

IAPS 1010

POSUZOVÁNÍ ZÁLEŽITOSTÍ VE VZTAHU K ŽIVOTNÍMU PROSTŘEDÍ PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Tento pokyn je platný)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1 - 12
Vodítka k uplatnění standardu ISA 310 – Znalost podnikání*	13 – 16
Vodítka k uplatnění standardu ISA 400 – Vyhodnocování rizik a vnitřní kontrola*	17 - 29
Vodítka k uplatnění standardu ISA 250 – Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky	30 - 34
Testy věcné správnosti	35 - 47
Prohlášení vedení k auditu	48
Výkaznictví	49 - 50
Příloha 1 - Ziskávání znalosti podnikání z pohledu ochrany životního prostředí – příklady otázek	
Příloha 2 - Testy věcné správnosti sloužící k odhalení významných nesprávností vyplývajících ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí	

Mezinárodní auditorský pokyn pro praxi IAPS 1010 „Posuzování záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí při auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití těchto pokynů.

Tento pokyn byl Výborem IAPC v březnu 1998 schválen ke zveřejnění ve stejném měsíci.

* ISA 310 „Znalost podnikání“, a „ISA 400 „Vyhodnocení rizik a vnitřní kontrola“, – tyto standardy byly staženy v prosinci 2004, kdy vstoupil v platnost standard ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ a standard ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“.

Úvod

Účel tohoto pokynu

1. Význam záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí pro stále větší počet účetních jednotek roste a, za určitých okolností, může mít výrazný vliv na jejich účetní závěrky. Tyto otázky jsou stále důležitější pro uživatele účetních závěrek. Za zaúčtování, ocenění a zveřejnění těchto skutečností odpovídá vedení účetní jednotky.
2. U některých účetních jednotek nejsou záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí významné. V případě, že tyto záležitosti pro účetní jednotku významné jsou, může existovat riziko významné nesprávnosti (včetně nesprávného zveřejnění) v účetní závěrce vyplývající z těchto skutečností. V takovém případě musí auditor přihlídnout k záležitostem ve vztahu k životnímu prostředí při auditu účetní závěrky.
3. Záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí mohou být složité, a vyžadovat tudíž dodatečné posouzení ze strany auditorů. Tento pokyn poskytuje auditorům praktickou pomoc tím, že popisuje:
 - a) nejdůležitější skutečnosti, k nimž má auditor při auditu účetní závěrky přihlížet ve spojitosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí,
 - b) příklady možného dopadu záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí na účetní závěrku a
 - c) vodítko, kterého se auditor může přidržet při uplatňování odborného úsudku v podobné situaci, aby určil podstatu, časový průběh a rozsah auditorských postupů v souvislosti:
 - se znalostí podnikání (ISA 310),
 - s vyhodnocováním rizik a s vnitřní kontrolou (ISA 400),
 - s přihlédnutím k zákonům a nařízením (ISA 250) a
 - s dalšími testy věcné správnosti (ISA 620 a některé další standardy).

Vodítko zmíněné v bodě c) zohledňuje obvyklý postup auditorských prací. Po získání dostatečné znalosti podnikání vyhodnotí auditor riziko výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce. Toto vyhodnocení zahrnuje přihlídnutí k zákonům a předpisům z oblasti životního prostředí, které se mohou účetní jednotky týkat, a představuje základnu, z níž auditor vychází při rozhodování o tom, zda je v průběhu auditu účetní závěrky nutné věnovat pozornost záležitostem ve vztahu k životnímu prostředí.

Příloha 1 přináší příklady otázek, které si může auditor klást při získávání znalosti podnikání účetní jednotky a seznamování se s kontrolním prostředím a kontrolními postupy účetní jednotky z pohledu životního prostředí. V příloze 2 jsou uvedeny příklady testů věcné správnosti, které auditor může provést za účelem odhalení významné nesprávnosti v účetní závěrce související se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí. Tyto přílohy mají pouze

informativní charakter. V žádném případě neplatí, že by všechny otázky či příklady nebo některé z nich nutně vyhovovaly konkrétnímu případu.

