

MEZINÁRODNÍ RÁMEC PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY

OBSAH

	Odstavec
Úvod	4
Etické zásady a standardy pro řízení kvality	5–9
Popis ověřovací zakázky	10–11
Zakázky s nepřímým vykazováním a zakázky s přímým vykazováním	12–13
Zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu	14–16
Rozsah Rámce	17–19
Zprávy o jiných než ověřovacích zakázkách	20–21
Předpoklady přijetí ověřovací zakázky	22–25
Náležitosti ověřovací zakázky	26
Třístranný vztah	27–38
Předmět zakázky	39–41
Kritéria	42–49
Důkazy	50–82
Ověřovací zpráva	83–92
Další záležitosti	93–95
Nesprávné použití odborníkova jména	96
Příloha č. 1: Předpisy vydané Radou IAASB, vztah mezi nimi navzájem a mezi nimi a Etickým kodexem IESBA	
Příloha č. 2: Zakázky s nepřímým vykazováním a zakázky s přímým vykazováním	
Příloha č. 3: Strany ověřovací zakázky	
Příloha č. 4: Rozdělení předmětů zakázky	

Úvo

1. Účelem tohoto Rámce je pomoci při seznamování se s náležitostmi a cíli ověřovacích zakázek a zakázek, na něž se vztahují mezinárodní auditorské standardy (ISA), **mezinárodní auditorský standard pro audity účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (ISA pro LCE)**, mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) a mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) (dále jen „standardy pro ověřovací zakázky“).
2. Tento Rámec není standardem, a nevymezuje tudíž žádné požadavky (ani základní zásady nebo klíčové postupy) týkající se provádění auditů, proverek nebo dalších ověřovacích zakázek¹. Ve zprávě o ověření tedy nemůže být uvedeno, že zakázka byla provedena v souladu s tímto Rámcem. Zpráva by se tedy měla odvolávat na příslušné standardy pro ověřovací zakázky. Standardy pro ověřovací zakázky popisují cíle, požadavky a způsob aplikace a obsahují další vysvětlení, úvodní materiály a definice, které jsou v souladu s tímto Rámcem a které mají být využity při provádění auditu, prověrky a dalších ověřovacích zakázek. V Příloze č. 1 jsou ve formě schématu uvedeny předpisy, které vydala Rada pro mezinárodní auditorské standardy (IAASB), a popsán jak vztah mezi nimi navzájem, tak mezi těmito předpisy a Etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky vydaným Radou pro mezinárodní etické standardy účetních („kodex IESBA“).
3. Tento Rámec tvoří referenční rámec pro:
 - a) auditory,
 - b) další osoby zapojené do ověřovacích zakázek včetně předpokládaných uživatelů zprávy o ověření a osob, které odborníka najímají („najímající strana“),
 - c) IAASB při vytváření standardů pro ověřovací zakázky, praktických materiálů a dalších dokumentů.
4. Níže je uveden přehled tohoto Rámce:
 - *Úvod*: tento Rámec pojednává o ověřovacích zakázkách, které provádějí odborníci,
 - *Popis ověřovacích zakázek*: v této kapitole jsou popsány ověřovací zakázky a vzájemně rozlišeny zakázky s nepřímým vykazováním a zakázky s přímým vykazováním a dále ověřovací zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu.
 - *Rozsah Rámce*: v této kapitole se rozlišují ověřovací zakázky a jiné typy zakázek, jako jsou např. poradenské zakázky,
 - *Předpoklady pro přijetí ověřovací zakázky*: tato kapitola vymezuje předpoklady, za kterých může odborník přijmout ověřovací zakázku,
 - *Náležitosti ověřovací zakázky*: v této kapitole se stanovuje a rozebírá pět náležitostí ověřovacích zakázek – třístranný vztah, předmět zakázky, kritéria, důkazy a ověřovací zpráva. Vysvětlují se zde důležité rozdíly mezi zakázkami poskytujícími přiměřenou jistotu a zakázkami poskytujícími omezenou jistotu. V této kapitole se rovněž hovoří např. o značné variabilitě předmětů ověřovacích zakázek, o požadovaných charakteristikách vhodných kritérií, o úloze rizika a

¹ Viz Předmluva k Mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, ověřovací zakázky a související služby.

materiality v ověřovacích zakázkách a o tom, jak se v každém z uvedených dvou typů ověřovacích zakázek vyjadřují závěry.

- *Další záležitosti:* tato kapitola uvádí další povinnosti, které má odborník ve spojitosti s informováním o ověřovací zakázce, kromě zprávy o ověření, a hovoří o dokumentaci a o dopadech, jaké má spojení odborníka s předmětem zakázky nebo s informacemi o předmětu ověřovací zakázky.

Etické zásady a standardy pro řízení kvality

5. Nedílnou součástí vysoce kvalitních ověřovacích zakázek je řízení kvality ve firmách, které tyto zakázky provádějí, a dodržování etických zásad, včetně požadavků na nezávislost. Toto řízení kvality a dodržování etických zásad je navíc vnímáno jako záležitost ve veřejném zájmu a jako nedílná součást špičkových (vysoce kvalitních) ověřovacích zakázek. Tyto ověřovací zakázky jsou prováděny v souladu se standardy pro ověřovací zakázky, které vycházejí z následujících předpokladů:

- a) na členy týmu provádějícího zakázku a na osobu provádějící řízení kvality zakázky (v případě zakázek, u kterých byla tato osoba jmenována) se vztahují části A a B kodexu IESBA, které se týkají ověřovacích zakázek, a další profesní požadavky nebo zákonné či regulatorní požadavky, které jsou minimálně stejně náročné,
- b) odborník provádějící zakázku je členem firmy, na níž se vztahuje standard ISQM 1² nebo jiné profesní požadavky, případně zákonné či regulatorní požadavky, jež souvisejí s odpovědností firmy i za její systém řízení kvality a které jsou minimálně stejně náročné jako požadavky standardu ISQM 1.

Kodex IESBA

6. V části A kodexu IESBA se stanovují následující základní zásady, jež musí odborník dodržovat:
 - a) integrita,
 - b) objektivita,
 - c) odborná způsobilost a řádná péče,
 - d) mlčenlivost,
 - e) profesionální chování.
7. Část A obsahuje rovněž koncepční rámec, který mají použít účetní a auditoři při zjišťování rizik, jež ohrožují dodržení základních zásad, při určování významnosti zjištěných rizik a při případném použití zabezpečovacích prvků, jejichž úkolem je rizika odstranit nebo je snížit na přijatelnou míru.
8. Část B kodexu IESBA popisuje, jak je možné koncepční rámec z části A uplatnit v určitých situacích, s nimiž se setkávají auditoři a účetní znalci provozující veřejnou praxi, včetně přístupu k nezávislosti. Dle definice v kodexu IESBA zahrnuje nezávislost jednak nezávislost v myšlení a také nezávislost ve vystupování. Nezávislost je zárukou schopnosti zformulovat závěr ověření bez toho, že by byl účetní znalec nebo auditor

² Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQM 1 *Řízení kvality u firem provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby.*

ovlivněn skutečnostmi, které by vedly ke zkreslení tohoto závěru. Nezávislost posiluje schopnost jednat čestně, být objektivní a uplatňovat profesní skepticismus.

Standard ISQM 1

9. ISQM 1 upravuje povinnost firmy navrhnout, zavést a provozovat pro účely ověřovacích zakázek systém řízení kvality³. Systém řízení kvality má následujících osm složek:⁴
- (a) proces vyhodnocení rizik,
 - (b) správa a řízení a vedení,
 - (c) příslušné etické požadavky,
 - (d) schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem,
 - (e) realizace zakázky,
 - (f) zdroje,
 - (g) informace a komunikace
 - (h) monitorovací a nápravný proces.

Popis ověřovacích zakázek

10. Ověřovací zakázkou se rozumí zakázka, v níž je úkolem odborníka získat dostatečné množství vhodných důkazů, aby mohl vyjádřit závěr s cílem zvýšit míru důvěry, jakou mají předpokládaní uživatelé (kteří nejsou odpovědnou stranou) ve výsledky hodnocení či posouzení předmětu zakázky vzhledem k daným kritériím.
11. Výsledkem hodnocení či posouzení předmětu zakázky jsou informace, které vyplývají z aplikování kritérií na daný předmět. Např.:
- účetní závěrka (výsledek) vychází z aplikace rámce účetního výkaznictví (kritéria) na hodnocení finanční situace účetní jednotky, její finanční výkonnosti a peněžních toků (předmět zakázky),
 - prohlášení o účinnosti vnitřního kontrolního systému (výsledek) vychází z aplikace příslušných kritérií na hodnocení účinnosti procesu vnitřní kontroly v účetní jednotce (předmět zakázky),
 - specifické údaje o výkonnosti účetní jednotky (výsledek) vyplývají z aplikace příslušné hodnoticí metodiky (kritéria) na hodnocení různých stránek výkonnosti (předmět zakázky),
 - prohlášení o emisi skleníkových plynů (výsledek) vychází z aplikace zjišťovacích, hodnoticích a prezentačních protokolů (kritéria) na hodnocení emisí skleníkových plynů, které vykazuje účetní jednotka (předmět zakázky),
 - prohlášení o dodržování předpisů (výsledek) vychází z posouzení toho, jak účetní jednotka dodržuje (předmět zakázky) např. zákony a nařízení (kritéria).

³ ISQM 1, odstavec 1

⁴ ISQM 1, odstavec 6

Termín „informace o předmětu zakázky“ znamená výsledek hodnocení či posouzení předmětu zakázky vzhledem ke kritériím. O informacích o předmětu zakázky odborník shromažďuje dostatečné množství vhodných důkazů, aby získal přiměřený základ pro vyslovení závěru.

