod úrovní materiality stanovenou pro daný závod. Při agregaci však nesprávnosti všech čtyř závodů překračují 5 000 jednotek, tj. hranici celkové materiality stanovenou pro společnost, což znamená, že EER informace jako celek jsou materiálně nesprávné.



281. Pokud by byla zakázka, pro kterou jsou relevantní i kvantitativní faktory, naplánována výhradně s cílem odhalit individuálně materiální nesprávnosti, nezohledňovalo by to skutečnost, že informace o ověřované skutečnosti mohou být materiálně nesprávné rovněž v důsledku neopravených a nezjištěných nesprávností, které jsou individuálně nemateriální (viz odstavec A98 Standardu).
282. Aby odborník mohl vyhodnotit, zda jsou nesprávnosti v souhrnu materiální, musí posoudit agregovanou významnost zjištěných nesprávností. Někdy může riziko agregace předem považovat za nízké. Pokud například účetní jednotka uvádí ve své zprávě (a odborník ověřuje) ukazatele, mezi nimiž není žádný vztah, bude u těchto ukazatelů riziko agregace malé nebo žádné.

Snížení rizika agregace při navrhování a provádění postupů

283. V souladu s odstavcem 51 Standardu je odborník povinen shromáždit neopravené nesprávnosti zjištěné v průběhu zakázky, s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. Podle odstavce 65 Standardu musí vyhodnotit, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to buď jednotlivě, nebo v souhrnu.
284. Jsou-li informace o ověřované skutečnosti desagregovány, může odborník riziko agregace při navrhování a provádění ověřovacích postupů snížit tím, že si stanoví prováděcí materialitu.
285. Ve Standardu sice není termín „prováděcí materialita“ přímo použit, ale fakticky se jím zabývá odstavec A98 Standardu. Prováděcí materialita spočívá v tom, že odborník navrhne a provádí postupy tak, aby identifikoval nesprávnosti, jejichž významnost překročí určitou kvantitativní hranici. Tato hranice je menší než materialita stanovená pro informace o ověřované skutečnosti jako celek a je nastavena tak, aby se riziko agregace snížilo na náležitě nízkou úroveň.
286. Pokud si odborník stanoví prováděcí materialitu, zvyšuje se pravděpodobnost, že při provádění postupů odhalí nesprávnosti, které z kvantitativního hlediska nejsou jednotlivě materiální.
287. Prováděcí materialita neřeší nesprávnosti, které jsou materiální výhradně nebo hlavně kvůli kvalitativním faktorům ovlivňujícím jejich významnost. V ISA 320⁷ se říká, že není prakticky možné navrhnout auditorské postupy tak, aby odhalily všechny nesprávnosti, které by mohly být

⁷ ISA 320, *Materialita při plánování a provádění auditu*, odstavec 6

materiální pouze kvůli svému charakteru. Nicméně pokud odborník v maximální možné míře navrhne postupy, které bude provádět, tak, aby zvýšil pravděpodobnost, že odhalí i nesprávnosti, které jsou materiální výhradně nebo hlavně kvůli kvalitativním faktorům, pomůže mu to snížit riziko agregace. Podrobnější informace k vyhodnocování materiality nesprávností jsou uvedeny v kapitole [9](#).

Kapitola 9: Posouzení materiality nesprávností

Čemu je věnována tato kapitola

288. Tato kapitola vysvětluje, jak uplatňovat ustanovení odstavců 44 a 51 Standardu, a zaměřuje se především na následující oblasti:
- (a) kvalitativní a kvantitativní aspekty při identifikaci nesprávností;
 - (b) povinnosti odborníka v případě, že během ověřovací EER zakázky zjistí nějaké nesprávnosti;
 - (c) shromažďování neopravených nesprávností;
 - (d) aspekty relevantní pro odborníka při vyhodnocování materiality nesprávností, mimo jiné v souvislosti s přirozenou variabilitou a nejistotou informací o ověřované skutečnosti.
289. Tato kapitola se nezabývá plánováním ověřovacích EER zakázek ani konceptem prováděcí materiality. Tou se zabýváme výše v odstavcích [279–287](#) v kapitole [8](#). Kvalitativním nesprávnostem se věnujeme v kapitole [10](#) a nesprávnostem v prognostických informacích v kapitole [11](#).

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

290. Předpokládání uživatelé EER zprávy mohou být různí, mají různé informační potřeby a jejich rozhodování ovlivňují různé faktory.
291. Informacemi o ověřované skutečnosti, na nichž odborník provádí ověřovací EER zakázku, může být celá EER zpráva nebo jen její část, například pouze nějaké konkrétní ukazatele.
292. Rovněž ověřované skutečnosti v EER zprávě mohou být nejrůznějšího charakteru. Informace o ověřované skutečnosti mohou být měřeny a vykázány kvantitativně nebo hodnoceny a vykázány kvalitativně (narativně či popisně) nebo jinou formou, např. formou tabulek, grafů, diagramů, obrázků apod. (viz [úvod](#) této příručky). Někdy lze informace o ověřované skutečnosti změřit přesně, jindy je jejich měření nebo hodnocení spojeno s různou mírou nejistoty.
293. Tyto faktory odborníkovi komplikují jednak rozhodování o tom, co je vzhledem k okolnostem zakázky materiální, a jednak vyhodnocení dopadu zjištěných nesprávností ve vztahu k těm částem EER zprávy, které jsou předmětem ověřovací EER zakázky.

Identifikace nesprávností

294. Jestliže odborník během ověřovací EER zakázky zjistí v EER informacích nějakou nesprávnost, je povinen posoudit, zda se jedná o nesprávnost materiální.

Materialita se posuzuje z hlediska uživatele zprávy

295. Odborník se v závěru zprávy o ověření vyjadřuje k tomu, zda jsou informace o ověřované skutečnosti „ve všech materiálních ohledech“ sestaveny v souladu s příslušnými kritérii. Pro případy, kdy materialita není definována nebo popsána daným EER rámcem (tj. příslušnými kritérii), Standard poskytuje referenční rámec, když stanoví, že nesprávnosti, včetně opomenutí, se považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit důležitá rozhodnutí, která předpokládání uživatelé přijmou na základě informací o ověřované skutečnosti. Nesprávnosti mohou být záměrné nebo nezáměrné a kvalitativní nebo kvantitativní.
296. Materialitou se podrobněji zabývají odstavce A92–A100 Standardu. Mimo jiné se zde říká, že pro stejné uživatele a stejný účel je materialita u zakázky poskytující přiměřenou jistotu totožná

s materialitou u zakázky poskytující omezenou jistotu, protože materialita je dána informačními potřebami uživatelů.

297. Zprávy o ověření zpracované na základě ověřovacích EER zakázek mohou mít nejrůznější předpokládané uživatele a stejně tak se liší i typy rozhodnutí, která tito uživatelé přijímají na základě informací o ověřované skutečnosti. Se zprávou o ověření se navíc mohou seznámit i další osoby, které odborník ani nemusí být schopen identifikovat, zejména když k ní má přístup velký počet osob (viz též kapitola 3). Odstavec A16 Standardu vysvětluje, že v takovém případě lze předpokládané uživatele omezit na hlavní zainteresované strany sdílející významné společné zájmy.
298. Jestliže příslušná kritéria vyžadují, aby autor EER zprávy zohlednil různé informační potřeby „podskupin“ uživatelů, pak jsou tyto podskupiny předpokládanými uživateli. Prakticky to znamená, že pokud má jedna podskupina vyšší toleranci vůči nesprávnosti než jiné podskupiny, ale všechny podskupiny se zajímají o stejné informace o ověřované skutečnosti, bude potřeba nastavit materialitu na úrovni odpovídající podskupině s nejnižší tolerancí.

Kvantitativní aspekty materiality

299. U kvantitativních informací o ověřované skutečnosti (jako jsou například číselně vyjádřené KPI) je obvykle výchozím bodem pro určení materiality nastavení jejich limitů ve fázi plánování zakázky. Tyto limity se často stanoví jako procento⁸ vykazovaného ukazatele nebo benchmarku týkajícího se informací o ověřované skutečnosti. Někdy je takový procentuální limit stanoven již v použitém EER rámci, díky čemuž má odborník referenční rámec pro určení materiality pro zakázku.
300. Jsou-li informace o ověřované skutečnosti tvořeny jen jediným ukazatelem, který nemá žádné složky, může odborník uplatnit procentuální limit přímo na daný ukazatel. Například když je ukazatelem „naměřená spotřeba vody“, lze limit určit jako procento této spotřeby. Pokud informace o ověřované skutečnosti obsahují řadu různých ukazatelů, které mají jen málo společného, takže je není možné posuzovat dohromady, lze materialitu stanovit samostatně pro každý ukazatel, například x % investic do komunitních projektů (v hodinách nebo v amerických dolarech), y % spotřebované energie (v kWh) a z % rekultivované půdy (v hektarech).

Kvalitativní aspekty materiality

301. Materialita má nejen kvantitativní, ale také kvalitativní aspekt. Kvantitativní limit materiality je užitečný pro předběžná rozhodnutí o tom, zda nějaká položka pravděpodobně bude materiální. Avšak i nesprávnosti menší než stanovený kvantitativní limit mohou mít na informace o ověřované skutečnosti materiální vliv. Když například nějaká chyba brání účetní jednotce ve splnění regulačních požadavků, lze to považovat za materiální, i když chyba bude menší než stanovený kvantitativní limit.
302. U různých aspektů informací o ověřované skutečnosti se materialita posuzuje různě. Tentýž předpokládaný uživatel může mít totiž u různých aspektů informací o ověřované skutečnosti různé informační potřeby a různou toleranci vůči nesprávnosti. Posouzení kvalitativních faktorů odborníkovi pomůže identifikovat aspekty informací o ověřované skutečnosti, které mohou být pro předpokládané uživatele důležitější.
303. Posouzení materiality je věcí odborného úsudku a je ovlivněno tím, jak odborník vnímá běžné informační potřeby předpokládaných uživatelů jakožto skupiny (viz odstavec A94 Standardu). Předpokládání uživatelé mohou například klást větší důraz na informace o bezpečnosti potravin

⁸ Vždycky to ale vhodné není, třeba když jde o velmi malý počet (jako je například počet obětí).

nebo léků než na informace o recyklaci odpadu, který není nebezpečný, protože důsledky špatných bezpečnostních standardů při výrobě potravin nebo léků budou pravděpodobně závažnější pro lidské zdraví než nerecyklace odpadu, který není nebezpečný. Uživatelé tedy patrně budou mít nižší toleranci vůči nesprávným informacím o bezpečnosti potravin nebo léků než vůči nesprávným informacím týkajícím se recyklace odpadu, který není nebezpečný.

304. Posouzení kvalitativních faktorů může být důležité rovněž v souvislosti se způsobem, jak jsou informace o předmětu prezentovány v EER zprávě. Jestliže její autor použil pro prezentaci informací o ověřované skutečnosti grafy, diagramy nebo obrázky, musí odborník při posuzování materiality zohlednit i takové faktory, jako zda použití určitých stupnic pro osy x a y grafu může vést k věcně nesprávným nebo zavádějícím informacím. Podrobnější informace týkající se posuzování kvalitativní materiality jsou uvedeny v kapitole [10](#). Viz též odstavec [258](#) (e) a (f) v kapitole [7](#).
305. V případě, že autor EER zprávy některé nebo všechny zjištěné nesprávnosti neopraví, musí odborník posoudit, zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v souhrnu materiální. Při tom zohledňuje níže uvedené faktory. Obvykle se seznámí s důvody, proč autor EER zprávy opravy nemůže nebo nechce provést, pečlivě je zváží a posoudí, zda jsou za daných okolností opodstatněné. Následující vývojový diagram popisuje, jakými aspekty se odborník zabývá a jaké jsou jeho povinnosti. Není-li uvedeno jinak, čísla v závorce odkazují na odstavce této kapitoly.

Povinnosti odborníka

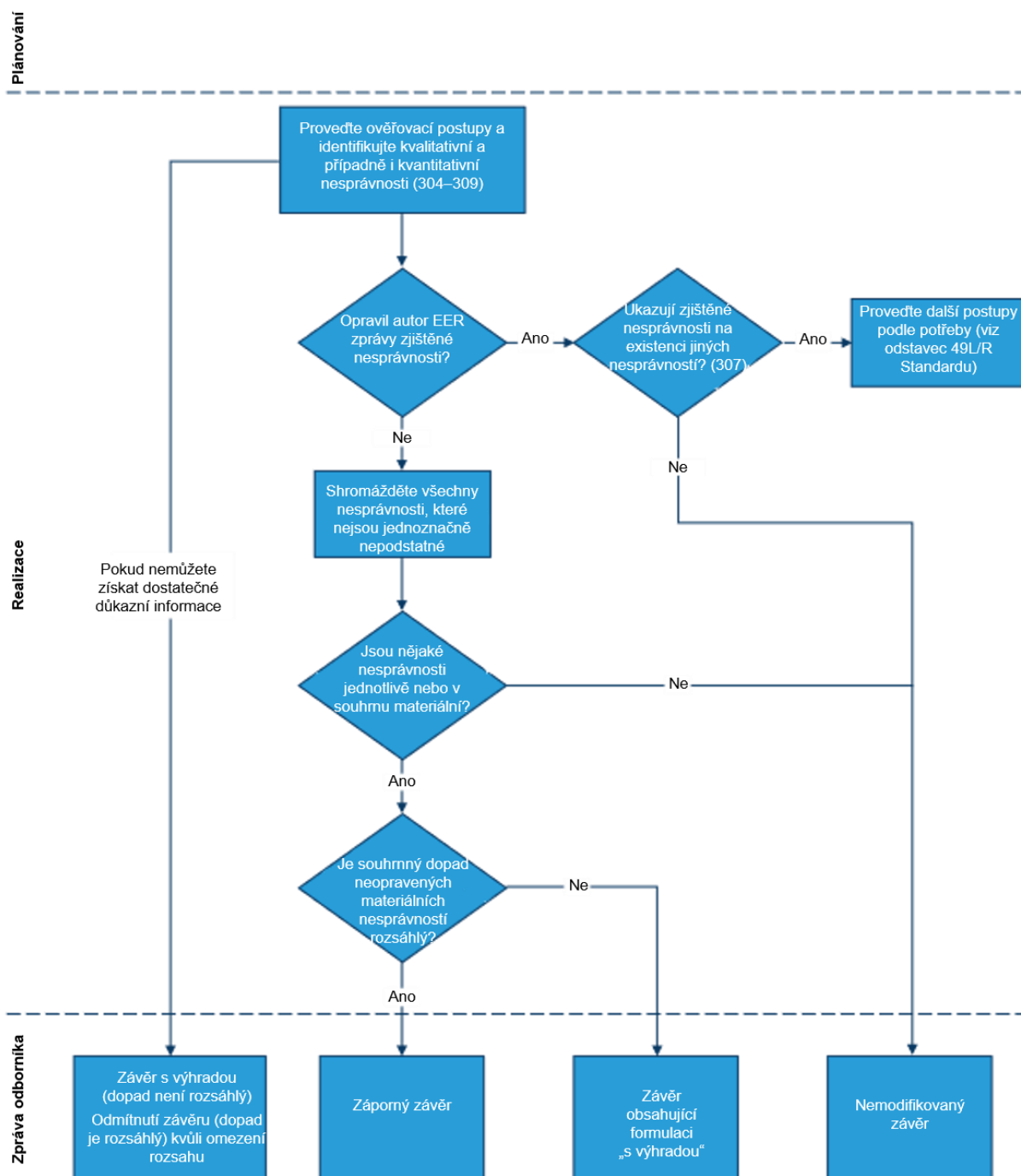


Diagram 11 – Povinnosti odborníka týkající se zjištěných nesprávností

306. Jakmile odborník jednotlivě vyhodnotí zjištěné nesprávnosti, je v souladu s odstavcem 51 Standardu povinen shromáždit neopravené nesprávnosti, s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné (viz příklad níže) (viz též odstavce [307–310](#)). Musí také zvážit, zda charakter a příčiny zjištěných nesprávností nesvědčí o možné existenci dalších nesprávností v jiných částech informací EER (viz též odstavce [311–314](#)).

PŘÍKLAD

Za „jednoznačně nepodstatnou“ nesprávnost lze považovat nesprávnost tak malou, že i kdyby k ní došlo u všech měření, neovlivnila by „zaokrouhlení“ kvantitativních informací o ověřované skutečnosti, například by nevedla k tomu, že místo 100 jednotek bude vykázáno 101 jednotek nebo že místo 3,15 jednotek bude vykázáno 3,16 jednotek.

Na druhé straně velký počet malých nesprávností, které všechny ovlivňují stejnou oblast, i když jsou kvantitativně „jednoznačně nepodstatné“, může být známkou nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, případně toho, že měřicí přístroj je nutné nově zkalibrovat. Jedná se tedy o kvalitativní aspekty, které je nutné zohlednit při posuzování toho, zda jsou nějaké nesprávnosti jednoznačně nepodstatné. Panuje-li u nějaké položky nejistota, pokud jde o to, zda je jednoznačně nepodstatná, pak se má za to, že jednoznačně nepodstatná není.

Shromažďování nesprávností

307. Odborník je povinen shromáždit všechny neopravené nesprávnosti, aby je mohl posoudit v souhrnu s ostatními neopravenými nesprávnostmi.
308. Pokud je předmětem ověřovací EER zakázky několik ukazatelů, z nichž každý se vztahuje k jiné ověřované skutečnosti, může odborník vyhodnotit materialitu nesprávností samostatně pro každý ukazatel (aspekt informací o ověřované skutečnosti), protože (i) předpokládání uživatelé patrně budou mít různou toleranci vůči nesprávnosti jednotlivých ukazatelů a (ii) pro agregaci nesprávností patrně nebude existovat společný základ (viz též odstavce [299–300](#)).

PŘÍKLAD

Zpráva účetní jednotky o udržitelnosti obsahuje informace o emisích skleníkových plynů, spotřebě vody, nebezpečném odpadu, o odpadu, který není klasifikovaný jako nebezpečný, o pracovních úrazech, nemocech z povolání a o komunitních investicích. Každá z těchto ověřovaných skutečností pravděpodobně ovlivní rozhodnutí předpokládaných uživatelů zprávy jiným způsobem a rovněž limit pro materialitu bude jiný. Tolerance uživatelů vůči nesprávnostem bude pravděpodobně vyšší u odpadu, který není klasifikovaný jako nebezpečný, a rovněž u rozložitelného odpadu než u radioaktivního nebo jiného nebezpečného odpadu. Nebude tudíž existovat společný základ pro agregaci nesprávností týkajících se nebezpečného odpadu a nesprávností týkajících se odpadu, který není nebezpečný.

309. Odborník posuzuje také to, zda není nesprávná EER zpráva jako celek, i když její jednotlivé složky materiálně nesprávné nejsou. K tomu by mohlo dojít například tehdy, když je celkové vyznění zprávy zavádějící nebo neobjektivní (předpojaté) nebo když jsou informace o ověřované skutečnosti prezentovány s větší nebo naopak s menší prioritou, než by měly být.
310. V souladu s odstavcem 65 Standardu je odborník povinen vyjádřit závěr o tom, zda informace o ověřované skutečnosti neobsahují materiální nesprávnost, včetně toho, zda nejsou materiální neopravené nesprávnosti, a to buď jednotlivě, nebo v souhrnu. V případě, že informace o ověřované skutečnosti jsou materiálně nesprávné, postupuje podle požadavků odstavců 74–77 Standardu.

Posouzení dopadů zjištěných nesprávností

Dopady nesprávností způsobených podvodem

311. Jestliže reporting EER informací v účetní jednotce zatím není na takové úrovni jako jiné, vyspělejší oblasti jejího výkaznictví, např. účetní výkaznictví, budou relativně méně vyspělé patrně i vnitřní kontroly, správa a řízení bude limitovanější a dostupná kritéria nebudou tak komplexní. Tyto faktory mohou zvýšit riziko podvodu, zejména pokud existují tlaky na splnění cílů, které účetní jednotka veřejně vyhlásila.
312. Možné příčiny podvodů, kdy účetní jednotka záměrně uvede v EER zprávě nesprávné informace:
- (a) snaha vyhnout se sankcím nebo pokutám, potenciálně agresivní nebo příliš optimistické interní nebo externí cíle účetní jednotky, záměrně nepřesná nebo zavádějící veřejná prohlášení nebo tvrzení účetní jednotky týkající se jejího produktu nebo jiných korporátních záležitostí;
 - (b) záměrné zkreslování EER informací týkajících se výkonnostních pobídek s cílem ovlivnit na ně navázané odměňování.
313. Odborník:
- posuzuje, do jaké míry je riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem relevantní pro danou zakázku (viz odstavec A86 Standardu);
 - všímá si během realizace zakázky, mimo jiné při posuzování shromážděných nesprávností, zda by se mohla vyskytnout nějaká nesprávnost způsobená podvodem;
 - vhodně reaguje v případě, že se objeví nějaké signály svědčící o tom, že by informace o ověřované skutečnosti mohly být materiálně nesprávné v důsledku podvodu.

Důsledky pro vyhodnocení vnitřního kontrolního systému účetní jednotky

314. U zakázek poskytujících přiměřenou jistotu odborník posuzuje rovněž to, zda by shromážděné nesprávnosti mohly souviset s nedostatky ve vnitřních kontrolách. Konkrétně zvažuje, zda charakter nebo rozsah shromážděných nesprávností není důvodem k tomu, aby změnil svůj názor na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky relevantní pro sestavení informací o ověřované skutečnosti (viz odstavec 47R Standardu). Viz též příloha 3 *Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu – ilustrativní tabulka*.