Zakázky s nepřímým vykazováním a zakázky s přímým vykazováním

12. V rámci zakázky s nepřímým vykazováním hodnotí nebo posuzuje strana, která není odborníkem, předmět zakázky vzhledem ke kritériím. Strana, která není odborníkem, často rovněž předkládá výsledné informace o předmětu zakázky ve zprávě nebo prohlášení. V některých případech však může informace o předmětu zakázky prezentovat odborník ve zprávě o ověření. V závěru odborníka je uvedeno, zda informace o předmětu zakázky neobsahují materiální nesprávnosti (viz také odstavec 85).
13. V rámci zakázky s přímým vykazováním hodnotí nebo posuzuje předmět zakázky vzhledem ke kritériím odborník. Odborník navíc získává s využitím ověřovacích dovedností a technik dostatečné množství vhodných důkazů o výsledku hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky vzhledem ke kritériím. Odborník může tyto důkazy získat souběžně s hodnocením nebo posouzením předmětu zakázky, ale může je rovněž získat před takovým hodnocením nebo posouzením nebo po něm. V rámci zakázky s přímým vykazováním se závěr odborníka zabývá vykázaným výsledkem hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky vzhledem ke kritériím a je formulován v návaznosti na předmět zakázky a kritéria. V případě některých zakázek s přímým vykazováním představuje odborníkův závěr informace o předmětu zakázky nebo je součástí těchto informací (viz také Příloha č. 2).

Zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu

14. V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu odborník snižuje riziko zakázky na úroveň přijatelně nízkou vzhledem k okolnostem zakázky jako východisko pro svůj závěr. V závěru odborníka vyjadřuje odborník svůj názor na výsledek hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky vzhledem ke kritériím.
15. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu odborník snižuje riziko zakázky na úroveň, která je přijatelná s ohledem na okolnosti zakázky, avšak s tím, že riziko zakázky je větší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jako východisko pro vyjádření závěru, v němž se sděluje, zda si odborník, na základě provedených postupů a získaných důkazů, povšiml skutečnosti nebo skutečností, na jejichž základě má důvod se domnívat, že informace o předmětu zakázky jsou materiálně zkreslené. Povaha, načasování a rozsah postupů prováděných v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu jsou v porovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu omezené, ale jsou naplánovány tak, aby bylo možné získat míru jistoty, která je dle odborného úsudku odborníka smysluplná. Míra jistoty dosažená odborníkem je smysluplná, jestliže dovede posílit důvěru předpokládaných uživatelů v informace o předmětu zakázky natolik, že je jednoznačně více než nevýznamná.
16. To, co nazýváme smysluplnou jistotou, se může u jednotlivých zakázek poskytujících omezenou jistotu značně lišit a může být představováno jakoukoli úrovní od úrovně jistoty těsně nad tou, která dovede posílit důvěru předpokládaných uživatelů v informace o předmětu zakázky natolik, že je jednoznačně více než nevýznamná, až po úroveň těsně pod přiměřenou jistotou. O smysluplnosti v rámci konkrétní zakázky

rozhoduje úsudek, který závisí na okolnostech zakázky, včetně informačních potřeb předpokládaných uživatelů jako skupiny, na kritériích a na předmětu zakázky. V některých případech mohou být důsledky toho, že se předpokládaným uživatelům dostane nesprávného závěru, tak závažné, že odborník bude muset přistoupit k provedení zakázky poskytující přiměřenou jistotu, aby získal jistotu, která bude vzhledem k daným okolnostem smysluplná.

Rozsah Rámce

17. Ne všechny zakázky, jež odborníci provádějí, jsou ověřovacími zakázkami. Mezi jiné často prováděné zakázky, které nesplňují definici uvedenou v odstavci 10 výše (a tudíž se na ně tento Rámec nevztahuje), patří následující:
 - zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS), např. dohodnuté postupy a zakázky spočívající v sestavení účetních informací⁵,
 - příprava daňových přiznání, kde se nevyslovuje žádný závěr vyjadřující jistotu,
 - poradenské zakázky,⁶ např. poradenství v oblasti řízení a daňové poradenství.
18. Ověřovací zakázka může být součástí větší zakázky, např. když poradenská zakázka týkající se akvizice podniku zahrnuje požadavek získat jistotu ve vztahu k historickým či budoucím účetním informacím. Za takovýchto okolností je tento Rámec relevantní pouze pro tu část zakázky, v níž se poskytuje ujištění.
19. Následující zakázky, které splňují definici obsaženou v odstavci 10, nejsou v souladu s tímto Rámcem považovány za ověřovací zakázky:
 - a) zakázky, které mají sloužit jako svědectví v soudním řízení týkajícím se účetních, auditních, daňových nebo jiných otázek,
 - b) zakázky zahrnující odborné výroky, názory nebo formulace, z nichž si uživatel může vyvodit určitou jistotu, pokud platí všechny následující body:
 - i) tyto výroky, názory či formulace jsou pro celou zakázku pouze vedlejší,
 - ii) v případně vydané písemné zprávě je výslovně uvedeno, že zpráva je určena pouze předpokládaným uživatelům uvedeným v této zprávě,
 - iii) na základě písemné dohody s vyjmenovanými předpokládanými uživateli není zakázka zamýšlena jako ověřovací zakázka,
 - iv) zakázka není ve zprávě odborníka prezentována jako ověřovací zakázka.

⁵ ISRS 4400 – *Zakázky spočívající s provedení dohodnutých postupů týkajících se účetních informací*, a ISRS 4410 (revidované znění) – *Zakázky spočívající v sestavení účetních informací*.

⁶ U poradenských zakázek se využívají odborné znalosti, vzdělání, pozorování a zkušenosti odborného účetního a jeho znalost poradenství. Poradenské zakázky představují analytický postup, jenž zpravidla zahrnuje určitou kombinaci činností vztahujících se ke stanovování cílů, shromažďování údajů, vymezení problémů či příležitostí, hodnocení alternativ, vypracování doporučení včetně dalších kroků, sdělení výsledků a někdy též realizaci a pokračování. Pokud se vydává zpráva, obecně se píše vyprávěcím stylem (či větnou formou). Práce se zpravidla vykonává pouze pro potřebu klienta. Podstatu a rozsah práce stanovuje smlouva mezi odborníkem a klientem. Jakákoli služba, jež splňuje definici ověřovací zakázky, není poradenskou zakázkou, nýbrž ověřovací zakázkou.

Zprávy o jiných než ověřovacích zakázkách

20. Odborník vydávající zprávu o zakázce, která není ověřovací zakázkou v rozsahu tohoto Rámce, tuto zprávu jasně odliší od zprávy o ověření. Aby zpráva, která není zprávou o ověření, uživatele nemátla, měla by se vyhnout např.:

- tomu, aby se v ní naznačoval soulad s tímto Rámcem nebo se standardy pro ověřovací zakázky,
- tomu, aby se v ní nesprávně používaly pojmy „jistota (ujištění)“ „audit“ či „prověrka“,
- tomu, aby v ní bylo obsaženo prohlášení, které by se mohlo důvodně zaměnit za závěr založený na dostatečném množství vhodných důkazů, jehož cílem je zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů ve výsledek hodnocení či posouzení předmětu zakázky vzhledem k daným kritériím.

21. Odborník a odpovědná strana se mohou dohodnout na tom, že zásady obsažené v tomto Rámci použijí i u zakázky, kde neexistují žádní předpokládaní uživatelé vyjma odpovědné strany, ale u níž jsou splněny všechny další požadavky standardů pro ověřovací zakázky. V takovýchto případech je ve zprávě odborníka obsaženo prohlášení, ve kterém je použití zprávy povoleno pouze odpovědné straně.

Předpoklady přijetí ověřovací zakázky

22. Při zvažování toho, zda má být ověřovací zakázka přijata nebo zda má pokračovat, jsou relevantní následující předpoklady:

- a) role a povinnosti příslušných stran (tzn. odpovědné strany, hodnotitele či posuzovatele, případně najímající strany) odpovídají okolnostem,
- b) zakázka vykazuje všechny následující znaky:
 - i) předmět zakázky je vhodný,
 - ii) kritéria, která se budou dle očekávání odborníka používat při přípravě informací o předmětu zakázky, jsou vzhledem k okolnostem zakázky vhodná a vykazují znaky popsané v odstavci 44,
 - iii) kritéria, která se dle očekávání odborníka budou používat při přípravě informací o předmětu zakázky, budou k dispozici předpokládaným uživatelům,
 - iv) odborník očekává, že bude schopen získat důkazy podporující jeho závěr,
 - v) odborníkův závěr, ať již ve formě vhodné pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, anebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu, bude obsažen v písemné zprávě,
 - vi) zakázka má racionální účel, a jedná-li se o zakázku poskytující omezenou jistotu, odborník očekává, že bude schopen dosáhnout smysluplné úrovně jistoty.

23. Předměty jednotlivých ověřovacích zakázek se mohou velice lišit. Některé předměty zakázek mohou vyžadovat speciální dovednosti a znalosti nad rámec těch, které běžně odborník má. Je ovšem důležité, aby si odborník ověřil, že osoby, které mají zakázku společně provést, mají odpovídající kvalifikaci a dovednosti (viz také odstavec 31).

24. Jestliže nelze případnou zakázku přijmout jakožto ověřovací zakázku, může najímající strana stanovit jinou zakázku, která bude potřeby předpokládaných uživatelů splňovat. Např.:

- a) pokud by kritéria, která mají být dle očekávání odborníka uplatněna, nebyla vhodná, může být ověřovací zakázka splňující ostatní předpoklady zmíněné v odstavci 22 i tak provedena, pokud:
 - (i) odborník může určit jeden či více aspektů předmětu zakázky, pro něž jsou tato kritéria vhodná. Odborník pak může ověřovací zakázku provést jen ve vztahu k danému aspektu předmětu zakázky. V takovýchto případech by měla ověřovací zpráva objasňovat, že se k původnímu předmětu zakázky nevztahuje v úplnosti, nebo
 - (ii) lze vybrat či vytvořit alternativní kritéria vhodná pro původně stanovený předmět zakázky.
- b) najímající strana může požadovat provedení zakázky, která není ověřovací zakázkou, např. poradenskou zakázku či dohodnuté postupy.

25. Poté, co odborník ověřovací zakázku přijme, nemůže bez přiměřeného odůvodnění tuto zakázku měnit na jinou než ověřovací zakázku a nemůže měnit zakázku poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu. Důvodem pro požádání o změnu zakázky může být změna okolností, která se dotýká požadavků předpokládaných uživatelů, nebo nedorozumění týkající se podstaty zakázky. Pokud k takovéto změně dojde, věnuje odborník pozornost i důkazům získaným před touto změnou. Neschopnost získat dostatečné množství vhodných důkazů ke zformulování závěru o přiměřené jistotě není přijatelným důvodem k tomu, aby byla zakázka poskytující přiměřenou jistotu změněna na zakázku poskytující omezenou jistotu.

Náležitosti ověřovací zakázky

26. V této kapitole se posuzují následující náležitosti ověřovací zakázky:

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

Třístranný vztah

27. Všech ověřovacích zakázek se účastní nejméně tři samostatné strany, a to odborník, odpovědná strana a předpokládání uživatelé. V závislosti na okolnostech zakázky se jí v samostatné roli může účastnit také hodnotitel nebo posuzovatel nebo najímající strana (viz také Příloha č. 3).

28. Odpovědná strana a předpokládání uživatelé mohou pocházet z odlišných účetních jednotek nebo ze stejné účetní jednotky. Příkladem druhého uvedeného případu je situace, kdy existuje dvoustupňová řídicí struktura podniku a dozorčí rada požaduje poskytnutí ujištění o informacích předložených představenstvem této účetní jednotky.

Na vztah mezi odpovědnou stranou a předpokládanými uživateli se musí nahlížet v kontextu konkrétní zakázky a tento vztah se může lišit od tradičněji vymezené hierarchie odpovědnosti. Např. nejvyšší vedení účetní jednotky (předpokládaný uživatel) může najmout odborníka, aby provedl ověřovací zakázku týkající se konkrétního aspektu činnosti této účetní jednotky, za nějž bezprostředně odpovídá nižší úroveň vedení (odpovědná strana), ale za nějž v konečném důsledku odpovídá nejvyšší vedení.

Odborník

29. „Odborníkem“ se rozumí osoba (nebo osoby), která provádí (které provádějí) zakázku (zpravidla partner odpovědný za zakázku nebo další členové týmu provádějícího zakázku, případně firma) a s využitím ověřovacích dovedností a technik má (mají) za úkol získat přiměřenou jistotu nebo omezenou jistotu o tom, zda informace o předmětu zakázky neobsahují materiální nesprávnosti.⁷ V případě zakázky s přímým vykazováním odborník jednak hodnotí nebo posuzuje předmět zakázky vzhledem ke kritériím a zároveň používá ověřovací dovednosti a techniky s cílem získat přiměřenou jistotu nebo omezenou jistotu o tom, zda výsledek tohoto hodnocení nebo posouzení neobsahuje materiální nesprávnosti.
30. Pokud se způsobilý odborník, který není auditorem či účetním znalcem provozujícím veřejnou praxi, rozhodne poskytnout prohlášení o dodržení standardů pro ověřovací zakázky, je důležité uvést, že tyto standardy obsahují požadavky, které odrážejí předpoklad uvedený v odstavci 5 týkající se kodexu IESBA a standardu ISQM 1 nebo jiných profesních požadavků či zákonných a regulatorních požadavků, které jsou minimálně stejně náročné.
31. Odborník nepřijme zakázku, pokud jeho předběžné znalosti okolností zakázky naznačují, že nebudou splněny etické požadavky týkající se odborné způsobilosti. V některých případech může být tento požadavek splněn tak, že odborník využije práci odborníkova experta.
32. Odborník se musí navíc umět dostatečně zapojit do práce odborníkova experta a dalších auditorů, a to v rozsahu, který je dostatečný k tomu, aby bylo možné přijmout odpovědnost za závěr ověření týkající se informací o předmětu zakázky a získat důkazy nezbytné k utvoření závěru o tom, zda práce daného experta nebo dalšího auditora je pro účely odborníka vhodná.
33. Odborník nese výhradní odpovědnost za vyjádřený závěr ověření a tato odpovědnost není o nic menší ani v případě, kdy odborník využije práci odborníkova experta nebo dalších auditorů. Pokud ovšem dojde odborník, který v souladu s příslušnými standardy pro ověřovací zakázky využije práci odborníkova experta, k závěru, že práce daného experta je pro účely odborníka vhodná, smí odborník považovat zjištění či závěry tohoto experta z příslušného expertova oboru za vhodné důkazy.

Odpovědná strana

34. Odpovědná strana je osoba, která odpovídá za předmět zakázky. U zakázky s nepřímým vykazováním je odpovědnou stranou často také hodnotitel nebo posuzovatel.

⁷ „Partner odpovědný za zakázku“ a „firma“ odkazují v příslušných případech na své ekvivalenty z veřejného sektoru.

Odpovědnou stranou může, ale nemusí být strana, která najímá odborníka k provedení ověřovací zakázky (najímající strana).

Předpokládání uživatele

35. Předpokládanými uživateli je jedna či více osob, organizací nebo skupin osob či organizací, pro něž odborník připravuje zprávu o ověření. Jedním z předpokládaných uživatelů může být odpovědná strana, ale nikoli pouze ona.
36. V některých případech se mohou předpokládání uživatele lišit od osob, kterým je ověřovací zpráva určena. Odborník nemusí být schopen určit všechny uživatele, kteří budou zprávu o ověření číst, zejména existuje-li mnoho osob, které k ní mají přístup. V takovýchto případech, především tam, kde případní čtenáři mohou mít ve vztahu k předmětu zakázky širokou škálu zájmů, mohou být předpokládanými uživateli pouze zainteresované osoby mající významný a společný zájem na dění v podniku. Předpokládané uživatele lze určit různým způsobem, např. dohodou mezi odborníkem a odpovědnou stranou nebo najímající stranou nebo ze zákona či nařízení.
37. Předpokládání uživatele nebo jejich zástupci se mohou spolu s odborníkem a odpovědnou stranou (a najímající stranou, pokud se liší) přímo podílet na stanovení požadavků zakázky. Bez ohledu na zapojení ostatních a na rozdíl od dohodnutých postupů (jejichž výsledkem je zpráva o skutečných zjištěních vycházející z dohodnutých postupů, které byly sjednány s najímající stranou a všemi případnými třetími stranami, nikoli závěr) však:
 - a) odborník odpovídá za stanovení podstaty, časového plánu a rozsahu prováděných postupů a
 - b) může být nutné, aby odborník provedl další postupy, jestliže získá informace, které se významně liší od informací, ze kterých vycházel při určování plánovaných postupů.
38. V některých případech předpokládání uživatele (např. bankéři a regulátoři) vyžadují, aby příslušná strana (či příslušné strany) zajistila (zajistily), aby byla ověřovací zakázka provedena pro specifický účel. Pokud se u zakázek používají kritéria, která jsou navržena pro specifický účel, obsahuje ověřovací zpráva prohlášení, které na tuto skutečnost upozorňuje čtenáře. Odborník může navíc považovat za vhodné uvést, že ověřovací zpráva je určena výhradně konkrétní uživateli. Toho lze v závislosti na okolnostech zakázky dosáhnout tak, že je omezena distribuce zprávy o ověření nebo její použití. Užití zprávy o ověření může být omezeno vždy, když je zpráva určena výhradně určeným předpokládaným uživatelům nebo ke specifickému účelu, ovšem absence omezení týkajícího se konkrétního uživatele nebo účelu sama o sobě neznamená, že odborník nese právní odpovědnost ve vztahu k takovému uživateli nebo účelu. O právní odpovědnosti rozhodují vždy okolnosti daného případu a příslušná jurisdikce.

Předmět zakázky

39. Předmět ověřovací zakázky může mít řadu forem, např.:

- historická finanční výkonnost nebo podmínky (např. historická finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky); informací o předmětu zakázky může v takovém případě být rozpoznání, vyhodnocení, prezentace a zveřejnění obsažené v účetních závěrkách,
- budoucí finanční výkonnost nebo podmínky (např. budoucí finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky); informací o předmětu zakázky může potom být rozpoznání, vyhodnocení, prezentace a zveřejnění obsažené ve finanční prognóze nebo výhledu,
- nefinanční výkonnost nebo podmínky (např. výkonnost účetní jednotky), kdy informací o předmětu zakázky mohou být klíčové ukazatele efektivnosti a účinnosti,
- fyzické charakteristiky (např. kapacita zařízení); informací o předmětu zakázky pak mohou být dokumenty obsahující technické specifikace,
- systémy a postupy (např. systém vnitřních kontrol účetní jednotky nebo její systém informačních technologií), kdy informací o předmětu zakázky může být prohlášení o účinnosti,
- chování (např. řízení a správa podniku, soulad s nařízeními, řízení lidských zdrojů); informací o předmětu zakázky může být prohlášení o shodě nebo prohlášení o účinnosti.

V Příloze č. 4 je uvedeno rozdělení možných předmětů zakázek do skupin spolu s příklady.