Další aspekty týkající se materiality

315. V následujících odstavcích [316–318](#) ukazujeme, čím se odborník zabývá při posuzování materiality. Uvádíme zde příklady záležitostí, které mu mohou pomoci při vyhodnocování toho, zda je nesprávnost materiální. Odborník bere v úvahu to, do jaké míry lze od předpokládaných uživatelů reálně očekávat, že by přijali jiné rozhodnutí, pokud by informace o ověřované skutečnosti nebyly nesprávné. Níže uvedené příklady nejsou vyčerpávající, vždy je nutné uplatňovat odborný úsudek založený na konkrétních okolnostech zakázky.
316. Materialita se posuzuje v kontextu kvalitativních a případně i kvantitativních faktorů, jsou-li relevantní. Příklady kvalitativních faktorů, které mohou naznačovat, že nesprávnost bude s větší pravděpodobností materiální:

Ověřovaná skutečnost

- (a) Informace o ověřované skutečnosti, které jsou nesprávné, se týkají nějakého jejího aspektu, který byl vyhodnocen jako významný.

Externí faktory

- (b) Informace o ověřované skutečnosti, které jsou nesprávné, se týkají nesouladu s právními předpisy, zejména pokud jsou důsledky takového nesouladu závažné.

PŘÍKLAD

Pokud společnost porušila nějaký důležitý předpis a dostala za to vysokou pokutu, existuje větší pravděpodobnost, že to pro některé uživatele její zprávy bude materiální, než kdyby velkou pokutu nedostala.

Jiní uživatelé, například místní komunity postižené tím, že společnost porušila ekologické předpisy týkající se nakládání s nebezpečným odpadem, se nejspíš nebudou příliš zajímat o výši pokuty, ale o to, jestli porušení předpisů neohrozilo jejich zdraví nebo dobré životní podmínky.



- (c) Informace o ověřované skutečnosti, které jsou nesprávné, se týkají ověřované skutečnosti dopadající na velký počet zainteresovaných stran. Ale i když má ověřovaná skutečnost dopad jen na malý počet zainteresovaných stran, může být její dopad materiální.

PŘÍKLAD

Jestliže malá komunita, jejíž zásobování vodou je zasaženo radioaktivní kontaminací z odpadních vod společnosti, podá hromadnou žalobu, bude to mít materiální dopad na společnost i její další zainteresované strany.

Charakter informací o ověřované skutečnosti

- (d) Nesprávnost se týká klíčového ukazatele výkonosti, o němž je známo, že jej používají předpokládání uživatelé nebo který běžně slouží k porovnávání účetní jednotky s obdobnými subjekty.
- (e) Nesprávnost se týká informací o výkonosti účetní jednotky v souvislosti s plněním stanoveného cíle nebo limitu, chyba se rovná rozdílu mezi faktickým výsledkem a stanoveným cílem.

PŘÍKLAD

Jedním z výkonnostních cílů určujících odměnu generálního ředitele je dosažení minimálně 75% spokojenosti zákazníků. Ve zprávě se uvádí 77 %, ale ukáže se, že tento údaj je nadhodnocen o 3 procentní body, což znamená, že cíl nebyl ve skutečnosti splněn. Je pravděpodobné, že nesprávnost by za těchto okolností byla materiální.

Kdyby ale stanovený cíl byl 90 %, nesprávnost lze považovat za nemateriální. Údaj je sice špatně, ale zpráva netvrdí, že cíl byl splněn.

- (f) Informace, které jsou nesprávné, tvrdí, že došlo k významné změně u nějaké dříve vykázané pozice nebo trendu.

Vykazování

- (g) Nesprávnost je důsledkem toho, že informace o ověřované skutečnosti jsou zavádějící nebo že použitá formulace je nejasná a může být vykládána velmi odlišnými způsoby. Rozhodnutí, která předpokládání uživatelé přijmou, tudíž závisí na jejich interpretaci.

Chování autora EER zprávy

- (h) Nesprávnost vznikla v důsledku úmyslného jednání autora EER zprávy, jehož cílem je uvést její uživatele v omyl.
- (i) Autor EER zprávy se zdráhá opravit nesprávnost, i když ji ani on nepovažuje za nemateriální.
- (j) Autor EER zprávy tvrdí, že nesprávnost je nemateriální, ale odborník s tím nesouhlasí.
317. Mnohé z příkladů kvalitativních faktorů uvedených výše v odstavci [316](#) jsou stejně relevantní jak pro kvalitativní, tak pro kvantitativní informace. U kvantitativních informací lze tyto faktory použít pro posouzení limitů ovlivňujících úroveň prováděcí materiality, mimo jiné pro úroveň nesprávnosti, kterou lze tolerovat při výběru vzorků ze základního souboru (podrobnější informace k prováděcí materialitě viz kapitola [8](#)). Pokud jde o kvalitativní informace, tyto faktory odborníkovi pomáhají určit, zda je nesprávnost materiální, a to podle úrovně citlivosti rozhodování předpokládaných uživatelů vůči takové nesprávnosti.
318. Pro úsudky týkající se materiality je důležitá znalost kontextu. Například je důležité znát cíl nebo účel, proč jsou určité informace ve zprávě uvedeny, a vědět, jak fungují zvolená kritéria, tj. jak se ověřovaná skutečnost má podle nich měřit. Odborník pak posuzuje, jestli (i) je popis informací ve zprávě v souladu s cílem a (ii) zda je jasný a srozumitelný.

Nejistota měření nebo hodnocení

319. Nejistota měření nebo hodnocení vyplývající z toho, že informace o ověřované skutečnosti jsou přirozeně variabilní, nemá na materialitu vliv. Vyšší nejistota měření nebo hodnocení také nemusí nutně vést ke zvýšenému riziku nesprávnosti.
320. I informace o ověřované skutečnosti, které jsou přirozeně variabilní, mohou být dostatečně přesné, jsou-li tak přesné, jak vyžadují příslušná kritéria, a pokud je přirozená nejistota ve zprávě vysvětlena, jak kritéria požadují. Toto vysvětlení poskytne předpokládaným uživatelům zprávy důležitý kontext, který jim pomůže nejistotu pochopit. Bez tohoto vysvětlení kritéria patrně nebudou vhodná a ověřovaná skutečnost patrně nebude vhodně prezentována. Níže uvádíme příklad přirozené nejistoty měření.

PŘÍKLAD

Společnost ve své zprávě uvádí, že vypustila X tun ekvivalentu CO₂ (CO₂e) a že tyto emise vykompenzovala prostřednictvím systému obchodování s uhlíkovými emisemi, který sekvestruje CO₂e a vystavuje společnosti na to obchodovatelný certifikát. Nejistota měření u vykázaných emisí je $\pm 5\%$ a nejistota měření u sekvestrovaného CO₂e je $\pm 12\%$.

I když se nejistota měření u těchto dvou aspektů informací o ověřované skutečnosti liší, informace uvedené společností ve zprávě pravděpodobně budou dostatečně přesné, aby vyhovovaly potřebám předpokládaných uživatelů, a to za předpokladu, že je související nejistota ve zprávě náležitě vysvětlena.



321. Přirozenou nejistotu vykazuje nejen měření, ale také hodnocení informací o ověřované skutečnosti, tato nejistota vzniká v souvislosti s jejich zpracováním a vykazováním ve zprávě.

PŘÍKLAD

Společnost ve své zprávě tvrdí, že bere zdraví a bezpečnost svých zaměstnanců vážně. Monitoruje a reportuje mimo jiné nemoci z povolání, jimiž její zaměstnanci onemocněli, protože jsou vystaveni škodlivým plynům v jejích provozovnách. Nicméně hodnocení ověřované skutečnosti je spojeno s řadou přirozených nejistot. Například:

- Někteří zaměstnanci jsou už kvůli svému zdravotnímu stavu nebo životnímu stylu náchylnější k onemocněním vyplývajícím z expozice škodlivým plynům, ale do jaké míry se tak děje, je nejisté, resp. to není známo.
- Informace uvedené ve zprávě vycházejí z předpokladu, že koncentrace škodlivých plynů naměřené na monitorovacích místech odpovídají expozici, jíž jsou zaměstnanci vystaveni.
- Tento vztah sice lze obecně považovat za lineární, ale obvykle existují limity koncentrací, pod nimiž je dopad škodlivých plynů zanedbatelný.

Jestliže tyto nejistoty související s hodnocením informací o ověřované skutečnosti nejsou ve zprávě náležitě vysvětleny, mohou předpokládání uživatelé dojít k nesprávným závěrům.

322. Pokud nejistota není přirozená (tj. když vyplývá z nedostatku znalostí nebo z toho, že kritéria nebyla náležitě uplatněna), mohou vzniknout nesprávnosti. Například proto, že autor EER zprávy nepoužil dostupné informace k měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti natolik přesně, aby výsledky byly relevantní.

PŘÍKLAD

Použitá kritéria stanoví, že při výpočtu emisí skleníkových plynů spadajících do rámce 3 se použijí skutečné vzdálenosti, které zaměstnanci společnosti nalétali na služebních cestách, a typ letadla (zda jde o veřejné, nebo soukromé letadlo).

Společnost ale při výpočtu místo skutečně nalétaných vzdáleností používá odhad. Lety kategorizuje na dlouhé a krátké (nerozlišuje, jestli veřejným, nebo soukromým letadlem) a počet letů v každé kategorii násobí určitou průměrnou vzdáleností. Výsledná nejistota není přirozená, ale vyplývá z použití odhadu při uplatňování kritérií. Pokud zvolená metoda odhadu vede k tomu, že se nějaké kritérium uplatňuje nesprávně, může to mít za následek chybu v odhadu, a tedy nesprávnost.

Kapitola 10: Kvalitativní EER informace

Čemu je věnována tato kapitola

323. V této kapitole vysvětlujeme, v čem spočívá charakter kvalitativních EER informací a co odborník v souvislosti s nimi posuzuje:
- (a) když hodnotí vhodnost použitých kritérií;
 - (b) když získává důkazní informace;
 - (c) když vyhodnocuje případné nesprávnosti;
 - (d) když jsou tyto informace prezentovány spolu s tzv. ostatními informacemi;
 - (e) když sestavuje svou zprávu o ověření.
324. Kvalitativní a prognostické informace (těmi se zabýváme v kapitole [11](#)), to nejsou dvě separátní kategorie, které se vzájemně vylučují. Kvalitativní informace mohou být jak prognostické, tak historické a prognostické informace mohou být vyjádřeny buď kvalitativně, nebo kvantitativně. Pro odborníka může být přínosem, když se s pokyny v této kapitole seznámí společně s pokyny v kapitole [11](#).

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

325. Smyslem této kapitoly je poskytnout odborníkovi podporu při ověřování kvalitativních EER informací. EER rámce a kritéria obvykle specifikují, jak měřit kvantitativní informace, ale většinou už tak podrobně nestanoví, jak hodnotit kvalitativní informace. V důsledku toho kvalitativní informace – na rozdíl od informací kvantitativních – mnohdy více odrážejí názory těch, kdo je reportují, a jsou tedy proměnlivější v závislosti na svém autorovi.
326. Rovněž získávání důkazních informací na podporu kvalitativních informací o ověřované skutečnosti je spojeno s celou řadou problémů, protože proces, který účetní jednotka používá pro sestavení EER informací, někdy dost dobře nedokáže zachytit údaje a jiná data týkající se informací o ověřované skutečnosti.
327. Proces sestavování informací o ověřované skutečnosti a případně související kontroly, které v účetní jednotce existují, někdy stačí na to, aby měl autor EER zprávy přiměřený základ pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, ale odborníkovi neposkytují potřebné důkazní informace pro vyjádření jeho závěru. Tato okolnost má obvykle dopad na postupy, které si odborník naplánuje, na jeho schopnost získat potřebné důkazní informace o kvalitativních informacích o ověřované skutečnosti i na jeho závěr ve zprávě.
328. Rovněž způsob, jak jsou kvalitativní informace prezentovány, může někdy působit problémy při identifikaci informací o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověřovací EER zakázky, tj. při jejich rozlišení od tzv. „ostatních informací“.

Charakter kvalitativních EER informací

329. Kvalitativní EER informace jsou informace o ověřované skutečnosti vyjádřené kvalitativně, nikoli kvantitativně (čísky). Takovými nenumerními informacemi jsou například narativní informace, popisy, kategorizace nebo ratingy. Pro některé aspekty ověřované skutečnosti je typické, že informace o ní bývají vyjádřeny především kvalitativně, nikoliv kvantitativně. Ale i když je určitý aspekt vyjádřen především kvantitativně, část informací, které se ho týkají (např. související vysvětlující a popisné informace ve zprávě), bývá vyjádřena kvalitativně. Například struktura správy a řízení účetní jednotky, její obchodní model nebo cíle, včetně strategických, bývají popsány kvalitativně, i když mohou existovat i nějaké podpůrné kvantitativní informace.

330. Kvalitativní informace mají nejčastěji podobu psaného textu, ale mohou být v EER zprávě prezentovány i jinou formou, například formou vloženého videa nebo zvukového záznamu. I slova ale mohou mít číselný charakter, protože čísla lze vyjádřit také slovy. Kvalitativní informace jsou ty, které nemají číselný charakter. Autor EER zprávy je povinen mít přiměřený základ pro sestavení EER informací, které jsou předmětem ověřovací EER zakázky, bez ohledu na to, zda se jedná o kvantitativní nebo kvalitativní informace. Aplikací kritérií, která jsou relevantní, úplná, spolehlivá, neutrální (nestranná) a srozumitelná, by měly vzniknout kvalitativní informace odrážející výše uvedené charakteristické znaky vhodných kritérií.

331. Někdy jsou součástí EER informací informace, které jsou:

- (a) faktické (tj. jedná se o informace, které jsou přímo objektivně zjistitelné, resp. získané prostřednictvím postupů shromažďování důkazních informací); nebo
- (b) subjektivní (tj. jedná se o informace, které nejsou přímo objektivně zjistitelné a které se proměňují v závislosti na názorech těch, kteří je reportují).

Faktické informace mohou, ale nemusí být výsledkem aplikace vhodných kritérií. U subjektivních informací nebyla použita vhodná kritéria.

PŘÍKLAD

Příklady faktických kvalitativních informací o ověřované skutečnosti:

- „V průběhu roku byl zřízen výbor pro audit složený z členů správní rady, kteří nemají výkonné pravomoci“.
- „Společnost odkoupila továrnu v Kanadě.“

Příklady subjektivních informací o ověřované skutečnosti:

- „Vyrábíme zdravé dětské potraviny.“
- „Náš dopad na životní prostředí je minimální.“
- „Úspěšně jsme v celé organizaci zavedli flexibilní pracovní dobu.“

Tyto konkrétní příklady subjektivních informací jsou vágní a nelze je doložit, protože podtržená tvrzení mohou být různými osobami interpretována různě. Proto je nepravděpodobné, že by tyto popisy mohly být považovány za výsledek aplikace vhodných kritérií, a tato tvrzení tudíž nejsou informacemi o ověřované skutečnosti. Je třeba, aby autor EER zprávy kritéria dále zpřesnil, aby byla vhodná a aby jejich aplikace vedla k přiměřeně konzistentnímu měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti a zajistila konzistentnost informací o ní.

V prvním příkladu výše lze výraz „zdravé dětské potraviny“ ve zprávě konkretizovat například jako „potravina obsahující méně než x g soli a méně než x g cukru na 100g porci“. Pokud jsou tato kritéria k dispozici, může být tvrzení o „zdravých dětských potravinách“ předmětem ověření. Současně bude nutné ve zprávě uvést informace o případných nezdravých dětských potravinách, pokud se v sortimentu společnosti vyskytují (požadavek na úplnost informací a vyváženost). Odborník bude muset také posoudit, jak společnost definuje přídavné jméno „zdravý“ a zda její definice není zavádějící, například zda není v rozporu s mezinárodně uznávanými normami.



Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u kvalitativních informací

332. Kritéria u slovně vyjádřených informací o ověřované skutečnosti se obvykle zaměřují na jiné aspekty ověřované skutečnosti než kritéria u číselných informací, nicméně požadavky na vhodnost kritérií zůstávají stejné.
333. Spolehlivá kritéria pro kvalitativní informace musí být dobře definovaná, a tedy přiměřeně jednoznačná, aby umožňovala přiměřeně konzistentní měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti.

PŘÍKLAD

Společnost je v souladu s použitými kritérii povinna informovat ve své zprávě o těch aspektech své strategie, které jí pomáhají naplňovat její hlavní cíle. Ve zprávě uvede, že takovým aspektem je její politika akcentující poskytování služeb splňujících ty nejvyšší standardy. Kritéria, která stojí za touto informací, nejsou dostatečně definovaná, protože informace je nejednoznačná (kritéria tedy patrně nebudou spolehlivá, protože výsledná informace není výsledkem přiměřeně konzistentního hodnocení ověřované skutečnosti). Není jasné, zda kritéria vyžadují, aby společnost jen uvedla ve své zprávě, že má takovou politiku (ať už formálně sepsanou, či nikoli), nebo zda musí uvést, že jedná v souladu s touto politikou, případně že tato politika účinně napomáhá naplňování jejích cílů.



334. U kvalitativních informací je důležité, aby výsledkem aplikace kritérií byly informace o ověřované skutečnosti, které jsou srozumitelné (jejich předpokládaný význam nesmí být nejednoznačný) a neutrální (nestranné). Slova i obrázky mohou být totiž ze své podstaty nejednoznačné nebo mohou být prezentovány vytržené z kontextu. Nejdůležitější ale je, že jak je uvedeno v odstavci A50 Standardu, kritéria nesmí vést k tomu, že informace o ověřované skutečnosti budou pro předpokládané uživatele zprávy zavádějící.
335. Jestliže kritéria nejsou vhodná a výsledné EER informace jsou subjektivní, a nelze je tudíž ověřit, je odborník v souladu s odstavcem 25 Standardu povinen projednat tuto skutečnost s autorem EER zprávy, aby ten měl možnost kritéria změnit. Jak uvádíme výše v kapitolách [3](#) a [5](#), pokud kritéria nejsou vhodná (tj. nevykazují pět charakteristických znaků vhodných kritérií podle Standardu), pak nejsou splněny předpoklady podmiňující provedení zakázky a odborník ji nemůže přijmout jako ověřovací zakázku. Viz též následující odstavce [336–337](#).
336. Pokud autor EER zprávy není ochoten změnit kvalitativní informace, které nebyly sestaveny s použitím vhodných kritérií (a které tudíž nejsou informacemi o ověřované skutečnosti), odborník ho požádá, aby tyto informace buď z EER zprávy odstranil, nebo aby je jasně označil jako „ostatní informace“, které nejsou předmětem ověření, případně aby kritéria týkající se ověřované skutečnosti dále rozpracoval tak, aby výsledkem jejich aplikace byly informace o ověřované skutečnosti, které je možné ověřit. Není-li autor EER zprávy ochoten:
- (a) tyto informace odstranit;
 - (b) jasně je označit jako „ostatní informace“;
 - (c) vypracovat vhodná kritéria,
- musí odborník pečlivě zvážit, co to znamená pro jeho závěr ve zprávě o ověření. Na „ostatní informace“ se vztahují požadavky odstavce 62 Standardu. Pokud autor EER zprávy takové informace označí jako „ostatní informace“, odborník se s nimi i tak musí seznámit, aby posoudil jejich konzistentnost. Ostatní informace nesmí být zavádějící a nesmí znejasňovat srozumitelnost informací o ověřované skutečnosti.

PŘÍKLAD

Společnost je v souladu s použitými kritérii povinna ve zprávě reportovat o nejvýznamnějších oceněních, která v uplynulém roce dostala. Jednoduché prohlášení typu „získali jsme ocenění za nejlepší společnost roku“ může být fakticky správné, ale přesto zavádějící, pokud:

- se ocenění se týká činnosti společnosti v jedné malé jurisdikci, nikoliv působení společnosti jako celku;
- ocenění nebylo uděleno uznávaným a respektovaným orgánem, který je na společnosti nezávislý;
- ocenění není výsledkem spravedlivé soutěže, například když se soutěže nemohly zúčastnit všechny společnosti.

V této situaci bude nutné, aby odborník posoudil, zda kritéria dostatečně podrobně definují pojem „nejvýznamnější ocenění“, mimo jiné zda se zabývají takovými záležitostmi, jako je rozsah činností společnosti, na které se ocenění vztahuje, postavení orgánu udělujícího ocenění, kdo se může o ocenění ucházet, tak aby kritéria byla srozumitelná. Dále odborník posuzuje, zda vysvětlující a popisné informace, které je v souladu s kritérii nutné v EER zprávě uvést, jsou zárukou, že informace o ověřované skutečnosti nebudou zavádějící, a tudíž že jsou kritéria vhodná.

Specifické aspekty týkající se získávání důkazních informací o kvalitativních informacích

337. V souvislosti se získáváním důkazních informací na podporu kvalitativních informací o ověřované skutečnosti se může vyskytnout řada problémů, například:

- (a) Účinnost, resp. neúčinnost procesu, který účetní jednotka používá pro sestavení EER informací (viz kapitola 6). Testy věcné správnosti samy o sobě někdy nestačí pro získání dostatečných důkazních informací o kvalitativních informacích, protože neposkytují důkaz o výskytu, úplnosti či neutralitě (nestrannosti) informací o ověřované skutečnosti. Odborník proto zváží, zda je schopen získat důkazní informace provedením testů kontrol. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu to ale většinou možné není. Před přijetím zakázky odborník zjišťuje, zda má autor EER zprávy přiměřený základ pro sestavení informací o ověřované skutečnosti. Na základě reportingového procesu účetní jednotky a souvisejících kontrol si tedy odborník vytvoří nějaká očekávání, tj. předpokládá, že bude schopen získat důkazní informace pro podporu svého závěru. Pokud okolnosti zakázky nejsou složité, budou existovat relativně neformální a jednoduché kontroly. Čím složitější zakázka je, tím složitější bude reportingový proces i související kontroly.

PŘÍKLAD

Recepce úrazové pohotovosti v nemocnici zadává údaje o pacientovi přímo do počítačového systému, a to včetně času příjezdu pacienta na pohotovost. Čas, kdy se pacient poprvé dostane do ordinace, zadává do systému příslušný lékař, který specifikuje také závažnost pacientova stavu podle stanovených kategorií, od „lehkého“ zranění až po „život ohrožující“. V EER zprávě nemocnice se pak mimo jiné uvádí procento pacientů, kteří byli lékařem přijati do tří hodin od příjezdu na pohotovost (kvantitativní údaj), rozdělených do kategorií podle závažnosti jejich stavu (kvalitativní údaj).

V tomto případě může odborník zvážit testování kontrol, jako jsou kontroly fyzického a logického přístupu k počítačovému systému, protože samotné dotazování nebo testování věcné správnosti nemusí být dostatečné, je-li založeno na zprávě generované ze stejného systému. Chyby při zadávání dat nebo při jejich kategorizaci mohou zůstat neodhaleny nebo se může stát, že pracovníci nemocnice budou v pozdější fázi provádět neoprávněné změny v počítačových záznamech.

Podobně odborník uvažuje, pokud pacienti při odchodu z nemocnice mohou zadat svou zpětnou vazbu přímo do počítačového terminálu. V takovém případě ale patrně nebude možné testovat kontroly ani získat podstatné důkazy pro EER informace týkající se reportované „spokojenosti pacientů“, protože fyzický a logický přístup k počítačovému terminálu nemusí být dobře kontrolován. Patrně se bude jednat o omezení rozsahu.



- (b) Dalším problémem je, když se jako podklad pro reporting používají interní zdroje. Informace mohou být například zadávány v reálném čase přímo do systému účetní jednotky bez jakékoli papírové dokumentace, která by je dokládala, nebo mohou pocházet z neformální komunikace, jako jsou telefonní hovory, e-maily nebo jiná interní komunikace. Odborník musí posoudit, jaké důkazy dokáže získat na podporu takto zaznamenaných nebo shromážděných informací, protože tyto zdroje samy o sobě nemusí být dostatečné. Například v případě, že účetní jednotka zaznamenává informace přímo do počítačového systému, je obvykle nutné, aby se odborník u zakázky poskytující přiměřenou jistotu seznámil s fyzickou a logickou bezpečností a s přístupovými kontrolami týkajícími se zadávání informací a s východisky pro provádění záznamů. Pokud jsou informace získávány prostřednictvím neformální komunikace, je třeba, aby záznamy autora EER zprávy obsahovaly dostatečné důkazy, které tuto komunikaci potvrzují.

PŘÍKLAD

Autor EER zprávy pracující v mateřské společnosti obdržel e-mail od její zahraniční dceřiné společnosti. Informuje ho o tom, že během výrobního procesu došlo v místních provozech k náhodnému úniku nebezpečných kalů do vodních zdrojů. V e-mailu je uvedeno, že únik nebyl významný, že společnost okamžitě podnikla příslušné kroky k jeho vyčištění a má ho pod kontrolou a že není třeba přijímat žádná další opatření.

Autor EER zprávy může při jejím sestavování vycházet ze znění e-mailu. Takový e-mail ale nemusí být dostatečným důkazem pro podporu informací o ověřované skutečnosti uvedených v EER zprávě. Odborník tudíž obvykle musí zvážit, jaké další důkazy mohou být k dispozici. Například může existovat dokumentace od místní agentury pro životní prostředí, která poskytuje důkaz o provedené inspekci a vyčištění a potvrzuje, že hladiny nebezpečných chemických látek byly po vyčištění v bezpečných mezích.

- (c) Dalším problémem je včasnost sestavení kvalitativních informací. Pro odborníka je obvykle důležité, aby získal návrh EER zprávy již na počátku zakázky. To mu poskytne dostatek času, aby mohl posoudit vhodnost kritérií a naplánovat a provést postupy, které mu umožní získat důkazní informace o kvantitativních i nekvantitativních (tj. kvalitativních) informacích o ověřované skutečnosti. A autor EER zprávy bude mít dost času posoudit případné úpravy těchto informací. Ať už je předmětem ověřovací zakázky celá EER zpráva, nebo jen její část, která zahrnuje jak kvalitativní, tak kvantitativní prohlášení a související vysvětlující a popisné informace, kvalitativní informace jsou stejnou součástí informací o ověřované skutečnosti jako informace kvantitativní.
338. Tvzení obsažená v kvalitativních informacích mohou být explicitní nebo implicitní. Pro kvalitativní informace o ověřované skutečnosti mohou být použity jiné kategorie tvrzení než pro číselné informace, ale to bude záviset na příslušných kritériích. I když se použijí stejná tvrzení (viz kapitola 7), může být u kvalitativních informací kladen větší důraz například na jejich srozumitelnost a srovnatelnost a na jejich konzistentnost s ostatními informacemi, které účetní jednotka prezentuje ve stejném dokumentu.
339. Když odborník testuje a dokumentuje svou práci na kvalitativních informacích, může být pro něj užitečné dlouhé části textu rozdělit a posuzovat odděleně jednotlivé úseky, odstavce nebo věty, které se týkají různých záležitostí. Je pravděpodobné, že na každou z nich se budou vztahovat jiná tvrzení. Pro kvalitativní informace by měly při získávání důkazních informací platit stejně přísné nároky jako pro číselné informace. Část důkazních informací pro kvalitativní informace odborník obvykle získá z postupů provedených na souvisejících kvantitativních informacích, ale pravděpodobně budou zapotřebí další práce.
340. Je-li tvrzení obsažené v informacích o ověřované skutečnosti jednotlivě významné, může ho odborník testovat samostatně, zejména pokud je tvrzení součástí rozsáhlejších částí kvalitativních informací o ověřované skutečnosti (z nichž ne všechny jsou stejně významné). Jindy bude naopak nutné posuzovat odstavce textu zahrnující související kvalitativní a kvantitativní informace o ověřované skutečnosti společně.
341. V praxi může odborník postupovat tak, že si ve své dokumentaci o provedených pracích a získaných důkazních informacích zvýrazní určité části textu různými barvami nebo nakreslí rámečky kolem vět či úseků textu obsahujících významné kvalitativní informace. Postupy provede na jednotlivých částech kvalitativních informací a pracovní dokumentaci opatří odkazy na související části informací o ověřované skutečnosti.

Specifické aspekty vyhodnocování nesprávností v kvalitativních informacích

342. Příklady kvalitativních faktorů, které jsou relevantní pro posuzování materiality nesprávností, jsou ve Standardu uvedeny v odstavci A96. Při posuzování nesprávností v kvalitativních informacích o ověřované skutečnosti mohou být při rozhodování o tom, zda je nesprávnost materiální, užitečné podobné aspekty jako ty uvedené v odstavcích [295–298](#) v kapitole [9](#), přičemž je třeba se zaměřit na to, zda lze důvodně očekávat, že nesprávnost ovlivní rozhodování předpokládaných uživatelů. Nesprávnosti v kvalitativních informacích o ověřované skutečnosti obvykle mívají tyto příčiny:

- (a) informace uvedené v EER zprávě jsou nesprávné, například nesplňují příslušná kritéria nebo zastírají či zkreslují informace kritérii požadované;
- (b) informace uvedené v EER zprávě nejsou podloženy dostupnými důkazy nebo naopak v ní nejsou uvedeny informace, u nichž existují důkazy, že v ní uvedeny být mají;
- (c) v EER zprávě nejsou uvedeny informace požadované kritérii, například informace týkající se významné následné události, která by pravděpodobně změnila rozhodnutí uživatelů, ale nebyla ve zprávě dostatečně vysvětlena a popsána;
- (d) v EER zprávě jsou uvedena prohlášení, která jsou nejednoznačná nebo jejichž význam je nejasný;
- (e) informací, které lze vyjádřit přesně, jsou v EER zprávě formulovány vágně;
- (f) u informací uvedených v EER zprávě, a to jak u vykazovaných, tak u vysvětlujících a popisných, došlo od předchozího období ke změně, která nemá reálné důvody a není ve zprávě nijak vysvětlena;
- (g) způsob, jak jsou informace prezentovány, například:
 - jsou vytrženy z kontextu, zkreslené nebo je více či naopak méně akcentována jejich důležitost, než je na základě dostupných důkazů oprávněné;
 - EER zpráva používá superlativy a jiné přívlastky, které mohou vytvářet pozitivnější obraz než věcný reporting;
- (h) EER zpráva nevhodně vyvozuje obecné závěry na základě selektivních informací, například obsahuje následující:
 - „velký počet společností po celém světě“, i když jde o informace týkající se pouhé stovky společností, stovka sice může být „velká“, není ale velká ve srovnání s počtem společností na světě;
 - „počet se od loňského roku zdvojnásobil“, tato informace může být věcně správná, ale je zavádějící, pokud není v EER zprávě uvedena výchozí základna, ze které se zdvojnásobení počítá, a tato základna je malá.

343. Pokud jsou v kvalitativních (tj. nekvantifikovatelných) informacích zjištěny nesprávnosti, které autor EER zprávy neopraví, odborník je shromáždí například tak, že si udělá jejich seznam nebo je vyznačí či zvýrazní v textu informací o ověřované skutečnosti. Odborník musí – bez ohledu na to, jakým způsobem jsou nesprávnosti během zakázky shromažďovány – při vyhodnocování získaných důkazních informací a při formulování závěru ve zprávě o ověření vzít v úvahu nejen jednotlivě materiální neopravené nesprávnosti, ale také jednotlivě nemateriální nesprávnosti, které v souhrnu mohou mít na informace o ověřované skutečnosti materiální dopad. Pokud však informace o ověřované skutečnosti nejsou kvantifikovatelně měřitelné, není možné nesprávnosti jednoduše sečíst a určit jejich souhrnný účinek.

344. Jestliže se kvalitativní informace týkají pouze jedné ověřované skutečnosti, bude relativně jednoduché vyhodnotit souhrnný dopad, který jednotlivě nemateriální nesprávnosti mají na dané informace o ověřované skutečnosti, protože nesprávnosti se budou posuzovat pouze v kontextu informací o této jedné ověřované skutečnosti.
345. Jsou-li informace o ověřované skutečnosti totožné s celou EER zprávou zahrnující širokou škálu aspektů ověřované skutečnosti, bude náročnější najít způsob, jak vyhodnotit souhrnný účinek neopravených kvalitativních nesprávností, pokud kritéria posuzují materialitu pro zprávu jako celek. Nemusí existovat společný faktor, který by spojoval různé části informací o ověřované skutečnosti, na různé aspekty informací obsažených v EER zprávě může být kladen různý důraz, resp. některé aspekty mohou být pro předpokládané uživatele významnější než jiné.
346. Pro schopnost odborníka uplatňovat při vyhodnocování materiálních nesprávností odborný úsudek budou relevantní jeho poznatky o tom, kdo jsou předpokládaní uživatelé a jaké aspekty informací o ověřované skutečnosti jsou pravděpodobně důležité (viz též kapitola [3](#) a kapitola [9](#)).
347. Jakmile si odborník vytvoří seznam všech nekvantifikovatelných nesprávností, může je seskupit, např. podle toho, zda se týkají určitých aspektů ověřované skutečnosti nebo určitých kritérií. Například v ESG zprávě účetní jednotky může být jedna nebo několik jednotlivě nemateriálních nesprávností v prohlášeních vedení o zdraví a bezpečnosti práce zaměstnanců a další nemateriální nesprávnost týkající se struktury zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že se jak zdraví a bezpečnost práce, tak struktura zaměstnanců týkají sociálního aspektu ESG zprávy, může odborník tyto nesprávnosti seskupit a zvážit jejich souhrnný dopad na sociální aspekt dané ESG zprávy. Podobně lze společně posuzovat řadu nemateriálních nesprávností ve vykazovaných informacích o spotřebě vody a další nemateriální nesprávnost týkající se vyprodukovaného odpadu, protože se obě záležitosti týkají environmentálního aspektu ESG zprávy.
348. Jestli odborník může v praxi takto postupovat, to závisí na úrovni agregace, resp. desagregace, kterou vyžadují příslušná kritéria. Jestliže v souladu s danými kritérii stačí reporting na „úrovni“ sociálního aspektu ESG zprávy, pak může odborník posuzovat souhrnný dopad nesprávností vzniklých u tohoto aspektu. Pokud ale kritéria vyžadují podrobněji rozčleněný reporting, musí odborník vyhodnotit nesprávnosti ve vztahu ke každému dílčímu aspektu.
349. Dalším hlediskem pro odborníka je, zda nesprávnosti, které jsou nemateriální v kontextu jednotlivých aspektů informací o ověřované skutečnosti, mohou v souhrnu vést k materiálnímu zkreslení těchto informací jako celku.
350. Některé nesprávnosti sice nelze seskupit podle ověřované skutečnosti ani jiného společného faktoru, mohou ale vykazovat společný „směr“, „tón“ nebo trend. Například pokud je důsledkem nesprávných tvrzení to, že informace o ověřované skutečnosti jako celek působí lépe, než jaké ve skutečnosti jsou, nebo pokud všechna nesprávná tvrzení nadhodnocují pozitivní snahu a dopad činnosti účetní jednotky a bagatelizují negativní aspekty, může to v souhrnu poskytnout uživateli zprávy zkreslený a zavádějící obraz o informacích o ověřované skutečnosti jako celku.
351. Pochopení příčiny identifikovaných nesprávností pomůže odborníkovi vyhodnotit jejich materialitu pro informace o ověřované skutečnosti. Například kvalitativní nesprávnosti mohou být způsobeny nepochopením, přehlédnutím nebo chybou zaměstnance zpracovávajícího informace o ověřované skutečnosti nebo mohou být způsobeny záměrným rozhodnutím vedení zkreslit skutečnost. První z těchto případů nemusí být považován za materiální, zatímco druhý materiální patrně bude.
352. Stejně jako v případě jiných nesprávností může odborník požádat autora EER zprávy o jejich opravu. V případě informací o ověřované skutečnosti vyjádřených popisnou formou to bude často znamenat buď změnu formulace, nebo odstranění nesprávného textu. Pokud autor EER zprávy

odmítné opravu provést, je odborník povinen zvážit, zda je vhodné, aby ve své zprávě vyjádřil nemodifikovaný závěr.

Specifické aspekty případů, kdy jsou kvalitativní informace vykázány spolu s tzv. ostatními informacemi

353. Jestliže informace o ověřované skutečnosti představují jen část EER zprávy (tj. předmětem ověření je pouze část EER zprávy), ale tato část obsahuje jak kvalitativní, tak kvantitativní informace, pak část, která je předmětem ověření (její kvalitativní i kvantitativní aspekty), představuje informace o ověřované skutečnosti a veškeré informace mimo tyto informace o ověřované skutečnosti jsou tzv. „ostatní informace“. Je důležité, aby informace, které jsou předmětem ověření, byly od „ostatních informací“ jasně vymezeny, aby bylo předpokládaným uživatelům jasné, co bylo a co nebylo ověřeno.
354. „Ostatní informace“ v EER zprávě mohou zahrnovat obrázky či jiné vizuální nástroje.

PŘÍKLAD

„Pověřili jsme jeden nespřízněný subjekt prováděním čtvrtletních průzkumů mezi obyvateli místní komunity, abychom získali zpětnou vazbu o tom, jak jsou spokojeni s našimi službami a s prací našich zaměstnancích. V posledních x průzkumech byly naše služby a personál v první linii pravidelně hodnoceny jako „vynikající“ x % respondentů.

Podívejte se, jak náš předseda představenstva a generální ředitel hovoří o našem odhodlání dodržovat osvědčené postupy při náboru, rozvoji a školení našich lidí, abychom mohli našim klientům poskytovat špičkové služby.“



Video v tomto příkladě pravděpodobně obsahuje subjektivní komentář, který nevyplývá z aplikace kritérií a nemůže být předmětem postupů, jejichž cílem je shromáždění důkazních informací. Video tedy představuje tzv. „ostatní informace“. Odborník musí (i) ve své zprávě o ověření jasně uvést, že taková videa nebyla předmětem ověřovacích postupů (blíže k tomu viz ilustrativní zpráva v kapitole [12](#)), a (ii) musí se na video podívat, aby v souladu s požadavky odstavce 62 zjistil, zda mezi videem a informacemi o ověřované skutečnosti či zprávou o ověření není materiální rozpor.

355. Odborník musí také zvážit, zda jsou tyto „ostatní informace“ v souladu s „poselstvím a tónem“ kvalitativních informací prezentovaných narativní formou v EER zprávě, nebo zda působí protichůdným dojmem. Tak by tomu bylo např. v případě, že autor EER zprávy dá do zprávy obrázky šťastných místních lidí, ačkoliv společnost ve zprávě informuje o tom, že přemístila nějakou obec, aby měla místo pro svá nová výrobní zařízení.
356. Jestliže účetní jednotka vydává v jednom dokumentu EER zprávu i výroční zprávu věnovanou účetnímu výkaznictví, povinnost odborníka seznámit se s „ostatními informacemi“, jak vyžaduje Standard, bude zahrnovat veškeré informace obsažené ve stejném dokumentu (dokumentech) jako EER zpráva, tedy i účetní závěrku, včetně přílohy. Odborník je povinen posoudit soulad těchto ostatních informací s informacemi o ověřované skutečnosti. Mezi informacemi o ověřované skutečnosti, které jsou uvedeny v EER zprávě, a „ostatními informacemi“ týkajícími se stejné ověřované skutečnosti mohou existovat legitimní rozdíly vyplývající z použitých kritérií. Tyto rozdíly ale musí autor EER zprávy vysvětlit nebo sesouhlasit a ve zprávě je popsat, aby její uživatel pochopil jejich příčiny.

Specifické aspekty komunikace o kvalitativních informacích ve zprávě o ověření

357. Jak podrobněji vysvětlujeme v kapitole [12](#), cílem odborníka je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů ve výsledek měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti podle příslušných kritérií.
358. Není-li možné ověřovanou skutečnost kvantifikovat, bude způsob jejího hodnocení pravděpodobně podléhat větší variabilitě, resp. bude otevírat větší prostor pro interpretaci než když ji kvantifikovat lze. Tím se zvyšuje riziko, že informace o ověřované skutečnosti budou předpokládanými uživateli špatně pochopeny nebo nesprávně interpretovány. Proto je pro uživatele zvláště důležité, aby rozuměli kritériím použitým k hodnocení ověřované skutečnosti a aby je na to odborník ve své zprávě o ověření upozornil, včetně toho, které informacemi byly předmětem provedených ověřovacích postupů a které nikoli. Podrobnější informace viz kapitola [12](#).

Kapitola 11: Prognostické EER informace

Čemu je věnována tato kapitola

359. V této kapitole vysvětlujeme, na co se odborník zaměřuje u prognostických EER informací:
- (a) když hodnotí vhodnost použitých kritérií;
 - (b) když získává důkazní informace;
 - (c) když vyhodnocuje případné nesprávnosti;
 - (d) když sestavuje svou zprávu o ověření.
360. Tato kapitola se soustředí na prognostické informace o ověřované skutečnosti, se kterými je spojena nejistota odhadu nebo výskytu.
361. Kvalitativní informace (jimiž jsme se zabývali v kapitole [10](#)) a prognostické informace, to nejsou dvě separátní kategorie, které se vzájemně vylučují. Kvalitativní informace mohou být jak prognostické, tak historické a prognostické informace mohou být vyjádřeny buď kvalitativně, nebo kvantitativně. Pro odborníka může být přínosem, když se s pokyny v této kapitole seznámí společně s pokyny v kapitole [10](#).

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

362. EER zprávy obvykle obsahují různé druhy prognostických informací o ověřované skutečnosti, např.:
- (a) informace o budoucích podmínkách nebo výsledcích, jako jsou prognózy, projekce (výhledy) a informace o budoucích rizicích a příležitostech, například těch, které jsou spojeny s přechodem na nízkouhlíkové hospodářství.
 - (b) informace týkající se plánů nebo strategie účetní jednotky.
363. Prognostické informace vznikají stejně jako kterékoli jiné informace o ověřované skutečnosti aplikací kritérií na ověřovanou skutečnost. Nicméně v jejich případě bývá ověřovaná skutečnost (budoucí událost, výskyt nebo opatření) vystavena větší nejistotě a obecně bývá vyhodnocena s menší přesností než historická ověřovaná skutečnost. V důsledku toho je někdy náročné určit, zda jsou kritéria pro její hodnocení vhodná, protože může existovat široká škála možných předpokladů a výsledků. Je obtížné určit, jaké by měly informace o ověřované skutečnosti být nebo co může být pro rozhodování uživatele relevantní, když je možná řada různých, ale přijatelných výsledků.
364. Někdy jsou sice k dispozici důkazy podporující předpoklady, na nichž jsou prognostické informace o ověřované skutečnosti založeny, tyto důkazy jsou ale samy o sobě prognostické, a proto mají spekulativní charakter, na rozdíl od důkazů běžně dostupných pro historické události a podmínky.
365. V důsledku přirozených nejistot týkajících se ověřované skutečnosti, kritérií a předpokladů použitých k jejímu hodnocení a kvůli spekulativnímu charakteru dostupných důkazů, které vedou k široké škále možných výsledků, může být pro odborníka obtížné zjistit, zda jsou informace o ověřované skutečnosti materiálně nesprávné.
366. Některé prognostické informace jsou faktické, a proto s nimi není spojena významná míra nejistoty. Příkladem takových informací může být profil splatnosti dluhu účetní jednotky, který je určen smluvními podmínkami. Vzhledem k tomu, že provedení ověřovací zakázky u tohoto typu informací nepředstavuje pro odborníka zvláštní výzvu, ve zbývajících částech této kapitoly se

věnujeme pouze prognostickým informacím, se kterými je spojena nejistota odhadu nebo výskytu.