40. Předměty zakázky mají různé charakteristiky včetně stupně, v němž jsou informace o těchto předmětech kvalitativní nebo kvantitativní, objektivní nebo subjektivní, historické nebo budoucí, a vztahují se k bodu v čase nebo pokrývají určité období. Takovéto charakteristiky ovlivňují:

- a) přesnost, s níž lze předmět zakázky hodnotit nebo posoudit vzhledem ke kritériím,
- b) přesvědčivost dostupných důkazů.

Ve zprávě o ověření mohou být uvedeny charakteristiky, které jsou pro předpokládané uživatele zvláště důležité.

41. Na vhodnost předmětu zakázky nemá vliv míra jistoty, tedy jestliže předmět zakázky není vhodný pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, není vhodný ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak. Vhodný předmět zakázky je identifikovatelný a je možné jej konzistentně hodnotit či posuzovat vzhledem k rozpoznávaným kritériím, takže výsledné informace o něm mohou být podrobeny postupům sloužícím ke shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů, jež by podpořily závěr obsahující přiměřenou nebo omezenou jistotu.

Kritéria

42. Kritéria jsou měřítko používaná k hodnocení či posuzování předmětu zakázky. Kritéria mohou být formální, např. při přípravě účetních závěrek mohou být kritérii Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) nebo Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSAS). Pokud se zpráva týká účinnosti vnitřních kontrol, mohou kritéria vycházet z uznávaného rámce vnitřních kontrol nebo z konkrétních kontrolních cílů vytvořených speciálně pro daný účel. Pokud se zakázka týká posouzení souladu, může být kritériem platný zákon, předpis nebo smlouva. Příkladem méně formálních kritérií jsou vnitřní pravidla chování či dohodnutá úroveň výkonnosti (např. kolikrát za rok se má sejít příslušný výbor).
43. Pro přiměřeně konzistentní hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky v kontextu odborného úsudku jsou nezbytná vhodná kritéria. Bez referenčního rámce, jež vhodná kritéria poskytují, mohou být závěry interpretovány zcela individuálně a s nepochopením. Vhodná kritéria jsou citlivá na kontext, tj. souvisejí s okolnostmi zakázky. I pro tentýž předmět zakázky mohou existovat různá kritéria, která povedou k odlišnému hodnocení nebo posouzení. Např. jedním z kritérií, které si zvolí hodnotitel nebo posuzovatel k hodnocení či posouzení předmětu zakázky, kterým je spokojenost zákazníků, může být počet stížností zákazníků vyřešených ke spokojenosti zákazníka, zatímco jiný hodnotitel či posuzovatel si může zvolit počet opakovaných nákupů v období do tří měsíců po prvním nákupu. Kritéria se dále mohou hodit pro určitý soubor okolností zakázky, ale nemusejí vyhovovat u jiného souboru okolností zakázky. Např. příprava zprávy, která je určena vládě nebo regulátorům, může vyžadovat použití určitého souboru kritérií, která však nebudou vhodná v případě širšího okruhu uživatelů.
44. Vhodná kritéria mají následující znaky:
- a) relevance - relevantní kritéria vedou k sestavení informací o předmětu zakázky, jež pomáhají předpokládaným uživatelům při rozhodování,
 - b) úplnost - kritéria jsou úplná, pokud v informacích o předmětu zakázky připravených v souladu s těmito kritérii nejsou vynechány důležité faktory, které by mohly, dle přiměřených očekávání, ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů, jež budou přijata na základě těchto informací o předmětu zakázky. Tam, kde je to účelné, zahrnují úplná kritéria měřítko pro prezentaci a zveřejnění;
 - c) spolehlivost - spolehlivá kritéria umožňují přiměřeně konzistentní hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky včetně prezentace a zveřejnění tam, kde je to účelné, užívají-li je za podobných okolností různí odborníci,
 - d) nestrannost - nestranná kritéria vedou k sestavení informací o předmětu zakázky, které nejsou zkreslené a odpovídají okolnostem zakázky,
 - e) srozumitelnost - srozumitelná kritéria pomáhají sestavit informace o předmětu zakázky, kterým mohou předpokládaní uživatelé porozumět.
45. Nepřesné popisy předmětu zakázky na základě subjektivních očekávání, úsudků a konkrétních zkušeností nejsou vhodnými kritérii.
46. Určení relativní důležitosti každého z výše uvedených charakteristik při posuzování vhodnosti kritérií pro konkrétní zakázku je otázkou úsudku. Na vhodnost kritérií nemá vliv míra jistoty, takže pokud nejsou kritéria vhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nejsou vhodná ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak. Kritéria mohou být zakotvena v zákoně nebo předpise nebo jsou vydávána

oprávněnými či uznávanými expertními orgány, které se řídí transparentním postupem jejich tvorby (zavedená kritéria). Další kritéria mohou být specificky vytvořena za účelem přípravy informací o předmětu zakázky dle konkrétních okolností zakázky. To, zda jsou kritéria zavedená, nebo jsou specificky vytvořena, má vliv na práci, kterou je potřeba vykonat při posuzování vhodnosti kritérií pro konkrétní zakázku. Jestliže např. nic nenavádí o opaku, má se zato, že zavedená kritéria jsou vhodná, pokud jsou relevantní z pohledu informačních potřeb předpokládaných uživatelů.

47. Kritéria musejí být k dispozici předpokládaným uživatelům a umožňovat jim porozumět tomu, jak byl předmět zakázky hodnocen nebo posouzen. Kritéria se předkládají předpokládaným uživatelům jedním nebo několika z těchto způsobů:

- a) veřejně,
- b) tak, že jsou jasně uvedena v prezentaci informací o předmětu zakázky,
- c) tak, že jsou jasně uvedena ve zprávě o ověření,
- d) všeobecnou dohodou, např. kritérium pro měření času se udává v hodinách a minutách.

48. Kritéria mohou být též k dispozici pouze specifickým předpokládaným uživatelům, např. smluvní podmínky nebo kritéria vydaná odvětvovým sdružením, která jsou k dispozici pouze osobám pracujícím v tomto odvětví, neboť jsou relevantní pouze pro specifický účel (viz také odstavec 38).

49. Odborník v rámci zakázky určuje, zda jsou kritéria vhodná.

Důkazy

50. Ověřovací zakázky jsou plánovány a prováděny s profesním skepticismem tak, aby v kontextu zakázky bylo získáno dostatečné množství vhodných důkazů o výsledku hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky vzhledem ke kritériím, který je uveden ve zprávě o ověření. Při posuzování materiality, rizika ověřovací zakázky a kvantity a kvality dostupných důkazů během plánování a provádění zakázky, především když je stanovován charakter, načasování a rozsah postupů, je nezbytné použít odborný úsudek.

Profesní skepticismus

51. Profesní skepticismus znamená, že odborník dává pozor na:

- a) důkazy, které nesouhlasí s dalšími získanými důkazy,
- b) informace, které zpochybňují spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, které mají být použity jako důkazy,
- c) okolnosti, které naznačují potřebu provedení dalších postupů nad rámec, jenž je vyžadován příslušnými standardy pro ověřovací zakázky,
- d) podmínky, které mohou ukazovat na možnou nesprávnost.

52. Uplatňování profesního skepticismu v průběhu celé zakázky je zapotřebí proto, aby bylo např. omezeno riziko:

- a) přehlédnutí podezřelých okolností,
- b) přílišného zobecňování při vyvozování závěrů z pozorování,
- c) používání chybných předpokladů při stanovování charakteru, načasování a rozsahu postupů a při hodnocení výsledků těchto postupů.

53. Profesní skepticismus je nezbytný při kritickém vyhodnocování důkazů, jehož součástí je zpochybnění nekonzistentních důkazů a spolehlivosti dokumentů a odpovědí na dotazy a dále posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazů s ohledem na konkrétní okolnosti.
54. Pokud není součástí zakázky ověření toho, zda jsou dokumenty pravé, mohou být dokumenty a záznamy považovány za pravé, pokud odborník nemá důvod domnívat se, že tomu tak není. Odborník nicméně zvažuje spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazy.
55. Nelze očekávat, že by odborník nepřihlížel k dřívějším zkušenostem, pokud jde o poctivost a čestnost osob, které důkazy předkládají. Přesvědčení, že osoby předkládající důkazy jsou čestné a poctivé, však nezabývá odborníka povinností uplatňovat profesní skepticismus.

Odborný úsudek

56. Pro řádné provedení ověřovací zakázky je zásadní odborný úsudek, neboť výklad příslušných etických požadavků a příslušných standardů pro ověřovací zakázky a přijímání rozhodnutí podložených náležitými informacemi během celé zakázky není možné bez toho, že by ve vztahu k faktům a okolnostem byly uplatněny relevantní znalosti a zkušenosti. Odborný úsudek je nezbytný zejména ve spojitosti s rozhodnutími, která se týkají:
 - materiality a rizika ověřovací zakázky,
 - povahy, časového průběhu a rozsahu postupů, s jejichž pomocí mají být naplněny požadavky příslušných standardů pro ověřovací zakázky a získány důkazy,
 - vyhodnocení toho, zda bylo získáno dostatečné množství vhodných důkazů a zda je potřeba ještě něčeho dalšího, aby byly dosaženy cíle příslušných standardů pro ověřovací zakázky. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu je odborný úsudek vyžadován zvláště při posuzování toho, zda bylo dosaženo smysluplné úrovně jistoty;
 - v případě zakázky s přímým vykazováním použití kritéria ve vztahu k předmětu zakázky, a jestliže si odborník kritéria zvolí nebo sestaví, pak také jejich výběru a sestavení. V případě zakázky s nepřímým vykazováním je odborný úsudek nutný v souvislosti s rozhodnutími, jež se týkají posouzení úsudků jiných osob;
 - vhodnosti závěrů, které mají být učiněny na základě získaných důkazů.
57. Odborný úsudek uplatňovaný odborníkem se liší v tom, že je uplatňován odborníkem, jehož odborná příprava, znalosti a zkušenosti pomáhají při rozvíjení odborné způsobilosti, která je nezbytná k vytvoření odborného úsudku.
58. Uplatnění odborného úsudku v konkrétním případě vychází z faktů a okolností, které jsou odborníkovi známy. Při utváření přiměřených úsudků, které jsou podloženy náležitými informacemi, pomáhá odborníkovi to, že v průběhu zakázky konzultuje složité nebo sporné záležitosti v rámci týmu provádějícího zakázku i s dalšími osobami na vhodné pozici v rámci firmy i mimo ni.
59. Odborný úsudek je možno zhodnotit podle toho, zda je z utvořeného úsudku patrné uplatnění ověřovacích, hodnoticích nebo posuzovacích zásad a zda je úsudek správný

s ohledem na daná fakta a okolnosti, o kterých se odborník dověděl před datem, k němuž sestavil svou zprávu o ověření.

60. Odborný úsudek je potřeba uplatňovat po celou dobu trvání zakázky. Odborný úsudek nesmí sloužit jako ospravedlnění rozhodnutí, která nejsou jinak podložena fakty ani okolnostmi zakázky nebo dostatečným množstvím vhodných důkazů.

Dostatečnost a vhodnost důkazů

61. Dostatečnost a vhodnost důkazů spolu navzájem souvisejí. Dostatečnost je měřítkem množství důkazů. Množství důkazů, které jsou zapotřebí, je určováno rizikem, že informace o předmětu zakázky budou materiálně zkreslené (čím vyšší toto riziko je, tím více důkazů bude zpravidla zapotřebí), a též kvalitou těchto důkazů (čím je kvalita vyšší, tím méně důkazů může být požadováno). Pouhé získávání většího množství důkazů však nemusí vyvážit špatnou kvalitu těchto důkazů (viz také odstavce 81 – 82).
62. Vhodnost je měřítkem kvality důkazů, tj. jejich relevance a spolehlivosti, která je nutná k podpoření odborníkovy závěru.
63. Spolehlivost důkazů je ovlivňována jejich zdrojem a povahou a závisí na konkrétních okolnostech, za nichž byly tyto důkazy získány. Spolehlivost různých typů důkazů lze zobecňovat, ale pro tato zobecnění platí důležité výjimky. I když jsou důkazy získány z externích zdrojů, mohou existovat okolnosti, které spolehlivost získaných informací ovlivní. Např. důkazy získané z nezávislého externího zdroje nemusejí být spolehlivé, jestliže zdroj není dobře informován nebo není objektivní. Přestože výjimky se mohou vyskytnout, následující zobecnění týkající se spolehlivosti důkazů mohou být užitečná:
- důkazy jsou spolehlivější, když jsou získány z nezávislých zdrojů mimo příslušnou stranu (příslušné strany),
 - důkazy, které jsou generovány interně, jsou spolehlivější, pokud jsou účinné související kontroly,
 - důkazy získané přímo odborníkem (např. pozorování týkající se použití kontroly) jsou spolehlivější než důkazy získané nepřímo nebo dovozením (např. dotazováním na použití kontroly),
 - důkazy jsou spolehlivější, jestliže mají podobu záznamu, ať již listinného nebo elektronického, příp. na jiném nosiči (např. zápis pořizovaný během jednání je obvykle spolehlivější než následné ústní prezentování toho, o čem se na jednání hovořilo).
64. Odborník obvykle získává větší jistotu z konzistentních důkazů získaných z různých zdrojů či majících různou podstatu než z jednotlivých důkazů, jež zvažuje individuálně. Nadto může shromažďování důkazů získaných z různých zdrojů či majících různou podstatu podpořit spolehlivost dalších důkazů, nebo naopak naznačit, že konkrétní důkaz není spolehlivý. Pokud důkazy získané z jednoho zdroje nesouhlasí s důkazy získanými z jiného zdroje, je nutné určit, jaké další postupy jsou zapotřebí k tomu, aby se tento nesoulad vyřešil.
65. Pokud jde o získávání dostatečného množství vhodných důkazů, je zpravidla obtížnější získat jistotu o informacích o předmětu zakázky pokrývajících určité období než o informacích o předmětu zakázky platných v daném okamžiku. Kromě toho jsou závěry o postupech většinou omezeny na období, které pokrývá zakázka, a odborník tudíž

neposkytuje žádné závěry o tom, zda budou postupy daným způsobem fungovat i v budoucnu.

66. Vyhodnocení toho, zda bylo získáno dostatečné množství vhodných důkazů, ze kterých bude vycházet odborníkův závěr, je otázkou uplatnění odborného úsudku, jehož součástí je posouzení vztahu mezi náklady na získání důkazů a užitečností získaných informací. Odborník používá při hodnocení kvantity a kvality důkazů, a tudíž i dostatečnosti a vhodnosti důkazů, odborný úsudek a profesní skepticismus, aby zprávu o ověření podpořil.

Materialita

67. Materialita je relevantní při plánování a provádění ověřovací zakázky, při stanovování charakteru, načasování a rozsahu postupů a při posuzování toho, zda informace o předmětu zakázky neobsahují nesprávnosti. Odborné úsudky týkající se materiality se utvářejí s ohledem na okolnosti zakázky, ale nemá na ně vliv míra jistoty. Znamená to tedy, že v případě stejných předpokládaných uživatelů a stejného účelu zůstává materialita u zakázky poskytující přiměřenou jistotu stejná jako u zakázky poskytující omezenou jistotu, protože materialita vychází z informačních potřeb předpokládaných uživatelů.
68. Nesprávnosti, včetně opomenutí, jsou považovány za materiální, pokud by mohly, jednotlivě nebo v souhrnu, ovlivnit příslušná rozhodnutí předpokládaných uživatelů, která budou přijata na základě informací o předmětu zakázky. Při posuzování materiality uplatňuje odborník odborný úsudek a toto posuzování je ovlivněno tím, jak odborník vnímá společné informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny. Pokud se nejedná o zakázku, jejímž účelem je naplnit konkrétní informační potřeby konkrétních uživatelů, možný dopad nesprávností na konkrétní uživatele, jejichž informační potřeby se mohou výrazně lišit, není obvykle posuzován.
69. Materialita se zvažuje v kontextu kvalitativních, a případně také kvantitativních faktorů. Posouzení materiality a relativní důležitosti kvantitativních a kvalitativních faktorů u konkrétní zakázky je věcí odborného úsudku.
70. Materialita se vztahuje k informacím, které pokrývá odborníkova ověřovací zpráva. Pokud tedy zakázka pokrývá některé z aspektů informací o předmětu zakázky, nikoli však všechny aspekty těchto informací, posuzuje se materialita pouze ve vztahu k té části informací o předmětu zakázky, která je pokryta danou zakázkou.

Riziko ověřovací zakázky

71. Informace o předmětu zakázky nemusejí být v kontextu předmětu zakázky a kritérií správně vyjádřeny, a mohou být tudíž zkresleny, a to dokonce významně. K takovému zkreslení dochází v případech, kdy informace o předmětu zakázky řádně neodrážejí uplatnění kritérií při hodnocení či posuzování předmětu zakázky.
72. Riziko ověřovací zakázky je riziko, že odborník vyjádří nesprávný závěr, pokud informace o předmětu zakázky obsahují materiální nesprávnosti. Riziko ověřovací zakázky neodkazuje na podnikatelské riziko odborníka, např. riziko prohry v soudním sporu, riziko negativní publicity nebo dalších událostí spojených s konkrétními informacemi o předmětu zakázky, a toto riziko ani nezahrnuje.
73. Snížení rizika ověřovací zakázky na nulu lze dosáhnout jen zřídka a nebývá ani ekonomicky efektivní. „Přiměřená jistota“ je proto nižší než jistota absolutní, a to v důsledku následujících faktorů:

- použití výběrového testování,
- přirozená omezení vnitřních kontrol,
- skutečnost, že většina důkazů, které má odborník k dispozici, je přesvědčivá, ale nikoli nezvratná,
- uplatnění odborného úsudku při shromažďování a vyhodnocování důkazů a formulování závěrů na základě těchto důkazů,
- v některých případech povaha předmětu zakázky, pokud je předmět zakázky hodnocen či posuzován vzhledem ke kritériím.

74. Riziko ověřovací zakázky lze zpravidla vyjádřit pomocí následujících složek, ačkoli ne všechny tyto složky budou nutně zastoupeny ve všech ověřovacích zakázkách, případně pro ně nebudou významné:

- a) rizika, na která odborník nemá přímý vliv a jež se skládají z:
 - i) náchylnosti informací o předmětu zakázky k materiálnímu zkreslení před posouzením souvisejících kontrol, které byly použity příslušnou stranou či příslušnými stranami (přirozené riziko),
 - ii) riziko, že materiálnímu zkreslení, které se může objevit v informacích o předmětu zakázky, nelze zabránit nebo jej nelze včas zjistit a opravit pomocí vhodných vnitřních kontrol příslušné strany nebo příslušných stran (kontrolní riziko),
- b) Rizika, na která má odborník přímý vliv a která se skládají z:
 - i) rizika, že postupy prováděné odborníkem neodhalí materiální nesprávnost (zjišťovací riziko),
 - ii) v případě zakázky s přímým vykazováním rizika spojená s hodnocením či posuzováním, které odborník provádí na předmětu zakázky vzhledem ke kritériím (hodnotící nebo posuzovací riziko).