Charakter prognostických EER informací

367. Prognózování informací o ověřované skutečnosti nebo projekce budoucích podmínek či výsledků se týkají událostí a opatření, které ještě nenastaly a nemusí nastat nebo které nastaly, ale stále se vyvíjejí nepředvídatelným způsobem.
368. Prognostické informace o ověřované skutečnosti obvykle popisují:
- (a) události nebo opatření, které v budoucnu budou objektivně zjištěitelné;
 - (b) hypotetické události nebo opatření, které se nemusí uskutečnit.
369. U prognostických informací, které budou v budoucnu objektivně zjištěitelné, bude možné následně zjistit, s jakou přesností prognóza, projekce (výhled) nebo plán odrážely budoucí realitu, resp. do jaké míry se naplnila očekávaná i neočekávaná budoucí rizika či příležitosti. Projekce, predikce či plány u hypotetických informací jsou vázány na nějakou podmínku. Například lze provést projekci, že zisk účetní jednotky se příští rok zvýší o 5 %, ale tato projekce je podmíněna tím, že účetní jednotka získá určitou zakázku.

PŘÍKLAD

Rozdíl mezi objektivně zjištěitelnými a hypotetickými informacemi o ověřované skutečnosti lze ilustrovat na rozdílu mezi prognózou a projekcí (výhledem) (vycházíme z definice v ISAE 3400⁹, odstavce 4–5):

Prognóza je sestavená na základě předpokladů týkajících se budoucích událostí, které k datu, kdy jsou informace sestavovány, podle očekávání vedení nastanou, a opatření, která vedení podle očekávání přijme (předpoklad založený na nejlepším možném odhadu).

Projekce (výhled) vychází z hypotetických předpokladů o budoucích událostech a opatřeních vedení, které nemusejí nutně nastat, nebo z kombinace hypotetických předpokladů a předpokladů založených na nejlepším možném odhadu. Tato informace k datu svého sestavení uvádí možné důsledky případného uskutečnění příslušných událostí a opatření vedení. Někdy se používá výraz „scenario analysis“ (analýza scénářů).

Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u prognostických informací

370. Kritéria používaná pro sestavení prognostických informací někdy vyžadují jiné informace o ověřované skutečnosti, než jaké jsou reportovány v souvislosti s historickými informacemi. Například popis budoucího stavu nějakého aspektu ověřované skutečnosti nebo budoucí změny tohoto stavu v průběhu času.
371. Jak je uvedeno v kapitole 5, to, zda jsou kritéria použita pro sestavení prognostických informací vhodná pro ověřovací EER zakázku, odborník posuzuje stejným způsobem jako u jakýchkoli jiných kritérií.
372. V některých případech odborník dojde k závěru, že k tomu, aby byla kritéria pro měření a hodnocení ověřované skutečnosti vhodná, jsou nutná ještě další kritéria, a to kritéria pro vysvětlení a popis přijatých předpokladů a charakteru nejistoty, včetně jejich zdrojů a rozsahu.

⁹ Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) 3400 (revidované znění), *Prověra předpokládaných finančních informací*

Odborník může ověřovat i ty informace o ověřované skutečnosti, které vykazují přirozenou nejistotu. Musí ale posoudit, zda jsou o této přirozené nejistotě předpokládání uživatelé v EER zprávě dostatečně informováni.

Specifické aspekty týkající se získávání důkazních informací o prognostických informacích

373. Odborník postupuje u prognostických informací o ověřované skutečnosti podobně jako u historických informací o ověřované skutečnosti, s nimiž je spojena přirozená nejistota měření, vyhodnocení nebo výskytu. Může proto použít jak pokyny uvedené v kapitole 7, tak aspekty popisované v kapitole 8. Jestliže autor EER zprávy sestavil prognostické informace tak, že jejich východiska jsou subjektivnější, budou pro odborníka při navrhování postupů relativně důležitější aspekty týkající se neutrality (nestrannosti), vykazování a srozumitelnosti, a to kvůli riziku neobjektivity (předpojatosti) vedení.

374. Je-li účetní jednotka v souladu s kritérii povinna zveřejnit ve své EER zprávě prohlášení o své plánované budoucí strategii, cíli nebo o jiných záměrech (explicitní tvrzení), odborník pravděpodobně nebude schopen získat důkazní informace o tom, zda bude strategie, cíle nebo záměr dosaženo, a tudíž ani nebude schopen dospět k závěru v této záležitosti. Může však navrhnout postupy, jejichž prostřednictvím ověří následující okolnosti:

- (a) zda vedení nebo osoby pověřené správou a řízením mají v úmyslu řídit se touto strategií;
- (b) zda příslušný cíl nebo záměr skutečně existuje;
- (c) zda pro plánovanou strategii nebo cíl existuje přiměřený základ.

Smyslem těchto postupů je zajistit, aby odborník nebyl spojován s informacemi o ověřované skutečnosti, které by mohly být zavádějící.

375. Odborník může například získat vhodné důkazní informace o tom, zda strategie nebo jiné záměry popsané v EER zprávě jsou v souladu se skutečnou interní strategií či záměry účetní jednotky. Jako tyto důkazní informace poslouží dokumentace z jednání osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo dokumentace k opatřením, která vedení již přijalo v souvislosti se zaváděním strategie nebo schvalováním cíle.

376. EER zpráva bude pravděpodobně obsahovat také implicitní tvrzení, že účetní jednotka je schopna uskutečnit svůj záměr, resp. že zajistí prostředky k tomu, aby jej uskutečnila. Někdy mohou existovat samostatná explicitní kritéria týkající se této schopnosti. Odborník pravděpodobně nebude mít k dispozici důkazy o tom, že výsledku bude dosaženo. Může ale navrhnout postupy, jimiž shromáždí důkazní informace o tom, zda autor EER zprávy má přiměřený základ pro svá tvrzení o budoucích opatřeních nebo událostech, například tím, že posoudí procesy účetní jednotky, její systémy, kontroly, jejichž předmětem je vývoj předpokladů, a zdrojová data, na kterých jsou předpoklady založeny.

PŘÍKLAD

Společnost v EER zprávě reportuje o své nově spuštěné strategii. U odborníka si zadala ověření celé zprávy. Odborník zvažuje, jak by mohl získat důkazní informace pro prohlášení společnosti uvedené v následujícím odstavci její zprávy.

Na začátku roku jsme oznámili náš závazek stát se do roku 2050 uhlíkově neutrální společností. Abychom tento závazek splnili, naše nová strategie si klade za cíl změnit naše podnikání z těžby a rafinace ropy na obnovitelné zdroje a stát se lídrem v oblasti čisté a bezpečné energetické budoucnosti. K dnešnímu dni jsme postavili zařízení na výrobu obnovitelné energie o kapacitě 0,5 GW a během příštích osmi let se budeme snažit tuto kapacitu desetinásobně zvýšit. Navýšením našich investic do nízkouhlíkových technologií o více než miliardu amerických dolarů ročně – což je čtyřnásobek našich současných investic – chceme do roku 2030 zvýšit náš podíl na trhu s vodíkem na 5 %.

Odborník si udělal několik poznámek, včetně toho, jaké důkazy se bude snažit získat, mimo jiné:

- Získat text veřejného oznámení o nové strategii, případně provést media search: ověřit, zda oznámení skutečně bylo zveřejněno a zda v něm uvedená strategie je stejná jako strategie, kterou společnost skutečně používá ve svém podnikání.
- Získat dokumentaci k údajně již existujícím zařízením o kapacitě 0,5 GW – byla zařízení již uvedena do provozu? Používají se? A pokud ano, jaké jsou důkazy o aktuálně vyráběné obnovitelné energii?
- Použité předpoklady nejsou nepřiměřené vzhledem k tomu, co víme o podnikání společnosti a o tomto odvětví (zapojit experta odborníka, který pomůže s posouzením toho, zda s ohledem na předpokládaná zařízení a vstupy existuje přiměřený základ pro uvedené desetinásobné zvýšení výroby obnovitelné energie).
- Jaké existují důkazy o plánech na výstavbu dalších zařízení v průběhu příštích osmi let? Např. zápisy z jednání, sjednané smlouvy, zpracované plány, alokované finanční prostředky. Je osm let reálná doba vzhledem k tomu, jak dlouho trvalo vybudování stávajících kapacit?
- Kde chce společnost získat miliardu amerických dolarů ročně v průběhu příštích osmi let? Existují např. důkazy o poskytnutých bankovních úvěrech?
- Jaké informace byly použity jako referenční základna, mimo jiné pro aktuální investice do čisté energie?
- Jaký dopad má strategie na stávající závazky?
- Co konkrétně závazek obsahuje?



377. Podobně, jestliže je účetní jednotka v souladu s kritérii povinná uvést v EER zprávě informace o budoucích rizicích a příležitostech, rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu) se budou pravděpodobně týkat toho, zda rizika a příležitosti existují (tvrzení týkající se existence) a zda je jejich soupis úplný (tvrzení o úplnosti), a to s ohledem na rizika a příležitosti, které by ovlivnily rozhodování předpokládaných uživatelů. Vhodné důkazy lze získat ve formě odkazu na registr rizik účetní jednotky nebo pro tyto účely mohou posloužit záznamy z jednání osob pověřených správou a řízením. Je tudíž důležité, aby procesy a kontroly týkající se vedení registru rizik a pořizování zápisů z jednání poskytovaly přiměřený základ pro použití těchto zdrojů jako důkazních informací. Podrobněji o tom, jak

odborník posuzuje postup, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, a související vnitřní kontrolní systémy, viz kapitola [6](#).

378. Odborník obvykle není schopen ověřit, zda se rizika a příležitosti naplní, či nikoli. Za určitých okolností ale může ověřit charakter rizik a příležitostí, například jejich pravděpodobnost nebo potenciální dopad. Závisí to na tom, zda jsou příslušná kritéria vhodná, a na dostupnosti vhodných důkazních informací. Obvyklým problémem je, že pravděpodobnost a potenciální dopad rizik a příležitostí se může významně a rychle změnit v důsledku faktorů, které účetní jednotka nezná nebo které jsou mimo její kontrolu.
379. Informace o ověřované skutečnosti vztahující se k budoucím podmínkám nebo výsledkům se týkají událostí a opatření, které ještě nenastaly a nemusí nastat nebo které nastaly, ale stále se vyvíjejí nepředvídatelným způsobem. Odborník nemůže určit, zda se předpokládané nebo plánované výsledky nebo výstupy naplní. Ale může se místo toho zaměřit na následující faktory:
- (a) zda v případě prognóz existuje přiměřený základ pro předpoklady použité při sestavení informací o ověřované skutečnosti (viz příklad v odstavci [377](#));
 - (b) zda jsou hypotetické předpoklady v souladu s účelem, k němuž mají informace sloužit;
 - (c) zda prognostické informace o ověřované skutečnosti vycházející z předpokladů byly sestaveny v souladu s příslušnými kritérii.
380. Odborník nicméně musí mít na paměti, že takové důkazní informace mohou být samy o sobě spekulativního charakteru. Patrně bude nutné provést analýzu citlivosti, aby posoudil, jak významně by se výsledky mohly změnit, pokud by se změnily předpoklady.
381. Odborník může při posuzování informací o ověřované skutečnosti vztahujících se k budoucím podmínkám nebo výsledkům použít stejný myšlenkový postup, jaký popisujeme v kapitole [8](#). V této souvislosti si může položit např. následující otázky: jaké rozhodnutí má být přijato, v čem by mohla spočívat nesprávnost měření, hodnocení, vykazání a popsání informací o ověřované skutečnosti, co by mohlo způsobit výskyt materiální nesprávnosti a jak vedení účetní jednotky tato rizika řídí a zmírňuje.
382. Odborník se v souvislosti s možnými důkazními informacemi zabývá mimo jiné následujícími záležitostmi:
- (a) Jak v účetní jednotce funguje správa a řízení a dohled nad reportováním informací o ověřované skutečnosti a zda existují systémy, procesy a vnitřní kontroly, které poskytují přiměřený základ pro předpoklady použité účetní jednotkou a pro údaje nebo jiné informace, které slouží jako východisko jejich prognóz (viz kapitola [6](#));
 - (b) Jaké zdroje informací účetní jednotka použila jako východisko svých předpokladů a jaká je spolehlivost těchto zdrojů;
 - (c) Jaké případné statistické, matematické nebo počítačem podporované modelovací techniky účetní jednotka použila a jaké metody použila pro vývoj a aplikaci předpokladů;
 - (d) Jak spolehlivé jsou tyto techniky a metody a jak relevantní jsou pro ověřovanou skutečnost, kterou mají předpovídat;
 - (e) Jaké jsou předchozí zkušenosti a kompetence autora EER zpráv s vytvářením předpovědí;
 - (f) Jak přesné byly prognózy, které autor EER zprávy prováděl v minulosti, a jaké byly důvody významných rozdílů mezi prognózou a skutečným výsledkem. Pokud autor EER zprávy v minulosti dělal spolehlivé prognózy a ověřovaná skutečnost není přirozeně volatilní ani nepodléhá změnám, bude to pravděpodobně přesvědčivější, než když jeho prognózy

v minulosti spolehlivé nebyly nebo když při jejich tvorbě nezohledňoval volatilitu ověřované skutečnosti;

- (g) Jak dlouhé je období, které mají prognostické informace pokrývat. Čím delší toto období je, tím spekulativnější budou předpoklady, protože schopnost udělat nejlepší odhad s časem klesá;
 - (h) Jaká je přirozená náchylnost ověřované skutečnosti ke změnám a jak citlivé jsou předpoklady na změny, které mohou nastat;
 - (i) Do jaké míry jsou budoucí podmínky výhradně nebo částečně pod kontrolou účetní jednotky, resp. zda nejsou zcela mimo její kontrolu;
 - (j) Jaké důkazy a dokumentaci má autor EER zprávy k dispozici, aby doložil předpoklady, z nichž vycházel, a prokázal, že informace o ověřované skutečnosti byly na základě těchto předpokladů náležitě sestaveny. Jak přesvědčivé tyto důkazy jsou;
 - (k) Jakého pokroku dosáhl autor EER zprávy při naplňování deklarovaného výsledku, resp. zda existují plány a zdroje, které jeho naplnění umožňují;
 - (l) Jak jsou použité předpoklady, metody výpočtu a použité referenční základny v EER zprávě vysvětleny a popsány;
 - (m) Je potřeba doplnit tým provádějící zakázku expertem na ověřovanou skutečnost nebo jinými odbornými znalostmi, a pokud ano, jaké zdroje to zajistí.
383. Aspekty, které odborník zohledňuje při navrhování a provádění postupů, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, a při vyhodnocování jejich dostatečnosti a vhodnosti, jsou podobné těm, které jsou uvedeny v kapitole [8](#) a případně rovněž v kapitole [10](#), pokud jsou prognostické informace prezentovány narativní formou.
384. Jsou-li důkazní informace víc spekulativní než faktické, bude obtížnější posoudit jejich přesvědčivost. Obecně sice platí, že písemná prohlášení vedení nenahrazují dostatečné a vhodné důkazní informace. Nicméně je-li předmětem zakázky ověření prognostických informací, bude relativně důležitější získat od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky písemná prohlášení potvrzující, že použité předpoklady zůstávají v platnosti i k datu zprávy o ověření a že na tom nic nezměnily ani případné nové informace, které se mezitím objevily.
385. Vzhledem k tomu, že s prognostickými informacemi je spojena větší přirozená nejistota, než je tomu v případě historických informací, je přijatelné, že odborník vyhodnocuje, zda výsledek spadá do přiměřeného rozpětí možných výsledků.
386. V souvislosti s prognostickými informacemi hraje důležitou roli vykazování a vysvětlující a popisné informace v EER zprávě, protože jejímu uživateli pomáhají porozumět širšímu kontextu informací o ověřované skutečnosti a souvisejícím přirozeným nejistotám. Když odborník posuzuje, zda informace o ověřované skutečnosti jsou v EER zprávě náležitě vykázané a vysvětleny/popsány, zaměřuje se mimo jiné na následující záležitosti:
- (a) zda je prezentace prognostických informací informativní a neutrální (nestranná), resp. zda není zavádějící;
 - (b) zda jsou použité předpoklady a jejich východiska v EER zprávě jasně vysvětleny/popsány;
 - (c) jsou-li prognostické informace o ověřované skutečnosti vyjádřeny jako rozpětí, zda jsou východiska pro určení bodů takového rozpětí v EER zprávě náležitě vysvětlena a popsána a zda rozpětí není vybráno neobjektivním (předpojatým) nebo zavádějícím způsobem;

- (d) zda je datum, ke kterému byly sestaveny prognostické informace, jednoznačné a zda existuje prohlášení, že předpoklady k tomuto datu jsou přiměřené;
- (e) zda jsou v EER zprávě náležitě popsány veškeré nejistoty a citlivosti, aby uživatel rozuměl důsledkům potenciálních scénářů („co kdyby?“);
- (f) pokud EER zpráva obsahuje také srovnávací údaje za předchozí období, zda došlo v běžném období k nějakým změnám v použitých předpokladech nebo ke změnám východisek pro sestavení ověřované skutečnosti, zda jsou tyto změny vysvětleny a popsány v EER zprávě, a to včetně jejich příčin a jejich dopadu na informace o ověřované skutečnosti.

Specifické aspekty vyhodnocování nesprávností v prognostických informacích

387. Jak vysvětlujeme v odstavci [363](#), s prognostickými informacemi je obecně spojena větší nejistota měření, odhadů a hodnocení než s historickými informacemi. Jejich měření nebo hodnocení proto mnohdy vede k široké škále možných výsledků a bývá obtížné identifikovat případy, kdy předpoklady:
- (a) nejsou přiměřené (u prognózy);
 - (b) jsou nerealistické a neodpovídají účelu informací (u projekce (výhledu)).
388. Pro odborníka bude užitečné, když se zamyslí nad tím, jak by nesprávnosti mohly vzniknout, resp. „co by se mohlo pokazit“, například:
- (a) údaje nebo jiné informace použité jako východisko předpokladů nemusí být relevantní, úplné či spolehlivé;
 - (b) předpoklady mohou vycházet z informací, které nejsou relevantní, opomíjejí důležité aspekty nebo jim je přiřazena nepřiměřená váha;
 - (c) použité předpoklady nemusí být konzistentní s rozhodnutími, která z nich mají vycházet;
 - (d) předpoklady mohou být neúmyslně nebo záměrně nesprávně aplikovány na podkladové údaje nebo informace, resp. nesprávně použity při výpočtech kvantifikovatelných informací.
389. V některých případech může nesprávnost vzniknout v důsledku kombinace těchto okolností, což ztěžuje její identifikaci.
390. Odborník také zváží, zda neexistují nějaké signály svědčící o možné neobjektivitě (předpojatosti) vedení při výběru předpokladů, metod nebo způsobu prezentace informací o ověřované skutečnosti, které mohou mít dopad na zbývající část ověřovací zakázky. Příklady:
- (a) Autor EER zprávy změnil použité předpoklady nebo metody, resp. na základě subjektivního vyhodnocení došel k závěru, že se okolnosti změnily, ale nemá pro to rozumné zdůvodnění;
 - (b) Autor EER zprávy použil předpoklady, které nejsou konzistentní s objektivně zjistitelnými tržními předpoklady;
 - (c) Autor EER zprávy vybral významné předpoklady tak, aby to vyhovovalo cílům vedení, resp. jím zvolené předpoklady reflektují nějaký model či trend.
391. Často je rovněž důležité, aby odborník posoudil, zda autor EER zprávy náležitě popsal a vysvětlil předpoklady, které použil při měření nebo hodnocení informací o ověřované skutečnosti, a související nejistoty, tak aby předpokládání uživatelé byli schopni pochopit důsledky pro svá rozhodnutí a aby informace o ověřované skutečnosti nebyly zavádějící.

Specifické aspekty komunikace o prognostických informacích ve zprávě o ověření

392. Jak uvádíme v kapitole [10](#) a [12](#), cílem odborníka je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti (tj. ve výsledek měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti podle příslušných kritérií).
393. Je-li s ověřovanou skutečností spojena velká míra nejistoty odhadů nebo hodnocení, bude to znamenat větší variabilitu nebo větší otevřenost různým interpretacím, než když je nejistota menší. Může to vést až k tomu, že informace o ověřované skutečnosti budou předpokládanými uživateli nesprávně pochopeny nebo interpretovány. Proto je velice důležité, aby kritériím použitým k hodnocení ověřované skutečnosti správně rozuměli a aby byli na možná úskalí upozorněni přímo ve zprávě o ověření, například popisem přirozených omezení spojených s měřením nebo hodnocením ověřované skutečnosti podle příslušných kritérií (viz odstavec 69(e) Standardu).

PŘÍKLAD

Výňatek z ilustrativní zprávy o ověření: *[Název společnosti] použila pro projekci očekávaných výsledků týkajících se [informací o ověřované skutečnosti] soubor předpokladů, který obsahuje mimo jiné hypotetické předpoklady o budoucích událostech a opatřeních vedení. Skutečné výsledky se pravděpodobně budou od projekce lišit, protože události se často vyvíjejí jinak, než se předpokládalo, a rozdíl mezi předpokládaným a skutečným výsledkem může být materiální.*

Kapitola 12: Efektivní komunikace ve zprávě o ověření

Čemu je věnována tato kapitola

394. Tato kapitola vysvětluje, jaké informace musí odborník v souladu s požadavky odstavce 69 Standardu uvést ve své písemné zprávě o ověření, aby její uživatelé pochopili:

- (a) komu je zpráva o ověření určena;
- (b) co bylo předmětem ověřovací EER zakázky;
- (c) jak byla ověřovaná skutečnost měřena nebo hodnocena;
- (d) jak byla ověřovací EER zakázka provedena;
- (e) k jakému závěru o informacích o ověřované skutečnosti odborník dospěl.