75. Míra, v jaké je každá z těchto složek relevantní pro danou zakázku, závisí na okolnostech zakázky, především na:

- povaze předmětu zakázky a informací o předmětu zakázky. Zaměření se na kontrolní riziko může být např. užitečnější v případě, že předmět zakázky souvisí s přípravou informací o výkonnosti účetní jednotky než v situaci, kdy je spojen s informacemi o účinnosti kontroly nebo o existenci fyzické podmínky;
- tom, zda se provádí zakázka poskytující přiměřenou jistotu, nebo zakázka poskytující omezenou jistotu. V rámci zakázky poskytující omezenou jistotu je např. často snahou odborníka získat důkazy jinými způsoby než testováním kontrol. V takovém případě může být vyhodnocování kontrolního rizika méně relevantní než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, která se týká stejných informací o předmětu zakázky;
- tom, zda jde o zakázku s přímým vykazováním, nebo o zakázku založenou na tvrzeních. Kategorie kontrolních rizik je relevantní pro zakázky s nepřímým vykazováním, zatímco širší kategorie hodnotících nebo posuzovacích rizik je relevantnější u zakázek s přímým vykazováním.

Vyhodnocování rizik je spíše otázkou uplatnění odborného úsudku než něčím, co by mohlo být přesně měřeno.

Povaha, načasování a rozsah postupů

76. K získání přiměřené nebo omezené jistoty se obvykle používá kombinace postupů, k nimž patří:

- kontrola,
- zjištění,
- potvrzení,
- přepočítání,
- opětovné provedení,
- analytické postupy,
- dotazování.

Přesná povaha, načasování a rozsah postupů se u jednotlivých zakázek liší. Teoreticky jsou u mnoha ověřovacích zakázek možné nekonečné kombinace postupů. V praxi je však těžké tyto postupy jasně a jednoznačně sdělit.

77. Jak zakázky poskytující přiměřenou jistotu, tak zakázky poskytující omezenou jistotu vyžadují použití dovedností a metod poskytování jistoty a shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jakožto součást opakovaného a systematického postupu, do něhož náleží porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky.

78. Součástí zakázky poskytující přiměřenou jistotu jsou následující kroky:

- a) porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky, na které navazuje zjištění a vyhodnocení rizika výskytu materiální nesprávnosti v informacích o předmětu zakázky,
- b) navržení a provedení postupů, kterými je možné reagovat na vyhodnocená rizika a získat přiměřenou jistotu, jež podpoří odborníkův závěr,
- c) hodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazů vzhledem ke kontextu zakázky, případně vzhledem k okolnostem, a snaha získat další důkazy.

79. Povaha, načasování a rozsah postupů shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jsou však v zakázce poskytující omezenou jistotu úmyslně omezeny úměrně ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu. Specifický standard pro ověřovací zakázky, který se vztahuje na konkrétní předmět zakázky, může např. určovat, že dostatečné množství vhodných důkazů pro účely konkrétního typu zakázky poskytující omezenou jistotu se získá především pomocí analytických postupů a dotazování. Pokud neexistují specifické standardy pro ověřovací zakázky, které by se vztahovaly na konkrétní předmět zakázky a které by platily pro jiné typy zakázek poskytujících omezenou jistotu, může se stát, že ke shromáždění dostatečného množství vhodných důkazů budou, ale nemusejí být, použity zejména analytické postupy a dotazování. Tyto postupy se budou lišit v závislosti na okolnostech zakázky, zejména na jejím předmětu a na informačních potřebách předpokládaných uživatelů a najímající strany, včetně příslušných časových a finančních omezení. Určení povahy, načasování a rozsahu postupů je otázkou uplatnění odborného úsudku a bude se lišit zakázkou od zakázky.

80. Součástí zakázky poskytující omezenou jistotu jsou následující kroky:

- a) porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky, na které navazuje určení oblastí, ve kterých by se mohla vyskytnout materiální nesprávnost v informacích o předmětu zakázky,
- b) navržení a provedení postupů, které se zaměří na tyto oblasti a umožní získat omezenou jistotu, jež podpoří odborníkův závěr,
- c) jestliže se odborník dozví o skutečnostech, na základě kterých se domnívá, že informace o předmětu zakázky mohou být materiálně zkreslené, navržení a provedení dalších postupů a získání dalších důkazů.

Množství a kvalita dostupných důkazů

81. Množství nebo kvalitu dostupných důkazů ovlivňuje následující:

- a) povaha předmětu zakázky a informací o předmětu zakázky. Např. když jsou informace o předmětu zakázky orientované do budoucna, a nikoli historické, lze očekávat méně objektivní důkazy (viz odstavec 40),
- b) další okolnosti zakázky, pokud důkazy, jejichž existenci lze důvodně předpokládat, nejsou k dispozici např. z důvodu načasování schůzky odborníka, pravidel účetní jednotky, která se vztahují na archivaci dokumentů, nevhodných informačních systémů či omezení způsobeného odpovědnou stranou.

Dostupné důkazy jsou zpravidla přesvědčivé, nikoliv nevyvratitelné.

82. Závěr bez výhrad není vhodný pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu, jestliže:

- a) okolnosti odborníkovi zabraňují získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň, nebo
- b) strana ověřovací zakázky způsobila omezení, jež zabraňuje odborníkovi získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň.

Ověřovací zpráva

83. Odborník formuluje na základě získaných důkazů závěr a vyhotovuje písemnou zprávu, která obsahuje jasné vyjádření tohoto závěru ověření o informacích o předmětu zakázky. Standardy pro ověřovací zakázky uvádějí základní náležitosti zpráv o ověření.

84. V zakázce poskytující přiměřenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v pozitivní formě. Tato forma vyjádření v sobě obsahuje odborníkův názor na výsledek hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky.

85. Níže jsou uvedeny příklady závěrů, které jsou vyjádřeny vhodnou formou pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu:

- je-li závěr vyjádřen pomocí odkazu na předmět zakázky a příslušná kritéria: „Podle našeho názoru splňuje účetní jednotka ve všech významných ohledech požadavky zákona XYZ.“,
- je-li závěr vyjádřen pomocí odkazu na informace o předmětu zakázky a příslušná kritéria: „Podle našeho názoru zobrazuje účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně finanční situaci účetní jednotky k [datu] a její finanční výkonnost a peněžní toky za rok končící k tomuto datu v souladu s rámcem XYZ.“, nebo

- je-li závěr vyjádřen odkazem na prohlášení učiněné příslušnou stranou: „Podle našeho názoru je prohlášení [příslušné strany] o tom, že účetní jednotka splňuje požadavky zákona XYZ, ve všech významných ohledech pravdivé.“ nebo „Podle našeho názoru je prohlášení [příslušné strany] o tom, že klíčové ukazatele výkonnosti jsou zveřejněny v souladu kritérii XYZ, ve všech významných ohledech pravdivé.“.

V případě zakázky s přímým vykazováním je odborníkův závěr vyjádřen odkazem na předmět zakázky a kritéria.

86. V zakázce poskytující omezenou jistotu vyjadřuje odborník závěr ve formě, která v sobě obsahuje sdělení o tom, zda si odborník na základě provedené zakázky povšiml skutečností, na jejichž základě by se domníval, že informace o předmětu zakázky jsou materiálně zkreslené, např.: „Na základě provedených postupů a získaných důkazů jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že účetní jednotka nesplňuje ve všech významných ohledech požadavky zákona XYZ.“.
87. Odborník si může v zájmu zajištění efektivní komunikace s předpokládanými uživateli vybrat mezi „zkrácenou“ a „nezkrácenou“ podobou zprávy o ověření. „Zkrácené“ zprávy obvykle obsahují pouze základní náležitosti. V „nezkrácených“ zprávách jsou uvedeny další informace a vysvětlení, která nemají vliv na odborníkův závěr. Kromě základních náležitostí mohou nezkrácené zprávy podrobně popisovat podmínky zakázky, použitá kritéria, zjištění související s konkrétními aspekty zakázky, údaje o kvalifikaci a zkušenostech odborníka a dalších osob podílejících se na zakázce, údaje o hodnotě materiality a někdy také doporučení. To, zda budou zmíněné informace ve zprávě uvedeny, závisí na tom, nakolik jsou důležité pro předpokládané uživatele.
88. Závěr odborníka je jasně a přehledně oddělen od informací nebo vysvětlení, která nemají na odborníkův závěr vliv, včetně případného Zdůraznění skutečnosti, Jiné skutečnosti, zjištění, která se týkají konkrétních aspektů zakázky, doporučení nebo doplňujících informací uváděných ve zprávě o ověření. Ze zvoleného znění závěru je jasné, že Zdůraznění skutečnosti, Jiné skutečnosti, zjištění, doporučení nebo doplňující informace nemají nikterak ovlivnit odborníkův závěr.
89. V následujících situacích vyjádří odborník modifikovaný závěr:
 - a) jestliže dle odborníkova úsudku existuje omezení rozsahu a dopad této skutečnosti může být významný. V takových případech vyjádří odborník závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru. V některých situacích zváží odborník odstoupení od zakázky;
 - b) jestliže jsou informace o předmětu zakázky dle odborníkova úsudku materiálně zkreslené. V takových případech odborník vyjádří závěr s výhradou nebo záporný závěr. U zakázek s přímým vykazováním, u kterých jsou informace o předmětu zakázky odborníkovým závěrem a u nichž dojde odborník k závěru, že část předmětu zakázky nebo celý předmět zakázky nevyhovují ve všech významných ohledech kritériím, bude takový závěr rovněž považován za závěr s výhradou (případně za záporný závěr).
90. Závěr s výhradou se vyjádří v případě, že dopady či možné dopady určité skutečnosti nejsou natolik významné nebo rozsáhlé, aby vyžadovaly záporný závěr nebo odmítnutí závěru.

91. Pokud je poté, co byla zakázka přijata, zjištěno, že jeden či více předpokladů pro přijetí ověřovací zakázky není splněn, probere odborník záležitost s příslušnou stranou nebo příslušnými stranami a určí, zda:
- a) je možné záležitost vyřešit k odborníkově spokojenosti,
 - b) je možné a vhodné v zakázce pokračovat,
 - c) a případně jak informovat o záležitosti ve zprávě o ověření.
92. Když se poté, co byla zakázka přijata, zjistí, že jsou některá nebo všechna kritéria nevhodná nebo že předmět zakázky není pro ověřovací zakázku vhodný, odborník zváží odstoupení od zakázky, je-li odstoupení možné dle příslušného zákona nebo předpisu. Pokud odborník v zakázce pokračuje, vyjádří:
- a) závěr s výhradou nebo záporný závěr v závislosti na tom, nakolik materiální či rozsáhlá tato skutečnost je, jestliže je dle odborného úsudku odborníka pravděpodobné, že nevhodná kritéria nebo nevhodný předmět zakázky budou pro předpokládané uživatele zavádějící, nebo
 - b) v ostatních případech závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru podle toho, nakolik je, dle odborného úsudku odborníka, tato skutečnost materiální či rozsáhlá.

Další záležitosti

Další informační povinnosti

93. Odborník zváží, zda si s ohledem na podmínky zakázky a na další její okolnosti povšiml jakékoli skutečnosti, o které by měla být informována odpovědná strana, hodnotitel nebo posuzovatel, najímající strana, osoby pověřené správou a řízením nebo jiné osoby.

Dokumentace

94. Dokumentace zakázky představuje záznam východisek pro přípravu zprávy o ověření, je-li připravena včas a je dostatečná a vhodná natolik, aby zkušený odborník, který v minulosti o zakázce neměl žádné informace, pochopil:
- a) povahu, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dodržet příslušné standardy pro ověřovací zakázky a příslušné zákonné a regulační požadavky,
 - b) výsledky provedených postupů a získané důkazy,
 - c) významné skutečnosti, které byly zjištěny v průběhu zakázky, závěry učiněné na základě zjištěných skutečností a důležité odborné úsudky, které byly uplatněny při formulování těchto závěrů.
95. Dokumentace zakázky popisuje, jak se odborník vypořádal s případnými nesrovnalostmi mezi informacemi, které získal, a uvádí odborníkův závěr týkající se významné skutečnosti.

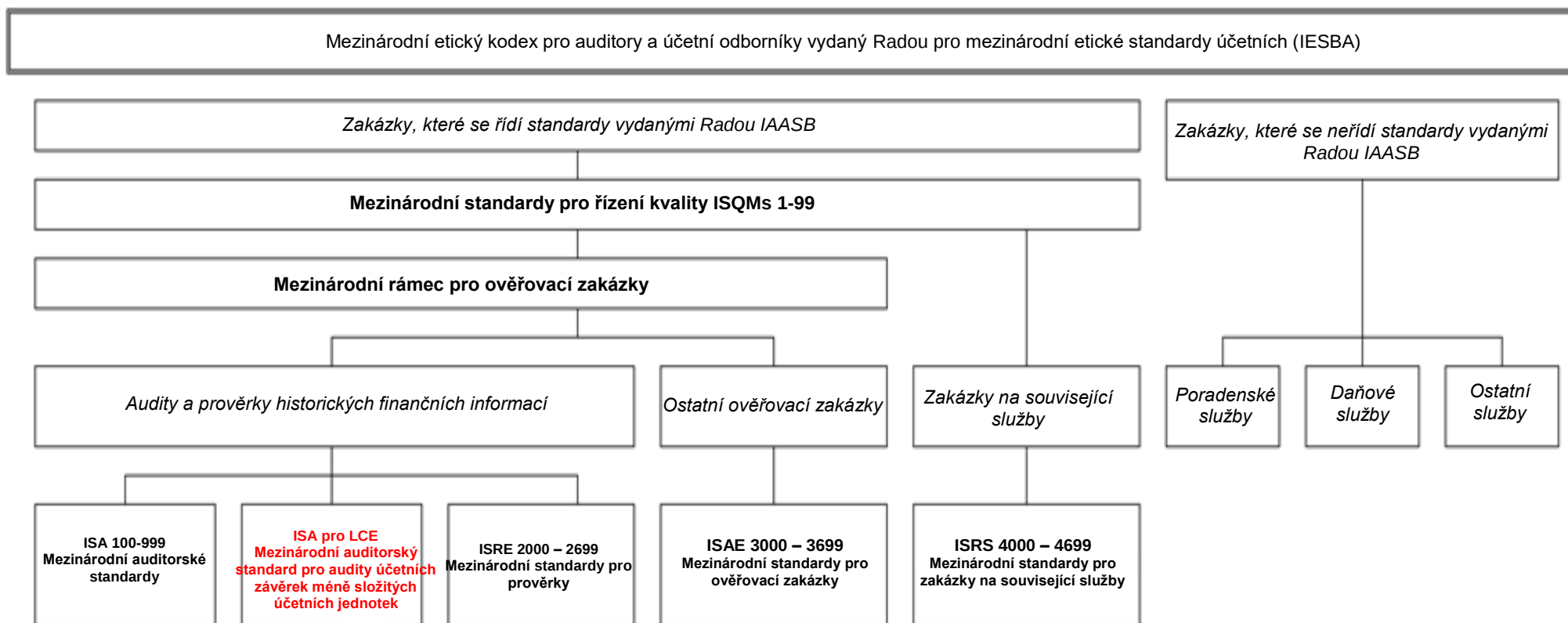
Neoprávněné použití odborníkova jména

96. Odborník je spojován s předmětem zakázky nebo se souvisejícími informacemi o předmětu zakázky, když podává zprávu o informacích o předmětu zakázky nebo souhlasí s použitím svého jména v odborné souvislosti s daným předmětem zakázky či s příslušnými informacemi o předmětu zakázky. Pokud není odborník tímto způsobem se zakázkou spojován, nemohou třetí strany předpokládat žádnou odpovědnost

odborníka. Pokud se odborník dozví, že strana neoprávněně používá jeho jméno v souvislosti s předmětem zakázky nebo se souvisejícími informacemi o předmětu zakázky, požádá tuto stranu, aby tak nadále nečinila. Odborník dále zvažuje, jaké další kroky mohou být zapotřebí, např. informování známých třetích stran v pozici uživatelů o neoprávněném použití odborníkova jména nebo vyhledání právního poradenství.

Předpisy vydané Radou IAASB, vztahy mezi nimi navzájem a mezi nimi a Kodexem IESBA

V této příloze jsou formou schématu znázorněny předpisy vydané Radou IAASB, jejich vzájemné vztahy a vztahy mezi nimi a Etickým kodexem IESBA pro auditory a účetní odborníky.



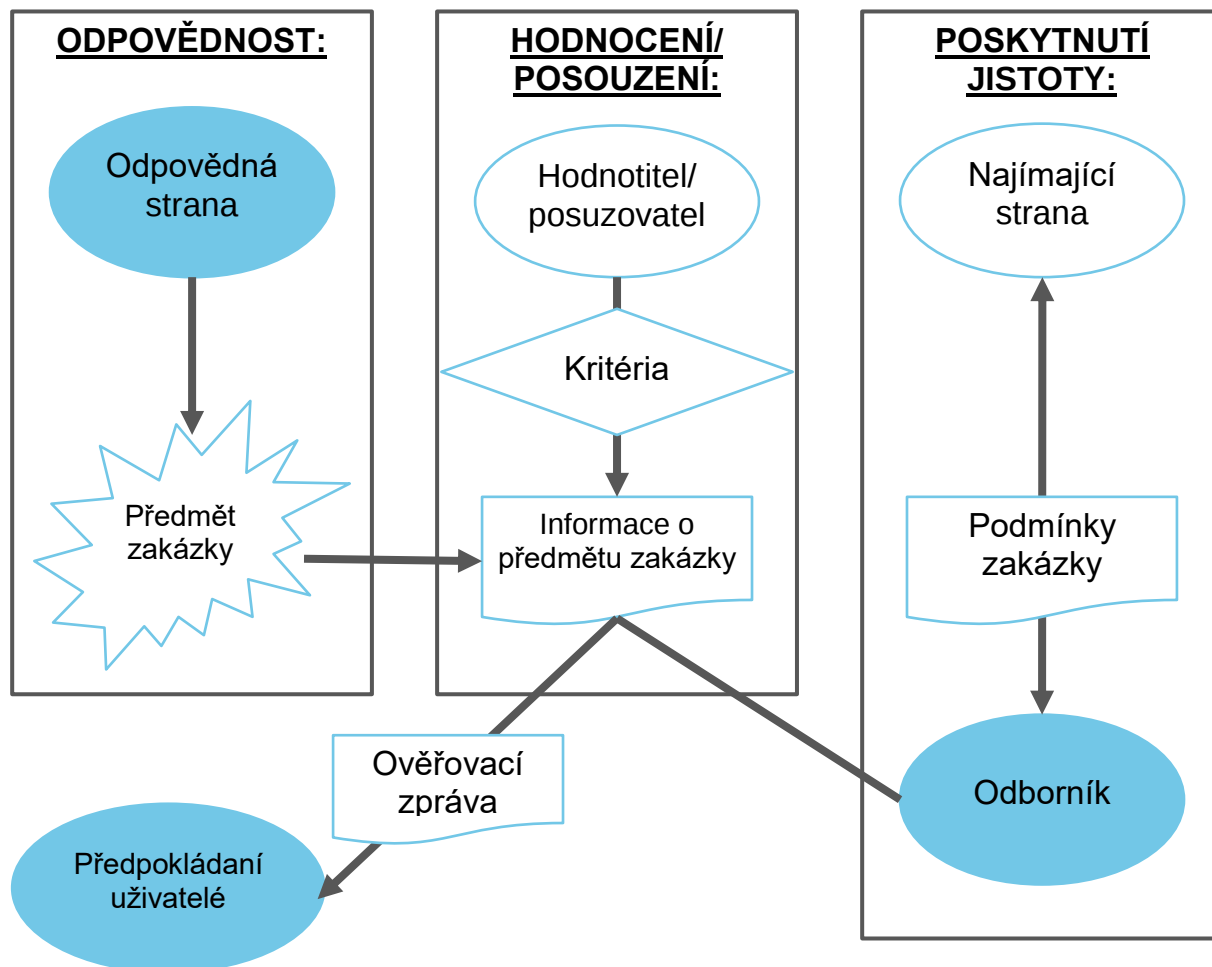
Zakázky s nepřímým vykazováním a zakázky s přímým vykazováním

V této příloze jsou popsány rozdíly mezi zakázkami založenými na tvrzeních a zakázkami s přímým vykazováním.