Kdy může být tato kapitola pro odborníky užitečná

395. Smyslem této kapitoly je pomoci odborníkovi se sestavením zprávy o ověření.

396. Základní prvky (náležitosti), které musí zpráva o ověření obsahovat, jsou uvedeny v odstavci 69 Standardu. Žádná standardizovaná forma zprávy o ověření nicméně předepsaná není (viz odstavec A160 Standardu), je v ní možné uvádět i různé další informace. Pokyny v této kapitole proto odborníkovi pomohou sestavit zprávu tak, aby efektivně sdělovala předpokládaným uživatelům to, co potřebují vědět. Konkrétně se zde zabýváme tím:

- (a) jak prezentovat povinné základní prvky (náležitosti) zprávy o ověření;
- (b) jaké další informace nad rámec základních prvků (náležitostí) požadovaných Standardem může odborník do zprávy o ověření zahrnout;
- (c) jak lze tyto další informace ve zprávě o ověření prezentovat.

Efektivní komunikace ve zprávě o ověření

397. Ověřovací zakázka je zakázka, v níž se odborník snaží získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti (viz odstavec 12(a) Standardu).

398. Zpráva o ověření prezentuje závěr, k němuž odborník došel na základě provedeného ověření, a popisuje východiska tohoto závěru. Je to nástroj, jeho prostřednictvím odborník sděluje výsledek ověřovací zakázky předpokládaným uživatelům. Jasné sdělení zprávy pomáhá předpokládaným uživatelům správně pochopit její závěr.

399. Závěr obsahující kladnou, resp. zápornou formulaci (tj. např. že informace o ověřované skutečnosti jsou, nebo nejsou sestaveny v souladu s platnými kritérii) odborníkovi někdy neumožňuje dostatečně vyjádřit složitost, která je s ověřovací EER zakázkou spojena (viz odstavec [406](#)). Jsou proto nutné další kontextové informace, které předpokládaným uživatelům pomohou závěru porozumět.

400. Jak je uvedeno výše v odstavci [396](#), v souladu se Standardem lze zprávy o ověření přizpůsobovat konkrétním okolnostem zakázky tak, aby kromě základních prvků (náležitostí) požadovaných Standardem obsahovaly také informace:

- (a) vysvětlující východiska závěru, k němuž odborník dospěl;
- (b) poskytující náležitý kontext pro tento závěr.

401. Rozhodnutí o tom, jaké případné další informace ve zprávě o ověření uvést, je věcí odborného úsudku. Totéž platí i pro rozhodnutí, zda vydat zprávu ve stručné, nebo podrobné formě, jak je popsáno v odstavci A161 Standardu. Zpráva ve stručné formě obvykle obsahuje pouze základní prvky (náležitosti) požadované odstavcem 69 Standardu, případně několik málo doplňujících informací. Zpráva v podrobné formě může obsahovat nejrůznější další informace, jejichž cílem není ovlivnit závěr odborníka, ale poskytnout detailnější informace k některým záležitostem nebo podrobněji vysvětlit povinné prvky.
402. V souladu s odstavcem 68 Standardu musí být tyto další informace zřetelně odděleny od závěru odborníka a formulovány způsobem, který dává jasně najevo, že jejich cílem není tento závěr korigovat.
403. Jak podrobněji vysvětlujeme v úvodu této příručky, EER zpráva může být určena nejrůznějším skupinám uživatelů a může pokrývat nejrůznější aspekty ověřované skutečnosti, třeba jen jediný aspekt, například skleníkové plyny emitované účetní jednotkou během období, nebo celou strategii účetní jednotky, její obchodní model nebo výkonnost. Zpráva může obsahovat informace, které jsou:
- finanční i nefinanční;
 - historické i prognostické.
404. I když jsou aspekty ověřované skutečnosti relativně homogenní:
- (a) může být složité je změřit nebo vyhodnotit, případně s nimi může být spojena určitá nejistota měření nebo hodnocení, které si předpokládání uživatelé zprávy nemusí být vědomi;
 - (b) kritéria použitá k měření nebo hodnocení aspektů ověřované skutečnosti mohou být stanovena příslušným rámcem, vytvořena účetní jednotkou nebo mohou být vybrána z několika různých rámců a následně účetní jednotkou upravena (nebo ne), takže je pro uživatele obtížné pochopit, jak byly informace o ověřované skutečnosti sestaveny;
 - (c) informace o ověřované skutečnosti mohou být prezentovány tradičně v samostatné zprávě nebo mohou být umístěny v různých sekcích webových stránek účetní jednotky a doplněny hypertextovými odkazy mezi těmito stránkami, případně odkazy na externí webové stránky. Mohou být prezentovány částečně narativní formou a částečně s použitím grafů, obrázků, vložených videí apod. I způsob jejich prezentace může uživatelům zprávy bránit v pochopení toho, co je a co není předmětem ověřovací EER zakázky.
405. V souladu s odstavcem 69 standardu musí odborník zajistit, aby zpráva o ověření jasně sdělovala předpokládaným uživatelům následující skutečnosti:
- (a) komu je určena a jaký je její účel, aby předpokládání uživatelé rozuměli kontextu, ve kterém je vyjádřen závěr zprávy o ověření;
 - (b) které informace jsou předmětem ověřovací zakázky a které nikoli, zejména pokud předmětem není celá EER zpráva, aby si předpokládání uživatelé nevytvářeli nesprávné předpoklady o tom, jaké informace jsou předmětem ověřovací zakázky;
 - (c) jaká kritéria byla použita pro měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti, aby předpokládání uživatelé chápali, z čeho vychází závěr odborníka;
 - (d) jaká přirozená omezení jsou spojená s měřením nebo hodnocením ověřované skutečnosti, aby předpokládání uživatelé byli schopni těmito omezením porozumět;
 - (e) jaký je charakter a rozsah postupů, které odborník během zakázky provedl, aby předpokládání uživatelé rozuměli kontextu, ve kterém je vyjádřen závěr zprávy o ověření;

- (f) jakou míru jistoty zakázka poskytuje (tj. omezenou nebo přiměřenou jistotu) a jak to může ovlivnit důvěru, kterou předpokládání uživatelé budou mít v informace o ověřované skutečnosti.
406. Při rozhodování o tom, zda do zprávy o ověření zahrnout další informace doplňující povinné (základní) prvky, je užitečné zvážit, zda to vzhledem ke konkrétním okolnostem zakázky přispěje k lepšímu pochopení povinných prvků předpokládanými uživateli. Níže jsou uvedeny příklady doplňujících informací, které odborník může v závislosti na okolnostech zakázky zvážit:
- (a) kdo jsou předpokládání uživatelé zprávy o ověření a pro jaký účel byla vypracována;
 - (b) jaká odborná způsobilost je potřeba k provedení dané zakázky a jak byla tato odborná způsobilost v rámci dané zakázky zajištěna (viz ilustrativní zpráva o ověření I a II na konci této kapitoly);
 - (c) jak odborník posoudil materialitu a zda se jeho posouzení týkalo kvalitativních nebo kvantitativních informací o ověřované skutečnosti (viz odstavec [423](#));
 - (d) že se u zakázky s nepřímým vykazováním odborník nemůže podílet na sestavování informací o ověřované skutečnosti, protože cílem takové zakázky je, aby nezávislý odborník vyjádřil závěr k informacím o ověřované skutečnosti (viz ilustrativní zpráva o ověření I a II na konci této kapitoly);
 - (e) součástí zprávy o ověření je odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti týkající se záležitosti vykázané nebo vysvětlené/popsané v informacích o ověřované skutečnosti, která je podle odborného úsudku odborníka natolik důležitá, že má zásadní význam pro to, aby uživatel tyto informace správně pochopil (viz ilustrativní zpráva o ověření I a II na konci této kapitoly a odstavec [415](#));
 - (f) součástí zprávy o ověření je odstavec obsahující jiné skutečnosti, ve kterém odborník informuje o jiné záležitosti, tj. o záležitosti, která není vykázána ani vysvětlena/popsána v informacích o ověřované skutečnosti, ale která je podle jeho úsudku důležitá pro to, aby předpokládání uživatelé správně pochopili zakázku, povinnosti odborníka nebo zprávu o ověření (viz odstavec [416](#)).

Obsah zprávy o ověření

407. Ilustrativní zprávy o ověření I a II na konci této kapitoly obsahují:
- (a) povinné prvky (v jasně modrých rámečcích s odkazy na příslušné body odstavce 69 Standardu) zprávy poskytující přiměřenou jistotu a zprávy poskytující omezenou jistotu;
 - (b) příklady doplňujících informací (v šedomodrých rámečcích), které může odborník považovat za užitečné pro lepší pochopení předpokládaných uživatelů.
408. Čísla v jasně modrých i šedomodrých rámečcích v ilustrativních zprávách o ověření odkazují na odstavce této kapitoly, v nichž je uvedeno podrobnější vysvětlení k příslušným záležitostem. Ilustrativní zprávy a příklady nepředstavují jediné možné řešení, které odborník může zvolit.

Identifikace příslušných kritérií

409. Jak uvádíme v kapitole [3](#) a v kapitole [5](#), jedním z předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky je, že předpokládání uživatelé mají k dispozici příslušná kritéria, aby věděli, na základě čeho byly informace o ověřované skutečnosti sestaveny. Je užitečné, když odborník autorovi EER zprávy na začátku zakázky připomene, že je to právě autor, kdo je odpovědný nejen za identifikaci příslušných kritérií a za měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti v souladu s nimi, ale také za zpřístupnění kritérií předpokládaným uživatelům.

410. Jsou-li příslušná kritéria navržena pro konkrétní účel, musí zpráva o ověření v souladu s odstavcem 69(f) Standardu uživatele upozornit na tuto skutečnost i na to, že informace o ověřované skutečnosti v důsledku toho nemusí být vhodné pro jiný účel.
411. Pokud autor EER zprávy nehodlá kritéria zpřístupnit a odborník to zjistí až po přijetí zakázky, musí danou záležitost řešit v souladu s odstavci 42–43 Standardu. Je povinen projednat ji s autorem EER zprávy, aby zjistil, zda ji může vyřešit ke své spokojenosti. Pokud pokračuje v zakázce a záležitost vyřešena není, je povinen rozhodnout, zda a jak to sdělí ve své zprávě o ověření.
412. Jestliže kritéria nejsou součástí informací o ověřované skutečnosti, resp. v případě, že jsou veřejně dostupná, není-li na ně žádný odkaz v těchto informacích ani je autor EER zprávy jiným vhodným způsobem nepřístupnil (viz kapitola 5), bude patrně nutné, aby je odborník uvedl přímo ve své zprávě o ověření, aby předpokládání uživatelé pochopili, jak byly informace o ověřované skutečnosti sestaveny. Vzhledem k tomu, že zpřístupnění kritérií předpokládaným uživatelům je odpovědností autora EER zprávy, není jejich uvedení ve zprávě o ověření ideálním řešením. Pokud je to však nezbytné, musí být kritéria popsána stejně podrobně, jako kdyby byla zveřejněna nebo zpřístupněna v EER zprávě. Pokud by zpráva o ověření obsahovala pouze stručné shrnutí kritérií, předpokládání uživatelé by patrně nebyli schopni pochopit, na základě čeho byly informace o ověřované skutečnosti sestaveny, tj. východiska jejich sestavení.
413. Autor EER zprávy někdy používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti několik rámců. Informovanost uživatelů bude lepší, když kritéria každého rámce zpřístupní samostatně. Také odborník pak může kritéria samostatně identifikovat ve své zprávě o ověření.

Rozdíl mezi přirozenými omezeními, odstavcem obsahujícím zdůraznění skutečnosti a odstavcem obsahujícím jiné skutečnosti

414. Popis přirozených omezení a odstavec zprávy o ověření obsahující zdůraznění skutečnosti, to jsou dvě různé věci. Oceňování nebo hodnocení ověřované skutečnosti je spojeno s přirozenými omezeními, bez ohledu na to, zda je autor v EER zprávě popisuje, či nikoli. Obvykle je ale užitečné, když tato přirozená omezení v informacích o ověřované skutečnosti podrobněji popíše. Existuje například přirozená nejistota, zda se scénáře změny klimatu naplní a jaký bude jejich dopad. V některých případech může být přirozená nejistota měření nebo hodnocení zásadní pro to, aby uživatelé informace o ověřované skutečnosti správně pochopili, a pak je potřeba tuto nejistotu popsat (viz níže poznámky k odstavci obsahujícímu zdůraznění skutečnosti).
415. Smyslem odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti je upozornit uživatele na záležitost vykázanou nebo vysvětlenou/popsanou v informacích o ověřované skutečnosti, která je podle odborného úsudku odborníka natolik důležitá, že má zásadní význam pro to, aby předpokládání uživatelé tyto informace správně pochopili. Záležitost musí být vykázána nebo vysvětlena/popsána autorem EER zprávy v informacích o ověřované skutečnosti, aby na ni odborník mohl tímto odstavcem upozornit (viz odstavec 73 Standardu). Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nelze použít místo modifikovaného závěru.
416. Pokud odborník považuje za nutné sdělit ve své zprávě nějakou jinou záležitost (tj. nejedná se o záležitost vykázanou ani vysvětlenou/popsanou v informacích o ověřované skutečnosti), která je podle jeho odborného úsudku důležitá pro to, aby předpokládání uživatelé zakázku správně pochopili, použije k tomu odstavec obsahující jiné skutečnosti (viz odstavec 73 Standardu). Ani odstavec obsahující jiné skutečnosti nelze použít místo modifikovaného závěru.

Použité profesní standardy

417. Prohlášení odborníka, která obsahují vágní či omezující formulace (např. „zakázka byla provedena na základě ISAE 3000“), mohou uživatele zprávy o ověření uvést v omyl (viz odstavec A171 Standardu). Uživatelé pravděpodobně nebudou schopni rozlišit mezi ověřovací zakázkou provedenou „v souladu“ se Standardem a ověřovací zakázkou provedenou „na základě“ Standardu. Zatímco v prvním případě odborník splnil všechny požadavky Standardu, ve druhém to může platit pouze pro určité jeho aspekty a uživatel si toho nemusí být vědom. Jestliže odborník nedodržel všechny požadavky Standardu, nesmí ve své zprávě o ověření deklarovat souladu s ním (viz odstavec 15 Standardu).

PŘÍKLAD	Následující prohlášení je přijatelné: <i>Zakázku poskytující omezenou jistotu jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky ISAE 3000 (revidované znění) „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací“, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy.</i> Následující prohlášení požadavky Standardu nesplňuje: <i>„Práci jsme provedli s ohledem na požadavky ISAE 3000 (revidované znění)“ nebo „Naše ověřovací zakázka byla provedena na základě ISAE 3000 (revidované znění)“.</i>
----------------	--

418. Jestliže byl odborník pověřen provedením zakázky podle dvou různých standardů, například ISAE 3000 (revidované znění) a AccountAbility AA1000 AS, bude nutné, aby posoudil, zda je možné splnit požadavky obou dvou, nebo zda může být druhý standard v rozporu s požadavky ISAE 3000 (revidované znění). Pokud v rozporu nejsou a je-li zřejmé, že žádné informace požadované druhým standardem nebudou mít vliv na závěr podle ISAE 3000 (revidované znění), (viz odstavec [421](#)), může odborník ve své zprávě deklarovat soulad s oběma standardy. Jak je uvedeno výše, pokud deklaruje soulad s ISAE 3000 (revidované znění), pak musí být splněny všechny požadavky Standardu.

Přehled provedených prací jako východisko závěru odborníka (viz odstavec 69(k) Standardu)

419. Přehled provedených prací umožňuje předpokládaným uživatelům zprávy o ověření pochopit, jaké práce odborník provedl na dané konkrétní zakázce jako základ pro vyjádření svého závěru. U mnoha ověřovacích zakázek je teoreticky možné provádět nekonečné variace postupů, což ztěžuje jasnou a jednoznačnou komunikaci. Odstavec A177 Standardu specifikuje faktory, které je třeba vzít v úvahu při určování úrovně podrobnosti, kterou má přehled provedených prací poskytovat.
420. Postupy, které odborník provádí u zakázky poskytující omezenou jistotu, se uživateli mohou jevit jako komplexnější než postupy u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, takže může být užitečné, když odborník vysvětlí, proč tomu tak je. Ve zprávě o ověření vysvětlí rozdíly mezi omezenou jistotou a přiměřenou jistotou, aby jim uživatel lépe porozuměl, zejména pokud je závěr poskytující přiměřenou jistotu i závěr poskytující omezenou jistotu vyjádřen ve stejné zprávě o ověření.

PŘÍKLAD

„Míra jistoty u zakázky poskytující omezenou jistotu se pohybuje na škále od nízké jistoty (tj. jistoty jen těsně překračující hranici, která pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti v míře, jež je jednoznačně větší než zanedbatelná) až po jistotu, která je těsně pod přiměřenou jistotou. Vzhledem k tomu, že se míra jistoty u zakázky poskytující omezenou jistotu může takto zásadně lišit, poskytujeme více podrobností o provedených postupech, aby předpokládaní uživatelé pochopili charakter, načasování a rozsah postupů, které jsme provedli a z nichž vychází náš závěr vyjadřující omezenou jistotu.“

Závěr odborníka

421. Cílem ověřovací zakázky prováděné odborníkem je vyjádřit závěr, který je navržen tak, aby zvýšil důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti. Nicméně:

- (a) Pro uživatele nemusí být snadné porozumět záporné formě, kterou Standard používá k vyjádření závěru poskytujícího omezenou jistotu. Proto bude užitečné, když odborník ve své zprávě vysvětlí, že závěr vyjádřený zápornou formou odráží nižší míru jistoty, než je přiměřená jistota, a to kvůli limitovanému charakteru provedených postupů (nezjistili jsme žádné skutečnosti...). To neznamená, že nic, co by odborník zjistit mohl, neexistuje, ale jen to, že provedené postupy kvůli svému charakteru nemusí nutně identifikovat všechno. Standard také umožňuje použít pro závěr vyjadřující omezenou jistotu jako alternativu k „nezjistili jsme žádné skutečnosti...“ formulaci „nejsou nám známy žádné...“.
- (b) V souladu s odstavcem 69(l) Standardu musí být závěr vyjádřen buď s přiměřenou, nebo s omezenou jistotou. Závěry vyjádřené jiným způsobem, hovořící například o „střední“ nebo „vysoké“ míře jistoty nebo obsahující formulaci „Dospěli jsme k závěru, že...“ požadavky Standardu nesplňují.
- (c) Odborník může do své zprávy zahrnout doporučení či zjištění, k nimž dospěl. I když je to podle Standardu povoleno, je dobré posoudit, jak užitečná tato doporučení a zjištění budou pro předpokládané uživatele, případně zda neoslabují závěr ve zprávě vyjádřený.
- (d) Jestliže odborník ve své zprávě popisuje „správnou praxi“, může to být uživateli nesprávně chápáno jako součást jeho závěru. Pokud v ní uvádí nějaká svá doporučení, může to znamenat, že tyto záležitosti nebyly při sestavování informací o ověřované skutečnosti náležitě ošetřeny, resp. mohou být nesprávně chápány jako modifikace závěru odborníka týkající se informací o ověřované skutečnosti (závěr s výhradou).¹⁰

¹⁰ ISAE 3410, odstavec [A151](#)

PŘÍKLAD

Například z níže uvedeného znění je zřejmé, o jaký závěr jde:

Na základě prací a postupů, které jsme provedli a které jsou popsány v této zprávě v části „Přehled provedených prací“, a důkazních informací, které jsme získali, jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že informace o ověřované skutečnosti nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s příslušnými kritérii.

Naproti tomu následující znění není v souladu s požadavky Standardu a je nejasné a pro uživatele potenciálně zavádějící:

Zaznamenali jsme, že společnost ABC PLC se zavázala sestavovat holistické zprávy o udržitelnosti a dosáhla významného pokroku v komplexním reportování dopadů, které má její činnost z hlediska udržitelnosti. Dospěli jsme k závěru, že informace uvedené ve zprávě o udržitelnosti společnosti ABC PLC jsou vyvážené a přesné.

422. Je-li část EER zprávy předmětem ověření poskytujícího omezenou jistotu, zatímco jiné části jsou předmětem ověření poskytujícího přiměřenou jistotu, je nutná jasná identifikace informací o ověřované skutečnosti a jejich rozdělení podle příslušné míry jistoty, aby uživatelé správně porozuměli tomu, jak se které informace ověřují. Odborník může rovněž vymezit postupy provedené pro jednotlivé úrovně jistoty, aby uživatelé věděli, jaké postupy byly na informacích o ověřované skutečnosti provedeny. Rovněž závěry týkající se obou úrovní jistoty je třeba pro předpokládané uživatele jasně odlišit.

PŘÍKLAD

Autor EER zprávy může identifikovat informace o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověření poskytujícího omezenou jistotu, tak, že je označí určitým identifikačním znakem nebo je uvede v jednom sloupci či tabulce a označí je nadpisem „Informace o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověření poskytujícího omezenou jistotu“. A stejně pak postupuje u informací, které jsou předmětem ověření poskytujícího přiměřenou jistotu. Níže uvedená formulace je příkladem toho, jak odborník může ve své zprávě specifikovat, kde je ověřovaná skutečnost identifikována, aby bylo zřejmé, který závěr se týká kterých informací o ověřované skutečnosti:

Závěr poskytující omezenou jistotu

Na základě postupů, které jsme provedli a které jsou popsány v této zprávě v části „Přehled prací sloužících jako východisko našeho závěru“, a důkazních informací, které jsme získali, jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že vybrané informace o udržitelnosti uvedené v této zprávě za rok končící [x] v odstavci věnovaném informacím o ověřované skutečnosti v tabulce „Informace o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověření poskytujícího omezenou jistotu“ nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s příslušnými kritérii.

Závěr poskytující přiměřenou jistotu

Podle našeho názoru jsou vybrané informace o udržitelnosti uvedené v této zprávě za rok končící [x] v odstavci věnovaném informacím o ověřované skutečnosti v tabulce „Informace o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověření poskytujícího přiměřenou jistotu“ ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s příslušnými kritérii.

Doplňující informace ve zprávě, která má podrobnou formu

423. Odborník někdy považuje za vhodné zahrnout do zprávy i další informace, například informace o stanovení úrovně materiality, aby předpokládaný uživatel věděl, jaká tolerance vůči nesprávnosti byla při provádění ověřovací zakázky uplatněna.

PŘÍKLAD	<i>Na základě našeho odborného úsudku jsme pro informace o ověřované skutečnosti stanovili následující materialitu:</i> <i>Emise skleníkových plynů spadající do rámce 1: x % emisí skleníkových plynů tohoto rámce emitovaných společností ABC PLC.</i> <i>Stanovený limit znamená, že pokud bude v EER zprávě nesprávně uvedeno x tun ekvivalentu CO₂ (CO₂e), ať už jako jednotlivá nesprávnost, nebo jako souhrn menších nesprávností, náš závěr bude, že emise spadající do rámce 1 nebyly sestaveny ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušnými kritérii.</i> <i>V případě kvalitativních informací stanovení materiality zohledňuje kvalitativní záležitosti, mimo jiné vyváženost, srozumitelnost a objektivitu (nepředpojatost).</i>
----------------	---

Ilustrativní zpráva I: Nemodifikovaná zpráva o ověření poskytující přiměřenou jistotu

Zakázka poskytující přiměřenou jistotu provedená na informacích o udržitelnosti, které jsou součástí výroční zprávy

Následující zpráva slouží pouze pro ilustrativní účely, její obsah není vyčerpávající a není aplikovatelná na všechny situace. Odborník musí svou zprávu o ověření přizpůsobit konkrétním okolnostem zakázky.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O OVĚŘENÍ INFORMACÍ
SPOLEČNOSTI ABC O UDRŽITELNOSTI POSKYTUJÍCÍ PŘIMĚŘENOU
JISTOTU

Název zprávy (69(a)).

Představenstvu společnosti ABC

Příjemce (69(b)) –
obvykle najímající
strana.

Provedli jsme ověřovací zakázku poskytující přiměřenou jistotu, jejímž předmětem byly informace o udržitelnosti uvedené v sekcích [Společenský dopad](#) a [Ukazatele udržitelnosti](#) na stranách [x] až [y] výroční zprávy společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1. Naše ověřovací zakázka se nevztahuje na informace týkající se předchozích období ani na žádné jiné informace ve výroční zprávě za rok 20X1 či na informace, na něž informace o udržitelnosti, resp. výroční zpráva za rok 20X1 odkazují, včetně případných obrazových nebo zvukových materiálů či vložených videí.

Závěr poskytující
přiměřenou jistotu (69(l)).
Viz též odstavec [421](#).

Závěr poskytující přiměřenou jistotu

Podle našeho názoru informace o udržitelnosti uvedené v sekcích Společenský dopad a Ukazatele udržitelnosti na stranách [x] až [y] výroční zprávy společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 jsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s použitým reportingovým rámcem verze x.1 a v souladu s východiskem pro jejich sestavení popsáním ve výroční zprávě v bodech [x] až [xx] v sekci Přístup k reportingu o udržitelnosti v roce 20X1 (viz též níže „*Poznatky o tom, jak společnost ABC sestavila informace o udržitelnosti*“).

Identifikace
příslušných kritérií
(69(d)). Viz též
odstavec [409–413](#).

Nevyjadřujeme žádný závěr k informacím týkajícím se předchozích období ani k žádným jiným informacím ve výroční zprávě za rok 20X1 či k informacím, na něž informace o udržitelnosti, resp. výroční zpráva za rok 20X1 odkazují, včetně případných obrazových nebo zvukových materiálů či vložených videí.

Zdůraznění skutečnosti

Upozorňujeme na bod X informací o udržitelnosti, který popisuje nejistotu související s potenciálními dlouhodobými dopady úniku nebezpečné látky ve výrobním závodě Y a následná opatření, která by mohla být proti společnosti ABC přijata. Náš závěr není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Odstavec obsahující
zdůraznění skutečnosti:
upozorňuje na záležitost
vykázanou nebo
vysvětlenou/popsanou
v informacích o
ověřované skutečnosti,
která je podle
odborného úsudku
odborníka natolik
důležitá, že má zásadní
význam pro to, aby
předpokládání uživatelé
tyto informace správně
pochopili. Viz též
odstavec [415](#).

Poznátky o tom, jak společnost ABC sestavila informace o udržitelnosti

Neexistuje žádný běžně používaný a obecně přijímaný rámec výkaznictví ani významný soubor zavedených postupů, ze kterých by bylo možné při hodnocení a měření informací o udržitelnosti vycházet. V důsledku toho jsou možné různé metody měření, které jsou sice všechny přijatelné, ale mohou ovlivnit srovnatelnost mezi různými účetními jednotkami i mezi různými obdobími.

Informace o udržitelnosti je proto nutné interpretovat v souladu s [reportingovým rámcem verze x.1](#) a s východiskem pro jejich sestavení popsáním ve výroční zprávě v bodech [x] až [xx] v sekci [Přístup k reportingu o udržitelnosti v roce 20X1](#) (dále jen společně „kritéria“), které společnost ABC použila pro sestavení informací o udržitelnosti.

Vysvětlení, které předpokládaným uživatelům umožní pochopit informace o ověřované skutečnosti v kontextu konkrétních použitých kritérií. Viz též odstavec A163 Standardu.

Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti

Jak je uvedeno v bodě Y informací o udržitelnosti, součástí těchto informací jsou mimo jiné informace založené na scénářích vývoje klimatu, které podléhají přirozené nejistotě, protože vědecké a ekonomické poznatky o pravděpodobnosti, načasování nebo účinku možných budoucích fyzikálních a klimatických podmínek jsou zatím neúplné.

Přirozená omezení (69(e)). Viz též odstavec [414](#).

Povinnosti společnosti ABC

Vedení společnosti ABC má tyto povinnosti:

- Vybrat nebo navrhnout vhodná kritéria pro sestavení informací o udržitelnosti, a to se zřetelem k platným zákonům a předpisům souvisejícím s reportováním těchto informací;
- Sestavit informace o udržitelnosti v souladu s kritérii (tj. v souladu s reportingovým rámcem verze x.1 a v souladu s východiskem pro jejich sestavení popsáním ve výroční zprávě v bodech [x] až [xx] v sekci [Přístup k reportingu o udržitelnosti v roce 20X1](#));
- Navrhnout, implementovat a udržovat vnitřní kontroly zaměřující se na informace relevantní pro sestavení informací o udržitelnosti, které neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Povinnosti stran (69(g)).

Naše povinnosti

Naším úkolem je:

- Naplánovat a provést zakázku tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
- Na základě důkazních informací, které jsme získali, si utvořit nezávislý názor;
- O tomto názoru informovat představenstvo společnosti ABC formou závěru v naší zprávě o ověření.

Vzhledem k tomu, že naším úkolem je vytvořit si nezávislý názor na informace o udržitelnosti sestavené vedením společnosti ABC, sami se na jejich sestavení nesmíme podílet, protože by to ohrozilo naši nezávislost.

Podrobnější vysvětlení, jehož cílem je jednak objasnit příslušné role a jednak se vyhnout dojmu, že ověření má jen „vyplnit mezery“, a to tím, že odborník vysvětlí, proč se u zakázky s nepřímým vykazováním nemůže podílet na sestavení informací o ověřované skutečnosti.

Prohlášení o tom, že zakázka byla provedena v souladu s ISAE 3000 (revidované znění), případně také jiným standardem upravujícím speciálně určité ověřované skutečnosti (69(h)). Viz též odstavec [417](#).

Použité profesní standardy

Zakázku poskytující přiměřenou jistotu jsme provedli v souladu s mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky vydanými Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, a to konkrétně v souladu s ISAE 3000 (revidované znění), *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*, a ověření týkající se emisí skleníkových plynů v souladu s ISAE 3410, *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů*.

Naše nezávislost a řízení kvality

Splňujeme požadavky na nezávislost a další etické požadavky stanovené *Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* vydaným Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních. Tento kodex definuje základní principy profesní etiky, tj. integritu, nestrannost, odbornou způsobilost a řádnou péči, mlčenlivost a profesionální jednání.

Naše firma se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQC 1¹¹ 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.

Naše práce byla provedena nezávislým, multidisciplinárním týmem, jehož členy jsou odborníci na ověřování, inženýři i environmentální vědci. Práci těchto vědců jsme využili zejména k tomu, abychom posoudili přiměřenost klimatických scénářů společnosti ABC. Nicméně závěr ve zprávě o ověření je naší výhradní odpovědností.

Přehled prací sloužících jako východisko našeho závěru

V rámci zakázky poskytující přiměřenou jistotou provádíme postupy, jejichž cílem je získat důkazy pro informace o udržitelnosti. Charakter, načasování a rozsah zvolených postupů závisí na našem odborném úsudku, mimo jiné na vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti těchto informací způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocení rizik jsme zohlednili také to, jaké vnitřní kontroly má společnost ABC v oblasti sestavení informací o udržitelnosti. Zakázka poskytující přiměřenou jistotu zahrnuje rovněž následující práce:

- Posouzení toho, zda společnost ABC za daných okolností vhodně uplatňuje kritéria, v souladu s nimiž sestavuje informace o udržitelnosti;
- Posouzení vhodnosti metod měření a hodnocení, použitých reportingových zásad a přiměřenosti odhadů provedených společností ABC;
- Vyhodnocení vysvětlujících a popisných informací k informacím o udržitelnosti a jejich celkovou prezentaci.

Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho závěru.

Prohlášení o tom, že odborník splňuje požadavky na nezávislost a jiné etické požadavky Kodexu IESBA, případně jiné požadavky, které jsou minimálně stejně náročné (69(j)).

Prohlášení o tom, že firma, jejímž je odborník členem, dodržuje ISQC 1 nebo jiné požadavky, které jsou minimálně stejně náročné (69(i)).

Informace o tom, že odborník použil experty, ale že jeho odpovědnost je nedělitelná.

Informativní přehled provedených postupů, které slouží jako východisko závěru odborníka (69(k)).

¹¹ ISQC 1 byl nahrazen ISQM 1, termín pro návrh a implementaci systému řízení kvality v souladu s ISQM 1 byl 15. prosince 2022.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy (relevantní pouze pro některé zakázky)

[Forma a obsah této části zprávy o ověření se bude lišit v závislosti na charakteru ostatních reportingových povinností, které odborník má.]

[Podpis odborníka]

Podpis odborníka
(69(m)).

[Datum zprávy o ověření]

Datum zprávy o
ověření (69(n)).

[Adresa odborníka]

Místo v rámci
jurisdikce, kde
odborník vykonává
svou praxi (69(o)).

Ilustrativní zpráva II: Nemodifikovaná zpráva o ověření poskytující omezenou jistotu

Zakázka poskytující omezenou jistotu provedená na informacích o udržitelnosti, které jsou součástí výroční zprávy

Následující zpráva slouží pouze pro ilustrativní účely, její obsah není vyčerpávající a není aplikovatelná na všechny situace. Odborník musí svou zprávu o ověření přizpůsobit konkrétním okolnostem zakázky.

Název zprávy (69(a)).

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O OVĚŘENÍ INFORMACÍ SPOLEČNOSTI ABC O UDRŽITELNOSTI POSKYTUJÍCÍ OMEZENOU JISTOTU

Příjemce (69(b)) –
obvykle najímající
strana.

Představenstvu společnosti ABC

Provedli jsme ověřovací zakázku poskytující omezenou jistotu, jejímž předmětem byly informace o udržitelnosti uvedené v sekcích [Společenský dopad](#) a [Ukazatele udržitelnosti](#) na stranách [x] až [y] výroční zprávy společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1.

Míra jistoty, informace
o ověřované
skutečnosti a případně
ověřovaná skutečnost
(69(c)).

Naše ověřovací zakázka se nevztahuje na informace týkající se předchozích období ani na žádné jiné informace ve výroční zprávě za rok 20X1 či na informace, na něž informace o udržitelnosti, resp. výroční zpráva za rok 20X1 odkazují, včetně případných obrazových nebo zvukových materiálů či vložených videí.

Závěr poskytující omezenou jistotu

Závěr poskytující
omezenou jistotu (69(l)).
Viz též odstavec [421](#).

Na základě postupů, které jsme provedli a které jsou popsány v této zprávě v části „Přehled prací sloužících jako východisko našeho závěru“, a důkazních informací, které jsme získali, jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že informace o udržitelnosti uvedené v sekcích Společenský dopad a Ukazatele udržitelnosti na stranách [x] až [y] výroční zprávy společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s použitým reportingovým rámcem verze x.1 a v souladu s východiskem pro jejich sestavení popsaným ve výroční zprávě v bodech [x] až [xx] v sekci Přístup k reportingu o udržitelnosti v roce 20X1 (viz níže „*Poznátky o tom, jak společnost ABC sestavila informace o udržitelnosti*“).

Identifikace příslušných
kritérií (69(d)). Viz též
odstavce [409–413](#).

Nevyjadřujeme žádný závěr k informacím týkajícím se předchozích období ani k žádným jiným informacím ve výroční zprávě za rok 20X1 či k informacím, na něž informace o udržitelnosti, resp. výroční zpráva za rok 20X1 odkazují, včetně případných obrazových nebo zvukových materiálů či vložených videí.

Zdůraznění skutečnosti

Upozorňujeme na bod X informací o udržitelnosti, který popisuje nejistotu související s potenciálními dlouhodobými dopady úniku nebezpečné látky ve výrobním závodě Y a následná opatření, která by mohla být proti společnosti ABC přijata. Naš závěr neobsahuje v souvislosti s touto záležitostí výhradu.

Odstavec obsahující
zdůraznění
skutečnosti:
upozorňuje na
záležitost vykázanou
nebo vysvětlenou/
popsanou
v informacích o
ověřované skutečnosti,
která je podle
odborného úsudku
odborníka natolik
důležitá, že má
zásadní význam pro to,
aby předpokládání
uživatelé tyto
informace správně
pochopili. Viz též
odstavec [415](#).

Poznátky o tom, jak společnost ABC sestavila informace o udržitelnosti

Neexistuje žádný běžně používaný a obecně přijímaný rámec výkaznictví ani významný soubor zavedených postupů, ze kterých by bylo možné při hodnocení a měření informací o udržitelnosti vycházet. V důsledku toho jsou možné různé metody měření, které jsou sice všechny přijatelné, ale mohou ovlivnit srovnatelnost mezi různými účetními jednotkami i mezi různými obdobími.

Informace o udržitelnosti je proto nutné interpretovat v souladu s [reportingovým rámcem verze x.1](#) a s východiskem pro jejich sestavení popsáním ve výroční zprávě v bodech [x] až [xx] v sekci [Přístup k reportingu o udržitelnosti](#) (dále jen společně „kritéria“), které společnost ABC použila pro sestavení informací o udržitelnosti.

Vysvětlení, které předpokládaným uživatelům umožní pochopit informace o ověřované skutečnosti v kontextu konkrétních použitých kritérií. Viz též odstavec A163 Standardu.

Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti

Jak je uvedeno v bodě X, součástí informací o udržitelnosti jsou mimo jiné informace založené na scénářích vývoje klimatu, které podléhají přirozené nejistotě, protože vědecké a ekonomické poznatky o pravděpodobnosti, načasování nebo účinku možných budoucích fyzikálních a klimatických podmínek jsou zatím neúplné.

Přirozená omezení (69(e)). Viz též odstavec [414](#).

Povinnosti společnosti ABC

Vedení společnosti ABC má tyto povinnosti:

- Vybrat nebo navrhnout vhodná kritéria pro sestavení informací o udržitelnosti;
- Sestavit informace o udržitelnosti v souladu s kritérii (tj. v souladu s reportingovým rámcem verze x.1 a v souladu s východiskem pro jejich sestavení popsáním ve výroční zprávě v bodech [x] až [xx] v sekci Přístup k reportingu o udržitelnosti v roce 20X1);
- Navrhnout, implementovat a udržovat vnitřní kontroly zaměřující se na informace relevantní pro sestavení informací o udržitelnosti, které neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

Povinnosti stran (69(g)).

Naše povinnosti

Naším úkolem je:

- Naplánovat a provést zakázku tak, abychom získali omezenou jistotu, že informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
- Na základě provedených postupů a důkazních informací, které jsme získali, formulovat nezávislý závěr;
- O tomto závěru informovat představenstvo společnosti ABC v naší zprávě o ověření.

Vzhledem k tomu, že naším úkolem je vytvořit si nezávislý názor na informace o udržitelnosti sestavené vedením společnosti ABC, sami se na jejich sestavení nesmíme podílet, protože by to ohrozilo naši nezávislost.

Podrobnější vysvětlení, jehož cílem je jednak objasnit příslušné role a jednak se vyhnout dojmu, že ověření má jen „vyplnit mezery“, a to tím, že odborník vysvětlí, proč se u zakázky s nepřímým vykazováním nemůže podílet na sestavení informací o ověřované skutečnosti.

Použité profesní standardy

Zakázku poskytující omezenou jistotu jsme provedli v souladu s mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky vydanými Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, a to konkrétně v souladu s ISAE 3000 (revidované znění), *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*, a ověření týkající se emisí skleníkových plynů v souladu s ISAE 3410, *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů*.

Naše nezávislost a řízení kvality

Splňujeme požadavky na nezávislost a další etické požadavky stanovené *Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* vydaným Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních. Tento kodex definuje základní principy profesní etiky, tj. integritu, nestrannost, odbornou způsobilost a řádnou péči, mlčenlivost a profesionální jednání.

Naše firma se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQC 1¹² 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.

Naše práce byla provedena nezávislým, multidisciplinárním týmem, jehož členy jsou odborníci na ověřování, inženýři i environmentální vědci. Práci těchto vědců jsme využili zejména k tomu, abychom posoudili přiměřenost klimatických scénářů společnosti ABC. Nicméně závěr ve zprávě o ověření je naší výhradní odpovědností.

Přehled prací sloužících jako východisko našeho závěru

[U zakázky poskytující omezenou jistotu je důležité, aby odborník ve své zprávě uvedl přehled prací, v němž shrne charakter a rozsah provedených postupů, tedy informace, které podle jeho úsudku mohou být relevantní pro to, aby uživatelé správně pochopili východiska závěru vyjádřeného ve zprávě o ověření. Příklady postupů uvedené níže nepředstavují vyčerpávající seznam, pokud jde o typy ani rozsah postupů, které mohou být důležité pro uživatele zprávy při seznamování s pracemi provedenými odborníkem.]

Naším úkolem je naplánovat a provést naši práci tak, abychom pokryli oblasti, ve kterých se podle našich zjištění může v informacích o udržitelnosti vyskytnout materiální nesprávnost. Námi provedené postupy vycházely z našeho odborného úsudku. V rámci zakázky poskytující omezenou jistotu jsme provedli následující práce:

- Posoudili jsme, zda společnost ABC za daných okolností vhodně uplatňuje kritéria, v souladu s nimiž sestavuje informace o udržitelnosti;
- Dotazováním jsme získali poznatky o kontrolním prostředí, procesech a informačních systémech společnosti ABC relevantních pro sestavení

Prohlášení o tom, že zakázka byla provedena v souladu s ISAE 3000 (revidované znění), případně také jiným standardem upravujícím speciálně určité ověřované skutečnosti (69(h)). Viz též odstavec [417](#).

Prohlášení o tom, že odborník splňuje požadavky na nezávislost a jiné etické požadavky Kodexu IESBA, případně jiné požadavky, které jsou minimálně stejně náročné (69(j)).

Prohlášení o tom, že firma, jejímž je odborník členem, dodržuje ISQC 1 nebo jiné požadavky, které jsou minimálně stejně náročné (69(i)).

Informace o tom, že odborník použil experty, ale že jeho odpovědnost je nedělitelná.

Informativní přehled provedených postupů, které slouží jako východisko závěru odborníka (69(k)) – viz též odstavec [420](#).

¹² ISQC 1 byl nahrazen ISQM 1, termín pro návrh a implementaci systému řízení kvality v souladu s ISQM 1 byl 15. prosince 2022.

informací o udržitelnosti. Návrh konkrétních kontrolních činností jsme ale nehodnotili, nezískávali jsme důkazy o jejich implementaci ani jsme netestovali jejich provozní účinnost;

- Vyhodnotili jsme, zda jsou metody, které společnost ABC používá pro odhady, vhodné a zda byly společností konzistentně uplatňovány. Naše postupy ale nezahrnovaly testování dat, na kterých jsou odhady založeny, ani jsme si nedělali vlastní odhady, podle kterých bychom mohli odhady společnosti ABC vyhodnotit;
- Uskutečnili jsme návštěvy ve čtyřech z dvaceti výrobních závodů společnosti ABC. Navštívené závody jsme vybrali podle významnosti jejich informací o udržitelnosti z hlediska celkových informací skupiny a podle neočekávaných výkyvů v informacích o udržitelnosti oproti předchozímu období. Dále jsme do výběru zařadili závody nenavštívené v předchozím období;
- V každém navštíveném závodě jsme otestovali omezený počet příchozích nebo odchozích položek z podpůrných záznamů;
- Provedli analytické postupy porovnáním očekávaných emitovaných skleníkových plynů na základě výhřevnosti paliva spáleného během daného období se skutečně emitovanými skleníkovými plyny a požádali jsme vedení o vysvětlení případných významných rozdílů, které jsme zjistili;
- Posoudili jsme vykazání a vysvětlení/popis informací o udržitelnosti v EER zprávě.

Postupy provedené v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu se liší svým charakterem i načasováním od zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Vzhledem k tomu, že jejich rozsah je menší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, je míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu podstatně menší než jistota, kterou bychom získali u zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy (relevantní pouze pro některé zakázky)

[Forma a obsah této části zprávy o ověření se bude lišit v závislosti na charakteru ostatních reportingových povinností, které odborník má.]

[Podpis odborníka]

Podpis odborníka
(69(m)).

[Datum zprávy o ověření]

Datum zprávy o
ověření (69(n)).