1. V rámci zakázky s nepřímým vykazováním hodnotí nebo posuzuje hodnotitel nebo posuzovatel, který není odborníkem, předmět zakázky vzhledem ke kritériím. Výsledkem tohoto hodnocení či posouzení jsou informace o předmětu zakázky. Může se však stát, že informace o předmětu zakázky nebudou v kontextu předmětu zakázky a kritérií správně vyjádřeny, a může tedy dojít k jejich zkreslení, a to dokonce ve významné míře. Úkolem odborníka v rámci zakázky s nepřímým vykazováním je získat dostatečné množství vhodných důkazů a na základě nich vyjádřit závěr o tom, zda informace o předmětu zakázky připravené hodnotitelem či posuzovatelem neobsahují materiální nesprávnosti.
2. V rámci zakázky s přímým vykazováním hodnotí nebo posuzuje předmět zakázky vzhledem ke kritériím odborník, který předkládá výsledné informace o předmětu zakázky ve zprávě o ověření nebo v příloze k ní. Odborníkův závěr u zakázky s přímým vykazováním se věnuje vykázanému výsledku hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky vzhledem ke kritériím. U některých zakázek s přímým vykazováním představuje odborníkův závěr informace o předmětu zakázky nebo je součástí těchto informací. V závislosti na předmětu zakázky:
 - a) se může výsledek hodnocení nebo posouzení v rámci zakázky s přímým vykazováním podobat zprávě nebo prohlášení, které připravil hodnotitel nebo posuzovatel v rámci zakázky s nepřímým vykazováním. Za jiných okolností se však výsledek, tedy informace o předmětu zakázky, může promítnout do popisu zjištění a východiska pro přípravu odborníkova závěru v nezkrácené zprávě o ověření,
 - b) odborník může použít údaje shromážděné nebo sestavené jinými osobami. Údaje mohou např. pocházet z informačního systému, o který se stará odpovědná strana.
3. Kromě hodnocení nebo posuzování předmětu zakázky uplatňuje odborník v rámci zakázky s přímým vykazováním rovněž ověřovací dovednosti a metody s cílem získat dostatečné množství vhodných důkazů, aby mohl vyjádřit závěr o tom, zda jsou informace o předmětu zakázky materiálně zkreslené. Odborník může tyto důkazy získat souběžně s hodnocením či posuzováním předmětu zakázky, ale může je také získat před takovým hodnocením či posuzováním nebo po něm.
4. Hodnota zakázky s přímým vykazováním spočívá ve spojení:
 - a) nezávislosti odborníka ve vztahu k předmětu zakázky, k najímající straně, předpokládaným uživatelům a k odpovědné straně, ovšem s tím, že odborník není nezávislý ve vztahu k informacím o předmětu zakázky, neboť právě on tyto informace sestavil,
 - b) ověřovacích dovedností a metod uplatněných při hodnocení nebo posuzování předmětu zakázky, díky nimž jsou získány důkazy v obdobném množství a kvalitě jako u zakázky s nepřímým vykazováním. Právě tímto získáváním dostatečného množství vhodných důkazů se zakázka s přímým vykazováním liší od pouhého sestavování informací. Pokud by tedy např. odborník sestavoval prohlášení o emisích skleníkových plynů v účetní jednotce, netestoval by kupříkladu kalibraci měřicích přístrojů. V rámci zakázky s přímým

vykazováním by však odborník v odpovídajících případech buď provedl během hodnocení kalibraci měřicích přístrojů, nebo by otestoval kalibraci těchto přístrojů, kterou provedl někdo jiný, a to ve stejném rozsahu, jako kdyby šlo o zakázku založenou na tvrzeních.

Strany ověřovací zakázky



- Všech ověřovacích zakázek se účastní nejméně tři strany, a to odpovědná strana, odborník a předpokládání uživatele. V závislosti na okolnostech zakázky se jí v samostatné roli může účastnit také hodnotitel či posuzovatel nebo najímající strana.
- Výše uvedené schéma znázorňuje vztah následujících rolí k ověřovací zakázce:
 - odpovědná strana odpovídá za předmět zakázky,
 - hodnotitel či posuzovatel používá kritéria k hodnocení nebo posouzení předmětu zakázky; výsledkem tohoto hodnocení nebo posouzení jsou informace o předmětu zakázky,
 - najímající strana sjednává podmínky zakázky s odborníkem,
 - odborník získá dostatečné množství vhodných důkazů s cílem vyjádřit závěr, jehož účelem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů, kteří nejsou odpovědnou stranou, v informace o předmětu zakázky,
 - předpokládání uživatele přijímají na základě informací o předmětu zakázky rozhodnutí. Předpokládanými uživateli je jedna či více osob, organizací nebo skupin osob či organizací, pro něž odborník připravuje zprávu o ověření. V některých

případech se mohou předpokládání uživatelé lišit od osob, kterým je ověřovací zpráva určena.

3. V souvislosti s těmito rolemi je možné povšimnout si následujících skutečností:
 - každá ověřovací zakázka má, kromě odborníka, minimálně ještě odpovědnou stranu a předpokládané uživatele,
 - odborník nemůže být odpovědnou stranou, najímající stranou, ani předpokládaným uživatelem,
 - u zakázky s přímým vykazováním hrají roli odborníka také hodnotitel či posuzovatel,
 - u zakázky s nepřímým vykazováním může být hodnotitelem nebo posuzovatelem odpovědná strana nebo jiná osoba, nikoli však odborník,
 - pokud odborník hodnotil či posuzoval předmět zakázky vzhledem k určitým kritériím, jedná se o zakázku s přímým vykazováním. Jiná strana, která přebírá odpovědnost za hodnocení nebo posouzení, např. odpovědná strana, která k informacím o předmětu zakázky připojuje prohlášení, v němž přebírá za tyto informace odpovědnost, nemůže změnit povahu takové zakázky na zakázku založenou na tvrzeních;
 - odpovědnou stranou může být najímající strana,
 - u mnoha zakázek založených na tvrzeních může být odpovědnou stranou rovněž hodnotitel nebo posuzovatel či najímající strana. Příkladem je situace, kdy účetní jednotka pověří odborníka provedením ověřovací zakázky, jež se týká zprávy, kterou sestavila účetní jednotka o svých vlastních postupech k zajištění udržitelnosti. Příkladem situace, ve které odpovědná strana není hodnotitelem či posuzovatelem, je případ, kdy je odborník pověřen provedením ověřovací zakázky týkající se zprávy, kterou sestavila vládní organizace o postupech soukromé firmy i sloužících k zajištění udržitelnosti;
 - u zakázky s nepřímým vykazováním zpravidla předkládá hodnotitel nebo posuzovatel odborníkovi písemné prohlášení o informacích o předmětu zakázky. V některých případech není odborník schopen takové prohlášení získat, např. jestliže najímající strana není hodnotitelem či posuzovatelem;
 - jedním z předpokládaných uživatelů může být odpovědná strana, ale nikoli pouze ona,
 - odpovědná strana, hodnotitel nebo posuzovatel a předpokládání uživatelé mohou pocházet z odlišných účetních jednotek nebo ze stejné účetní jednotky. Příkladem druhého uvedeného případu je situace, kdy existuje dvoustupňová řídicí struktura podniku a dozorčí rada požaduje poskytnutí ujištění o informacích předložených představenstvem této účetní jednotky. Na vztah mezi odpovědnou stranou, hodnotitelem nebo posuzovatelem a předpokládanými uživateli se musí nahlížet v kontextu konkrétní zakázky a tento vztah se může lišit od tradičněji vymezené hierarchie odpovědnosti. Např. nejvyšší vedení účetní jednotky (předpokládaný uživatel) může najmout odborníka, aby provedl ověřovací zakázku týkající se konkrétního aspektu činnosti této účetní jednotky, za nějž bezprostředně odpovídá nižší úroveň vedení (odpovědná strana), ale za který v konečném důsledku odpovídá nejvyšší vedení,
 - najímající strana, která není zároveň odpovědnou stranou, může být předpokládaným uživatelem.
4. Odborníkův závěr může být formulován s využitím odkazu na:

- předmět zakázky a příslušná kritéria,
 - informace o předmětu zakázky a příslušná kritéria,
 - prohlášení učiněné příslušnou stranou.
5. Odborník a odpovědná strana se mohou dohodnout na tom, že uplatní zásady standardů pro ověřovací zakázky u zakázky, u níž je jediným předpokládaným uživatelem odpovědná strana, ale u které jsou současně splněny všechny ostatní požadavky standardů pro ověřovací zakázky. Odborníková zpráva v takovém případě obsahuje prohlášení, na základě kterého smí zprávu použít výlučně odpovědná strana.