[Adresa odborníka]

Místo v rámci
jurisdikce, kde
odborník vykonává
svou praxi (69(o)).

Příloha 1

Termíny použité v této příručce

Použitý termín	Vymezení termínu v této příručce (číslo v závorce odkazuje na odstavec příručky, kde je termín poprvé použit)
Riziko agregace	Pravděpodobnost, že souhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí úroveň materiality. (279)
Tvrzení	Výslovná či jiná prohlášení účetní jednotky vyplývající z informací o ověřované skutečnosti, která odborník používá pro posuzování různých typů potenciálních nesprávností, jež se mohou vyskytnout. (253)
Odborná způsobilost v oblasti ověřování	Odborná způsobilost nutná k provedení ověřovací EER zakázky, včetně způsobilosti v oblasti ověřovacích dovedností a technik. (25)
EER (Extended external reporting)	Rozšířené externí výkaznictví. (1)
Ověřovací EER zakázka	Ověřovací zakázka, jejímž předmětem je EER. (3)
EER informace	Informace o finančních a nefinančních důsledcích činnosti účetní jednotky, včetně souvisejících prognostických informací. (6)
EER zpráva	EER informace prezentované formou celé zprávy.
Informace o ověřované skutečnosti	Ta část informací v EER zprávě, která je předmětem ověřovací EER zakázky. (8)
Kritéria navržená účetní jednotkou	Kritéria, která si vytvořila sama účetní jednotka. (9)
Externí informační zdroj	Externí (vůči autorovi EER zprávy) fyzická či právnická osoba, která autorovi EER zprávy poskytuje data nebo jiné informace pro její sestavení. (228)
Kritéria rámce	Kritéria definovaná EER rámcem, standardy nebo jinými materiály stanovenými právním předpisem, mezinárodními nebo místními orgány vydávajícími standardy či jinými orgány. (9)

Použitý termín	Vymezení termínu v této příručce (číslo v závorce odkazuje na odstavec příručky, kde je termín poprvé použit)
Prováděcí materialita	Kvantitativní limit, který je menší než materialita stanovená pro informace o ověřované skutečnosti jako celek a je nastaven tak, aby se riziko agregace snížilo na náležitě nízkou úroveň. (285)
Autor EER zprávy	Odpovědná strana, která provádí měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti.
Reportingová témata	Důležité aspekty ověřované skutečnosti. (169)
Odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti	Odborná způsobilost týkající se ověřované skutečnosti a jejího měření nebo hodnocení. (25)
Experti na ověřovanou skutečnost	Experti na ověřovanou skutečnost a její měření nebo hodnocení. (45)

Příloha 2

Tabulka 2: Typy výkaznictví, příklady rámců a jejich pokrytí touto příručkou

Téma	Příklad reportingového rámce nebo standardů	Standardy IAASB	Pokryto touto příručkou?
Emise skleníkových plynů	WBCSD/WRI GHG Protokol	ISAE 3410 (vyžaduje soulad s ISAE 3000 (revidované znění))	Ano
Integrovaný reporting	IIRC Integrated Reporting Framework	ISAE 3000 (rev. znění)	Ano
Duševní vlastnictví	WICI Intangibles Reporting Framework	ISAE 3000 (rev. znění)	Ano
Komentář vedení k účetní závěrce sestavené podle IFRS	IASB Management Commentary Practice Statement	ISAE 3000 (rev. znění)	Ano
Služby veřejného sektoru nebo audit výkonnosti („value for money“)	Právní předpisy nebo standardy	ISAE 3000 (rev. znění)	Ano
Udržitelnost (ESG, životní prostředí, sociální oblast, správa a řízení)	- CDSB Framework - GSSB GRI Standardy - SASB Standardy - TCFD Framework	ISAE 3000 (revidované znění)	Ano
Daně podle jednotlivých zemí	- Právní předpisy - GSSB Standard: Daně a jiné platby státu	- ISAE 3000 (rev. znění) - ISA 800/805	Ano Ne
Compliance	- Právní předpisy - Smluvní podmínky	ISAE 3000 (rev. znění)	Ne
Historické účetní závěrky	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydávané IASB (IFRS)	- Standardy ISA - ISRE 2400 (revidované znění) nebo ISRE 2410	Ne
Vnitřní kontroly v servisní organizaci	- COSO Interní kontroly – Integrovaný rámec - Kritéria AICPA SOC 2 Trust Services	- ISAE 3402 (vyžaduje soulad s ISAE 3000 (revidované znění)) - ISAE 3000 (rev. znění)	Ne

Příloha 3

Omezená a přiměřená jistota – EER ilustrativní tabulka

V souladu s ISAE 3000 (revidované znění) (dále jen „Standard“) poskytují ověřovací zakázky dvojí úroveň jistoty: omezenou nebo přiměřenou. V praxi ale někdy není jednoduché pochopit, v čem se tyto dva typy liší. Uživatelé zprávy mají obvykle lepší představu o zakázce poskytující přiměřenou jistotu, protože tato jistota je obecně považována za podobnou jako u auditu účetní závěrky. Naproti tomu omezená jistota se pohybuje na škále, jejímiž krajními body jsou:

- jistota jen těsně překračující hranici, která pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti v míře, jež je jednoznačně větší než zanedbatelná (spodní hranice škály omezené jistoty);
- jistota, která je těsně pod přiměřenou jistotou (horní hranice škály omezené jistoty).

Následující tabulka ukazuje na příkladech rozdíly mezi přiměřenou a omezenou jistotou a také rozdíly mezi omezenou jistotou při spodní a při horní hranici jistotní škály. Je důležité poznamenat, že se jedná pouze o ilustrativní příklady, které si nečiní nárok na dostatečnost popisovaných postupů ani nepředstavují jediný způsob, jak lze požadavky Standardu naplňovat. Charakter, načasování a rozsah postupů, které odborník provede, je v praxi vždy věcí jeho odborného úsudku, který zohledňuje konkrétní okolnosti zakázky a vyhodnocení rizik (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu), respektive oblasti, ve kterých je pravděpodobný výskyt materiální nesprávnosti (u zakázky poskytující omezenou jistotu).

Krajní levý sloupec tabulky uvádí tematické okruhy požadavků na ověřovací EER zakázku, jimiž se příručka zabývá, od předpokladů podmiňujících provedení zakázky až po reporting. Vedlejší sloupec obsahuje odkaz na příslušné odstavce Standardu a na kapitoly této příručky, které se daným tématem podrobněji zabývají. Následující dva sloupce uvádějí příklady postupů a další aspekty relevantní pro omezenou, resp. přiměřenou jistotu.

Zakázku poskytující omezenou jistotu musí odborník naplánovat tak, aby získal míru jistoty, která je podle jeho odborného úsudku smysluplná. Co je u konkrétní zakázky smysluplná míra jistoty, je věcí odborného úsudku, který závisí na okolnostech zakázky, mimo jiné na tom, jaké jsou informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny, na kritériích a na ověřované skutečnosti (viz též odstavce A4–A7 Standardu). Je také důležité poznamenat, že postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu:

- se mohou nacházet kdekoli od spodní hranice škály omezené jistoty až po její horní hranici, ale pod přiměřenou jistotou;
- mohou být různé pro různé aspekty informací o ověřované skutečnosti, to závisí na vyhodnocení souvisejících rizik.

Vzhledem k tomu, že míra jistoty, kterou odborník získá u zakázek poskytujících omezenou jistotu, může být různá, obsahuje zpráva o ověření informativní shrnutí provedených postupů a upozorňuje na to, že pro pochopení závěru odborníka je zhodnocení charakteru, načasování a rozsahu provedených postupů zásadní (viz též odstavce [419–420](#) a ilustrativní zpráva o ověření poskytující omezenou jistotu v kapitole 12).

Šipky ve středovém sloupci tabulky, který je věnován omezené jistotě, ukazují, jak se mohou postupy odborníka v rámci škály omezené jistoty lišit. Šipky nemají indikovat různé alternativy ani předem určené úrovně jistoty, ze kterých si odborník vybírá. Jsou to prostě jen příklady možných variant postupů, které odborníkovi pomáhají seznámit se s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky a identifikovat a pokrýt ty oblasti, kde se pravděpodobně vyskytne materiální nesprávnost, tak aby získal omezenou jistotu, která bude za daných okolností smysluplná. Šipky obsahují následující příklady postupů:

- Světle modrá šipka vlevo obsahuje příklady postupů, které odborník provádí v případě, že smysluplná míra jistoty se v podmínkách dané zakázky blíží spodní hranici škály omezené jistoty.
- Prostřední modrá šipka obsahuje příklady postupů, které odborník provádí navíc k postupům v levé šipce, protože smysluplná míra jistoty se v podmínkách dané zakázky pohybuje uprostřed škály omezené jistoty.
- Tmavě modrá šipka vpravo obsahuje příklady postupů, které odborník provádí navíc k postupům uvedeným v předchozích dvou šipkách, protože smysluplná míra jistoty se v podmínkách dané zakázky posouvá na škále omezené jistoty směrem nahoru.

Příklady postupů u zakázky poskytující přiměřenou jistotu jsou uvedeny ve sloupci zcela vpravo (nejtmavší modrý sloupec).

Řádky se šedým pozadím ukazují, že požadavky Standardu jsou stejné pro omezenou jistotu i pro přiměřenou jistotu.

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů	
		<i>Aby odborník dosáhl omezenou jistotu (tj. nižší míru jistoty, než je přiměřená jistota, ale přesto smysluplnou míru jistoty), provádí postupy, které se mohou v rámci škály omezené jistoty lišit.</i>	<i>Aby odborník dosáhl přiměřenou jistotu, provádí rozsáhlé postupy.</i>
		Omezená jistota <i>Šipka na levé straně (světle modrá) obsahuje ilustrativní postupy na spodní hranici škály omezené jistoty (tj. jedná se o jistotu, která pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o ověřované skutečnosti v míře, jež je jednoznačně větší než zanedbatelná).</i> <i>Šipka s tmavším modrým pozadím označuje další ilustrativní postupy prováděné nad rámec postupů předchozích. Tmavě modrá šipka vpravo obsahuje ilustrativní postupy, které odborník provádí v případě, že se omezená jistota blíží horní hranici škály, a je tedy „těsně pod přiměřenou</i>	Přiměřená jistota

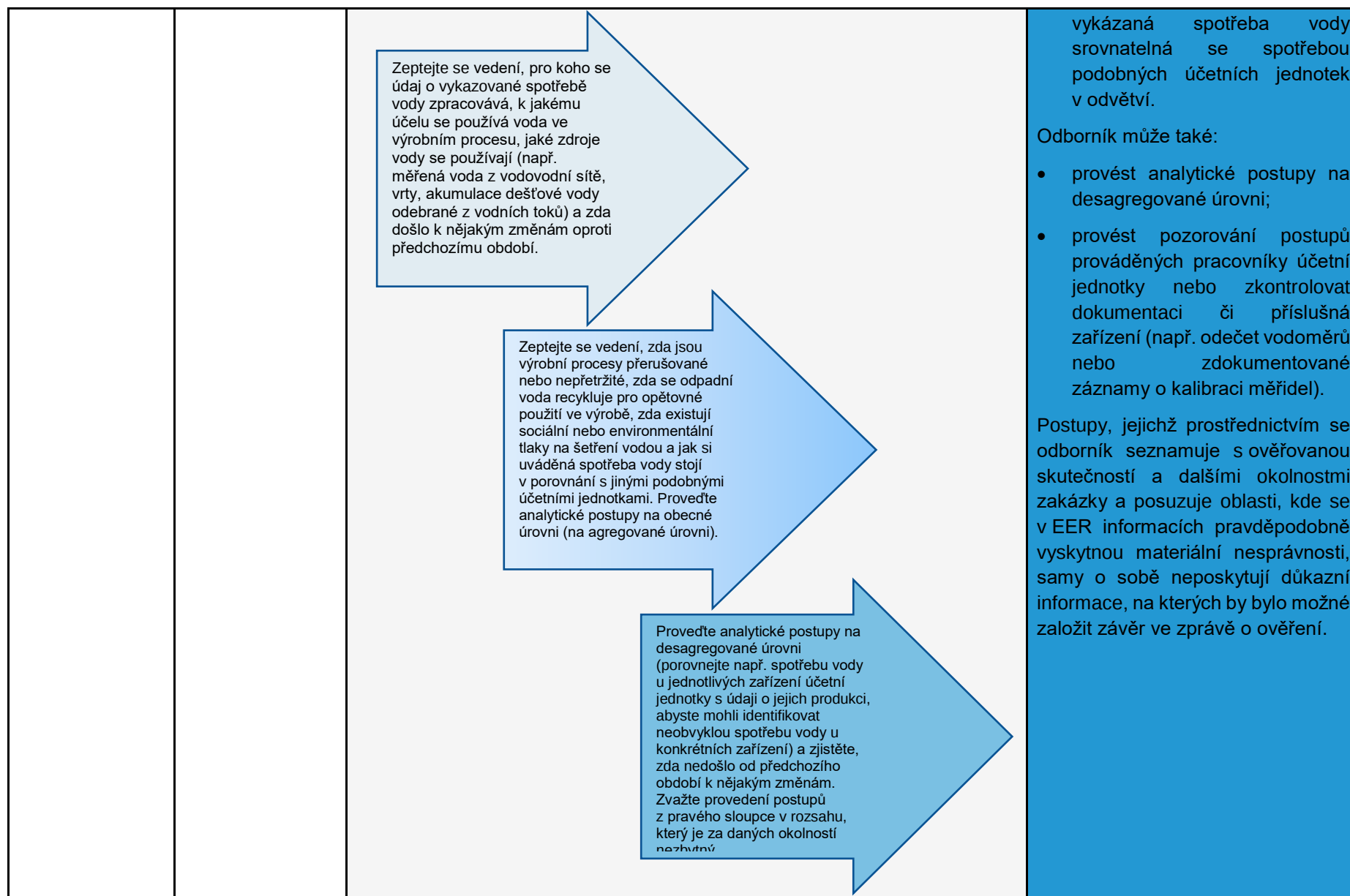
PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
		<i>jistotou“. Charakter, načasování a rozsah postupů je věcí odborného úsudku, který musí zohlednit konkrétní okolnosti zakázky, provedené vyhodnocení rizik a oblasti, v nichž je pravděpodobný výskyt materiální nesprávnosti.</i>
Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky	ISAE 3000 (revidované znění) 24(a), (b) Kapitola 3	Postupy, které odborník provádí, aby ověřil, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení zakázky, vycházejí: • z předběžné znalosti okolností zakázky; • z diskusí s autorem EER zprávy. Nejsou-li kritéria vhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, pak nejsou vhodná ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu, a naopak.
Odborná způsobilost a schopnosti	ISAE 3000 (revidované znění) 31(b), (c), 32 Kapitola 1	Partner odpovědný za zakázku musí mít dostatečné dovednosti, znalosti a zkušenosti v oblasti ověřování, aby mohl přijmout odpovědnost za závěr ve zprávě o ověření, a musí se ujistit, že tým provádějící zakázku a externí experti společně disponují nezbytnými odbornými kompetencemi nutnými k provedení ověřovací zakázky. Tyto kompetence nejsou určeny mírou jistoty, kterou zakázka poskytuje, ale například složitostí ověřované skutečnosti a jejího měřením nebo hodnocením.
Profesní skepticismus, odborný úsudek a ověřovací dovednosti a techniky	ISAE 3000 (revidované znění) 37–39 Kapitola 2	Potřeba uplatňovat profesní skepticismus a odborný úsudek a používat ověřovací dovednosti a techniky v rámci opakujícího se systematického procesu realizace zakázky je stejná u zakázky poskytující omezenou i přiměřenou jistotu.
Posouzení vhodnosti	ISAE 3000 (revidované znění) 41–43	V rámci plánování zakázky je odborník povinen určit, zda jsou kritéria pro danou zakázku vhodná. Související náročnost závisí například na složitosti a různorodosti ověřované skutečnosti nebo na složitosti a rozsahu organizačních hranic účetní jednotky. Když odborník posuzuje vhodnost kritérií, mimo jiné zohledňuje: jak byly

PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů	
kritérií ve fázi plánování	Kapitoly 4 and 5	stanoveny organizační hranice účetní jednotky, o jakou jde ověřovanou skutečnost, jaké metody kvantifikace nebo hodnocení jsou přijatelné a jaká jsou kritéria pro vykázání a popis/vysvětlení.	
Materialita	ISAE 3000 (revidované znění) 44 Kapitola 9	Materialita se posuzuje stejně u omezené i u přiměřené jistoty, protože její posouzení vychází z informačních potřeb předpokládaných uživatelů (tj. závisí na tom, co je důležité pro jejich rozhodnutí, resp. co by tato rozhodnutí změnilo), nikoli na charakteru nebo rozsahu postupů, které odborník provádí, aby ošetřil riziko zakázky. Materialita se posuzuje v kontextu kvantitativních a kvalitativních faktorů.	
Poznatky o ověřované skutečnosti a další okolnosti zakázky	ISAE 3000 (revidované znění) 45 Kapitoly 3,4,5,6,7	S čím se odborník musí seznámit Odborník je povinen provést dotazování týkající se těchto oblastí: • Ví autor EER zprávy o nějakých existujících, potenciálních nebo údajných záměrných nesprávnostech či o nesouladu s právními předpisy, které by měly dopad na informace o ověřované skutečnosti? • Pokud má účetní jednotka interní audit, jaká je jeho činnost a jeho hlavní zjištění týkající se informací o ověřované skutečnosti? • Využil autor EER zprávy při sestavování informací o ověřované skutečnosti experty? Odborník získá znalosti o ověřované skutečnosti a dalších okolnostech zakázky také proto, aby na jejich základě navrhl a provedl své postupy. V této souvislosti se seznamuje mimo jiné s charakterem účetní jednotky, jejím odvětvím, s regulačními a dalšími externími faktory relevantními pro ověřovací EER zakázku (např. dodavatelé, zákazníci, servisní organizace, konkurenti a politické, geografické, sociální a ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí), se změnami oproti předchozímu období, případně se změnami očekávanými v budoucích obdobích.	
	ISAE 3000 (revidované znění) 46L/R, 48L(a), 48R(a)	Rozsah poznatků Dostatečný na to, aby bylo možné identifikovat oblasti, kde se pravděpodobně vyskytne materiální nesprávnost EER informací, tj. na úrovni informací o ověřované skutečnosti jako celku a jednotlivě pro materiální aspekty těchto informací.	Rozsah poznatků Dostatečný na to, aby bylo možné identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti (na úrovni

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
	Kapitoly 3 , 4 , 5 , 6 , 7	Postupy, jejichž prostřednictvím se odborník seznamuje s ověřovanou skutečností a dalšími okolnostmi zakázky a posuzuje oblasti, kde se pravděpodobně vyskytnou materiální nesprávnosti, samy o sobě neposkytují důkazní informace, na kterých by bylo možné založit závěr ve zprávě o ověření. U některých zakázek poskytujících omezenou jistotu mohou odborníci získat dostatečné znalosti, které jim umožní identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti, ale nemusí to dělat, pokud to nevyžadují konkrétní standardy ISAE. Níže uvedené šipky obsahují příklady postupů relevantních pro celou škálu omezené jistoty. Postupy, které odborník musí provést, aby za daných okolností zakázky získal smysluplnou jistotu, mohou být různé a neomezují se pouze na příklady uvedené v šípkách níže. Co je u konkrétní zakázky smysluplná míra jistoty, je věcí odborného úsudku, který závisí na okolnostech zakázky, mimo jiné na tom, jaké jsou informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny, na kritériích a na ověřované skutečnosti (viz též odstavce A4–A7 Standardu). typů nesprávností, které se mohou vyskytnout): - na úrovni informací o ověřované skutečnosti jako celku; - na úrovni typu nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u materiálních aspektů EER informací (k posouzení typu nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout, může být užitečné použít tvrzení). Například <u>nad rámec</u> postupů popsaných ve sloupci nalevo může odborník prodiskutovat s vedením následující záležitosti: - Jak často a kým jsou vodoměry kalibrovány a jak se měří spotřeba vody z jiných zdrojů. - Zda existují cíle, které mají být splněny (např. regulační cíle nebo interní výkonnostní cíle, které by mohly motivovat k uvedení nesprávných informací). - Zda účetní jednotka vykazuje standardní oborové ukazatele a používá k tomu standardní oborová kritéria a do jaké míry je



PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
Využití práce interního auditu účetní jednotky, experta odborníka či jiného odborníka	ISAE 3000 (revidované znění) 32(a),(b), 45(b),(c) Kapitola 1	Úvahy o tom, zda využít práci interního auditu, experta odborníka nebo jiného odborníka, jsou stejné pro zakázku poskytující omezenou jistotu jako pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu.
Posouzení nestrannosti (objektivity) a odborné způsobilosti v případě využití práce jiných subjektů (viz předchozí řádek)	ISAE 3000 (revidované znění) 52 (a),(b), 53, 55(a),(b) Kapitola 1	Při posuzování odborné způsobilosti, schopností a nestrannosti (objektivity) interního auditu, experta odborníka nebo jiného odborníka je užitečné vzít v úvahu např. následující faktory: • Komu jsou tyto subjekty podřízeny (např. interní audit obvykle reportuje představenstvu nebo výboru pro audit); • Jaké jsou u těchto subjektů požadavky na členství v profesním orgánu, např. požadavky týkající se etiky a nezávislosti, dalšího profesního vzdělávání nebo licence k výkonu činnosti; • Jaké odborné články expert publikoval, případně jeho členství v oborových či jiných orgánech; • Zda jiný odborník působí v rámci stejné sítě firem nebo přímo ve firmě odborníka nebo zda je z nějaké externí organizace a jaké postupy řízení kvality tato organizace zavedla; • Jaké jsou osobní nebo profesní vztahy s účetní jednotkou, ve které působí autor EER zprávy; • Zda tento jiný odborník působí v regulovaném prostředí, které na něj aktivně dohlíží; • Do jaké míry se odborník hodlá podílet na práci těchto subjektů.
Seznámení s procesy a případnými vnitřními	ISAE 3000 (revidované znění) 47 L/R Kapitoly 4 , 6	Při seznamování s procesem, který účetní jednotka používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, se odborník může dotázat na aspekty procesu, které jsou relevantní pro danou zakázku. Někdy se u zakázky poskytující omezenou jistotu rozhodne, že se seznámí s vnitřními kontrolami, Nad rámec záležitostí uvedených ve sloupci nalevo se odborník seznamuje například s těmito záležitostmi:

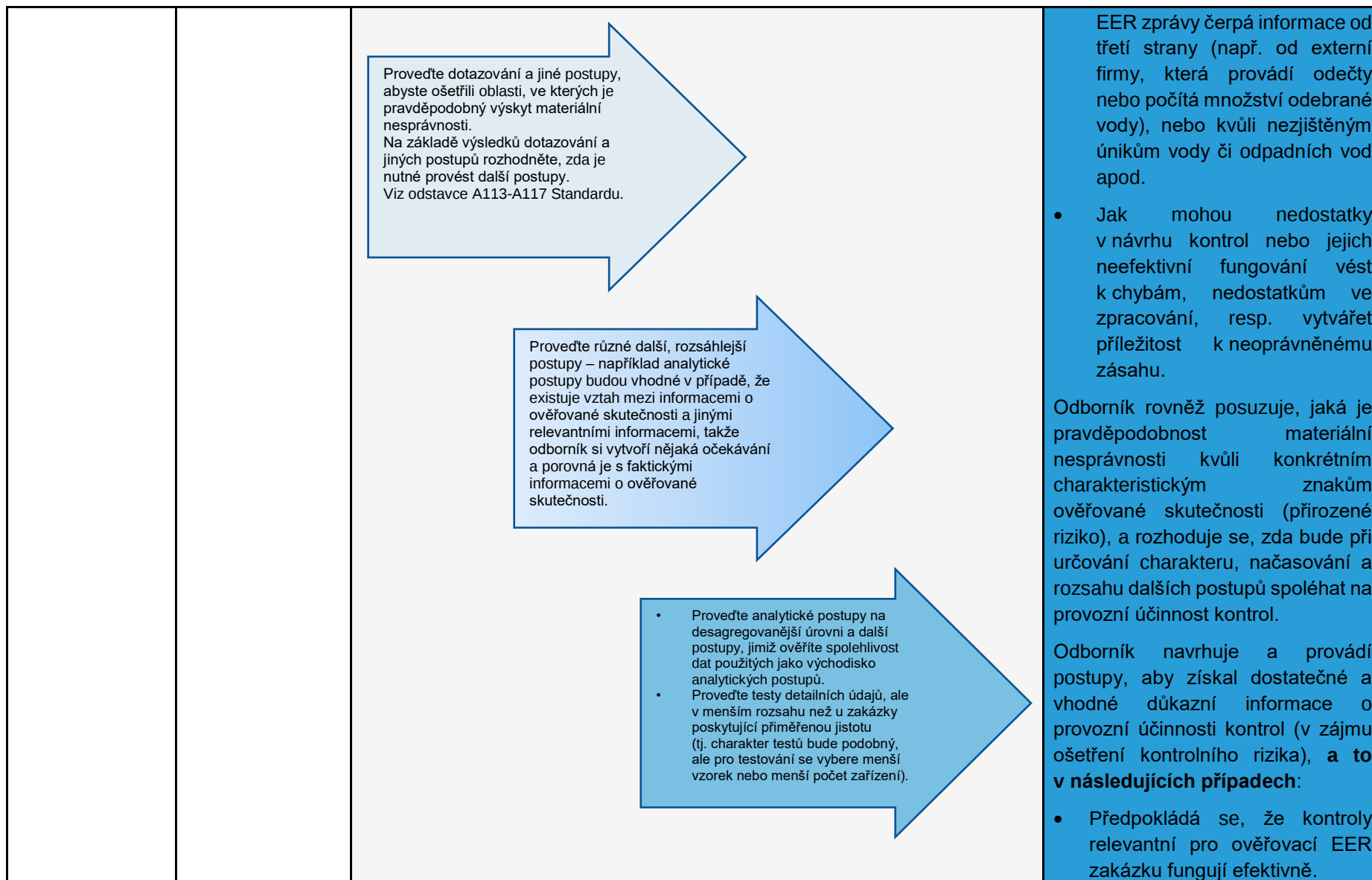
	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
kontrolami účetní jednotky		jejichž předmětem je sestavení informací o ověřované skutečnosti, většinou tomu tak ale není. Povinností odborníka u zakázky poskytující omezenou jistotu není hodnotit návrh vnitřních kontrol účetní jednotky ani zjišťovat, zda byly implementovány. Někdy se rozhodne, že to udělá, ale nemusí, pokud to nevyžadují konkrétní standardy ISAE. Níže uvedené šipky obsahují příklady postupů relevantních pro celou škálu omezené jistoty. Postupy, které odborník musí provést, aby za daných okolností zakázky získal smysluplnou jistotu, mohou být různé a neomezují se pouze na příklady uvedené v šípkách níže. Co je u konkrétní zakázky smysluplná míra jistoty, je věcí odborného úsudku, který závisí na okolnostech zakázky, mimo jiné na tom, jaké jsou informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny, na kritériích a na ověřované skutečnosti (viz též odstavce A4–A7 Standardu). • kontrolní činnosti relevantní pro danou zakázku, s nimiž se odborník musí seznámit, aby mohl vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti (např. na úrovni tvrzení); • jak účetní jednotka monitoruje vnitřní kontroly. Při seznamování s výše uvedenými záležitostmi musí odborník vyhodnotit návrh vnitřních kontrol relevantních pro zakázku a zjistit, zda byly implementovány. <u>Kromě</u> dotazování pracovníků odpovědných za EER informace může provést například následující postupy: • Zeptat se vedení a dalších pracovníků účetní jednotky na to, jak probíhá proces vyhodnocení rizik (tj. jak účetní jednotka identifikuje rizika související s řízením a vykazováním spotřeby vody), provést inspekci dokumentace tohoto procesu nebo zápisů z jednání výboru pro rizika a dokumentace následných opatření přijatých účetní

		Zeptejte se vedení například na to, jak účetní jednotka: • určuje své organizační hranice a identifikuje zařízení, která do nich spadají; • měří a zaznamenává spotřebu vody (např. kdo odečítá vodoměry? jak se provádí hmotnostní bilance?); • shromažďuje informace, kontroluje je a reportuje podle kritérií, včetně kritérií pro vykazování a vysvětlování/ popis v EER zprávě. Zeptejte se vedení na: • kontrolní prostředí v účetní jednotce, včetně kvality etické atmosféry („tone at the top“), a zda jsou systémy dobře zavedené, nebo se teprve vyvíjejí, automatizované, nebo manuální, decentralizované, nebo centrálně ovládané; • používané informační systémy a rozhraní (např. jak se shromažďují informace o spotřebě vody z různých zdrojů, používající různé systémy). Zeptejte se vedení: • na to, jak jsou pracovníci účetní jednotky informováni o rolích a povinnostech v oblasti reportingu; • jaké jsou výsledky procesu řízení rizik účetní jednotky týkajících se EER (např. v oblastech s nedostatkem vody může být spotřeba vody pečlivě sledována a řízena); • jaké kontrolní činnosti byly v souladu s kritérii zavedeny v oblasti sestavování EER	jednotkou ke zmírnění identifikovaných rizik. • Provést inspekci interních směrnic účetní jednotky, ve kterých je popsáno, jak jsou příslušné kontroly navrženy (ve směrnici může být např. uvedeno: „Pro záznam naměřeného množství zadává oprávněný pracovník výroby data přímo do počítačového systému. V tomto systému jsou předvyplněná pole, v nichž je uveden název a umístění jednotlivých zařízení a měrná jednotka. Přejít na další stránku není možné, dokud nejsou vyplněna všechna pole a pokud položky nejsou v předem stanoveném rozpětí povoleném pro jednotlivá pole.“). • Provést inspekci dokumentace uživatelského akceptačního testování a nápravných opatření zaměřujících se na slabé stránky návrhu zjištěných během testování. • Provést inspekci záznamů o školení pracovníků účetní jednotky v oblasti kontrol. • Provést test průběhu transakce, jímž si odborník potvrdí své
--	--	---	---

PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů	
			poznatky o procesu a souvisejících zavedených kontrolách. Provést pozorování kontrol během jejich provádění (odborník může např. požádat pracovníky výroby, aby mu ukázali, jak se odečítá spotřeba vody z měřičů a jak jsou data zadávána do počítačového systému. Díky tomu si bude moci ověřit, zda existují předvyplněná pole, která musí být dovyplněna (jak je uvedeno v interní směrnici), a co se stane, pokud se zadávané hodnoty měření nacházejí mimo předem definované rozpětí).
Návrh a provedení postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace	ISAE 3000 (revidované znění) 48L/R – 49L/R Kapitoly 8, 11	Odborník posuzuje, proč byla nějaká oblast identifikována jako oblast, kde se pravděpodobně vyskytne materiální nesprávnost. Důvody pro to mohou být mimo jiné následující: Přirozený charakter ověřované skutečnosti, nejistota nebo nutnost uplatňovat odborný úsudek při jejím měření, hodnocení nebo vysvětlení/popisu v EER zprávě, charakter některých aspektů ověřované skutečnosti, které mohou být snadno přehlédnuty – například materiální nesprávnost spíše vznikne v informacích, které zahrnují výpočty hmotnostní bilance, než když se spotřeba vody odečítá přímo z vodoměru.	Při navrhování a provádění dalších postupů, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, odborník posuzuje důvody, které vedly k vyhodnocení těchto rizik. Obecné důvody budou patrně podobné těm, které jsou uvedeny ve sloupci vlevo. Důvody ale mohou být posuzovány i na podrobnější úrovni (např. na úrovni tvrzení), takže pravděpodobně

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
		- Složitost účetní jednotky, její vlastnická a kontrolní struktura nebo její geografické rozšíření. - Systémy a procesy, které nejsou dostatečně automatizované, resp. se stále vyvíjejí, takže existuje větší pravděpodobnost lidské chyby, nedostatků ve zpracování nebo příležitosti k neoprávněnému zásahu. - Motivace k uvedení nesprávného údaje, například když účetní jednotka musí splnit nějaký konkrétní výkonnostní cíl, aby nepřišla o provozní licenci nebo aby se vyhnula pokutám. Čím vyšší je pravděpodobnost výskytu materiální nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace odborník potřebuje. U některých zakázek poskytujících omezenou jistotu mohou odborníci navrhnout a provést další postupy, aby reagovali na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, ale nemusí to dělat, pokud to nevyžadují konkrétní standardy ISAE. Níže uvedené šipky obsahují příklady postupů relevantních pro celou škálu omezené jistoty. Postupy, které odborník musí provést, aby za daných okolností zakázky získal smysluplnou jistotu, mohou být různé a neomezují se pouze na příklady uvedené v šípkách níže. Co je u konkrétní zakázky smysluplná míra jistoty, je věcí odborného úsudku, který závisí na okolnostech zakázky, mimo jiné na tom, jaké jsou informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny, na kritériích a na ověřované skutečnosti (viz též odstavce A4–A7 Standardu). budou zahrnovat např. následující faktory: - Přirozená omezení měřicích zařízení (např. vodoměrů) nebo nedostatečná frekvence jejich kalibrace. - Chyby nebo nesprávné úsudky při měření nebo hodnocení informací o ověřované skutečnosti a při jejich vysvětlení/popisu v EER zprávě, včetně chyb a nesprávných úsudků v předpokladech uplatněných při vytváření odhadů, použití nepřesných nebo neúplných výchozích údajů, na kterých jsou odhady založeny, nebo složité výpočty (např. když se pro výpočet množství odebrané vody použije metoda hmotnostní bilance). - Riziko, že byly přehlédnuty nějaké neidentifikované aspekty ověřované skutečnosti, například kvůli neobvyklým událostem nebo transakcím nespádajícím do běžné činnosti účetní jednotky, protože autor



PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
		Jiné postupy než testy kontrol nemohou samy o sobě poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni typu nesprávnosti, která by mohla vzniknout (úroveň tvrzení). Například kvantifikace spotřeby vody může zahrnovat procesy, které jsou vysoce automatizované s malým nebo žádným manuálním zásahem, např. když jsou relevantní informace zaznamenávány, zpracovávány a reportovány pouze v elektronické podobě nebo když je zpracování údajů o činnosti integrováno do provozního systému nebo do systému finančního výkaznictví založeného na informační technologii. V takových případech jsou obvykle důkazní informace dostupné pouze v elektronické podobě, takže jejich dostatečnost a vhodnost závisí na účinnosti kontrol. Jestliže odborník zjistí nějaké odchylky od kontrol, na které se chce spoléhat, může provést konkrétní

PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

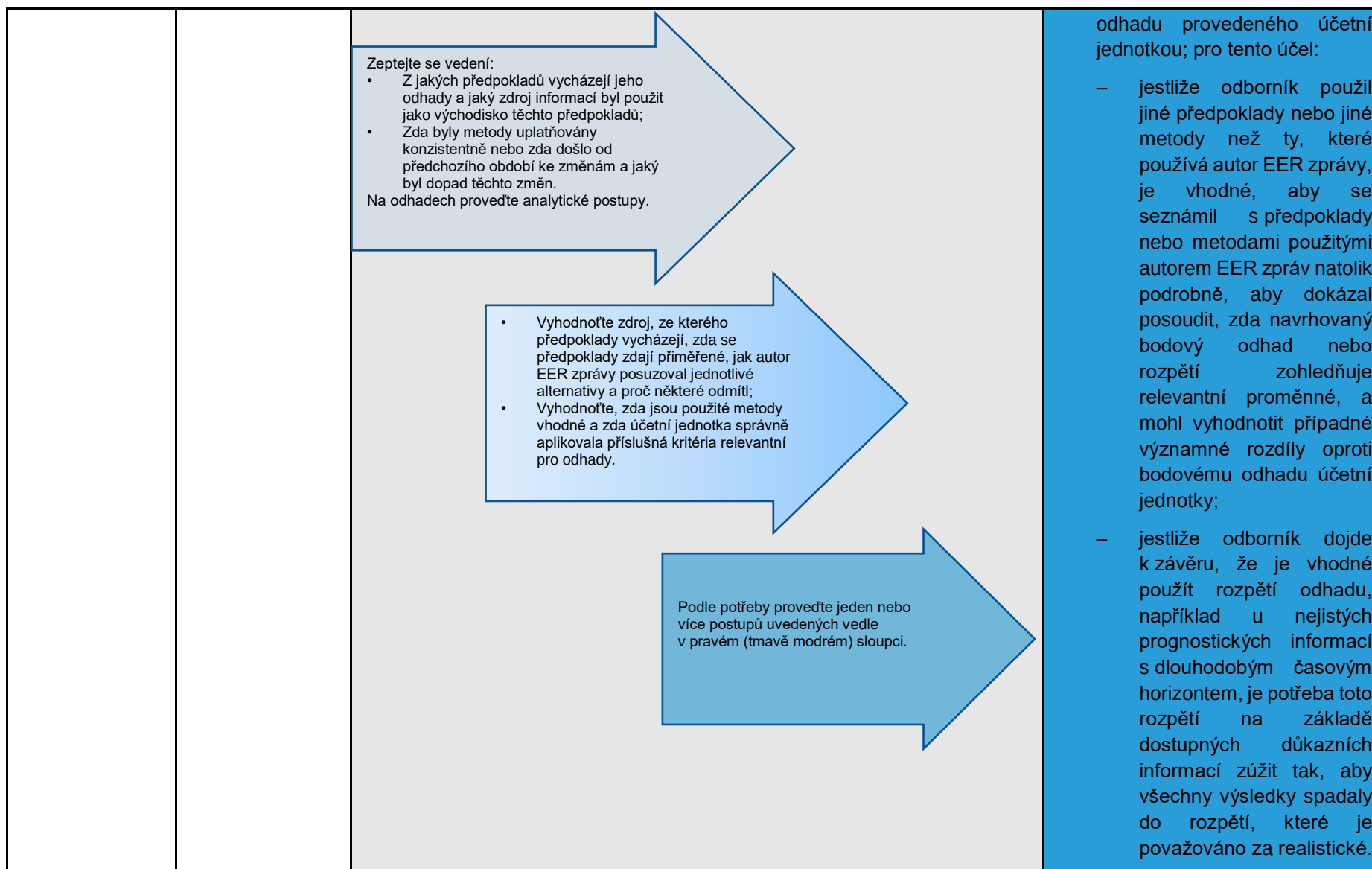
	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
		dotazování, aby dané záležitosti a jejím potenciálním důsledkům porozuměl a aby posoudil: • zda provedené testy kontrol poskytují vhodný základ pro to, aby se na příslušné kontroly mohl spolehnout; • zda je nutné provést další testy kontrol; • zda je potenciální rizika materiální nesprávnosti třeba řešit jinými postupy, protože se na provozní účinnost příslušných kontrol nelze spolehnout. Bez ohledu na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti může odborník <u>nad rámec</u> případných testů kontrol navrhnout a provést testy detailních údajů nebo analytické postupy pro materiální aspekty informací o ověřované skutečnosti. Odborník může například posoudit, zda je třeba získat externí confirmace (například když spotřebu vody pro účetní jednotku určuje nespřízněná inženýrská firma). Externí

PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
		konfirmace obvykle provádí přímo odborník, od podání žádosti o konfirmaci až po přijetí odpovědi. Autor EER zprávy, který sestavil informace o ověřované skutečnost, se do tohoto procesu vůbec nezapojuje. Čím vyšší je vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace odborník potřebuje.

Postupy prováděné na odhadech a prognostických informacích	ISAE 3000 (revidované znění) 48 L/R – 49L/R	Níže uvedené šipky obsahují příklady postupů relevantních pro celou škálu omezené jistoty. Postupy, které odborník musí provést, aby za daných okolností zakázky získal smysluplnou jistotu, mohou být různé a neomezují se pouze na příklady uvedené v šípkách níže. Co je u konkrétní zakázky smysluplná míra jistoty, je věcí odborného úsudku, který závisí na okolnostech zakázky, mimo jiné na tom, jaké jsou informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny, na kritériích a na ověřované skutečnosti (viz též odstavce A4–A7 Standardu).	V závislosti na vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti mohou postupy, které odborník provádí, zahrnovat například posouzení toho: • zda účetní jednotka náležitě uplatnila požadavky příslušných kritérií relevantních pro odhady; • zda jsou metody pro provádění odhadů vhodné a zda byly aplikovány konzistentně, resp. zda jsou jejich případné změny za daných okolností vhodné. S přihlédnutím k charakteru odhadu může odborník provést některé z následujících postupů: • otestovat, jak účetní jednotka k odhadu dospěla, a data, která pro odhad použila, mimo jiné vyhodnotit: – vhodnost metody kvantifikace; – přiměřenost použitých předpokladů; • otestovat provozní účinnosti kontrol, jejichž předmětem je to, jak účetní jednotka odhad provedla; • udělat si vlastní bodový odhad nebo rozpětí pro vyhodnocení
--	--	--	--

PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ



PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů
Shromáždění a vyhodnocení kvantitativních nesprávností	ISAE 3000 (revidované znění) 51 Kapitola 9	Shromážděte neopravené kvantitativní nesprávnosti (s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné) a vyhodnoťte, zda jsou jednotlivě nebo v souhrnu materiální, při tom zohledněte velikost, charakter a okolnosti výskytu nesprávností.
Shromáždění a vyhodnocení kvalitativních nesprávností	ISAE 3000 (revidované znění) 51 Kapitola 9	Shromážděte neopravené kvalitativní nesprávnosti (uved'te například jejich seznam, včetně toho, kde v kvalitativních informacích se vyskytují, jejich kontext a důvod, proč se jedná o nesprávnosti). Vyhodnoťte dopad neopravených kvalitativních nesprávností na konkrétní dílčí aspekt informací o ověřované skutečnosti, jehož se týkají, i na EER informace jako celek. Určete, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, ať už jednotlivě, nebo při posuzování v souhrnu s jinými neopravenými nesprávnostmi, při tom zohledněte charakter a okolnosti výskytu nesprávností.
Ostatní informace	ISAE 3000 (revidované znění) 62 Kapitoly 8 , 10 , 11 , 12	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 materiální rozpor.
Formulování závěru ve		Jestliže odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace podporující jeho závěr, jedná se o omezení rozsahu a odborník musí závěr ve zprávě o ověření modifikovat nebo vyjádření závěru odmítnout.

PŘÍRUČKA K UPLATŇOVÁNÍ ISAE 3000 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) NA OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU
ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

	Odkazy na Standard a příručku	Pokyny, ilustrativní úvahy a příklady postupů	
zprávě o ověření	ISAE 3000 (revidované znění) <u>64–66</u> Kapitoly <u>8</u> , <u>9</u> , <u>10</u> , <u>11</u>	Odborník nesmí souhlasit se změnou podmínek zakázky (např. s žádostí autora EER zprávy, aby byly ze zakázky vynechány některé používané zdroje vody, pro které nejsou dostatečné důkazní informace), pokud pro to neexistuje rozumné odůvodnění.	Odborník nesmí souhlasit se změnou podmínek zakázky, pokud pro to neexistuje rozumné odůvodnění. Jeho neschopnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na základě kterých lze formulovat odpovídající závěr, není přijatelným důvodem pro změnu ze zakázky poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu.
Reporting	ISAE 3000 (revidované znění) 67–71	Viz kapitola <u>12</u> a ilustrativní zpráva o ověření poskytující omezenou jistotu.	Viz kapitola <u>12</u> a ilustrativní zpráva o ověření poskytující přiměřenou jistotu.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org