4. Tento pokyn nestanovuje žádné nové základní principy ani zásadní postupy – jejím účelem je poskytnout pomoc auditorům a přispět k rozvíjení osvědčených postupů sestavením vodítka k uplatňování standardů ISA v případech, kdy jsou záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí významné ve spojitosti s účetní závěrkou účetní jednotky. Určení rozsahu, v jakém může být vhodné použít v konkrétním případě některého z auditorských postupů popsaných v tomto pokynu, vyžaduje uplatnění úsudku auditora a přihlédnutí k požadavkům standardů ISA a ke konkrétní situaci v účetní jednotce.
5. Tento pokyn neposkytuje vodítka k provádění auditu účetní závěrky pojišťoven v souvislosti s nároky vyplývajícími z pojistných smluv ve spojitosti s záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí, které mají vliv na pojištěného.

Nejdůležitější záležitosti, k nimž auditor přihlíží ve spojitosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí

6. Cílem auditu účetní závěrky je:
„... umožnit auditorovi vyslovení výroku o tom, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu se stanoveným rámcem pro finanční výkaznictví.“ (ISA 200, odst. 2).
7. Výrok auditora se vztahuje na účetní závěrku jako celek, nikoli na jednotlivé aspekty. Při plánování a provádění auditorských procedur a při vyhodnocování jejich výsledků a vydávání zpráv o nich by měl auditor pamatovat na to, že nesoulad se zákony a nařízeními ze strany účetní jednotky by mohl mít významný dopad na účetní závěrku. Nelze však očekávat, že by audit mohl odhalit veškeré případy nesouladu se zákony a nařízeními (ISA 250, odst. 2). V souvislosti s dodržováním zákonů a předpisů z oblasti životního prostředí není úkolem auditora naplánovat audit tak, aby odhalil případná porušení zákonů a předpisů z oblasti životního prostředí. Procedury provedené auditorem nejsou ani dostatečné k sestavení závěrů o dodržování zákonů a předpisů z oblasti životního prostředí ze strany účetní jednotky ani o vhodnosti kontrol účetní jednotky v souvislosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí.
8. Při všech auditech, během sestavování celkového plánu auditu, vyhodnocuje auditor přirozená rizika na úrovni účetní závěrky (ISA 400, odst. 11). K posouzení faktorů relevantních pro hodnocení používá auditor odborný úsudek. Za určitých okolností může k těmto faktorům patřit riziko významné nesprávnosti účetní závěrky vlivem záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí. Potřeba přihlédnout při auditu účetní závěrky k záležitostem ve vztahu k životnímu prostředí a rozsah přihlížení k nim závisí na úsudku auditora ve spojitosti s tím, zda ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí vyplývá riziko výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce. V některých případech nemusí z posouzení vyplynout potřeba provedení zvláštních auditorských procedur. V jiných případech však auditor využije odborného

úsudku k určení podstaty, časového průběhu a rozsahu zvláštních procedur, které považuje za nezbytné v zájmu získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, že účetní závěrka neobsahuje žádné významné nesprávnosti. Není-li auditor odborně způsobilý provést tyto procedury, mohou být o technickou radu požádáni specialisté jako právníci, inženýři nebo jiní experti z oblasti životního prostředí.

9. Učinění závěru, že účetní jednotka provozuje svou činnost v souladu s platnými zákony či předpisy z oblasti životního prostředí, vyžaduje technické dovednosti expertů na životní prostředí, které není možné u auditora očekávat. Právní posouzení toho, zda konkrétní událost nebo okolnost, které si auditor povšimne, představuje porušení zákonů či předpisů z oblasti životního prostředí, obvykle také není v odborné kompetenci auditora. Avšak ve spojitosti s ostatními zákonnými předpisy a nařízeními:
- „... může odborné vzdělání auditora, jeho zkušenosti a znalost účetní jednotky a oboru, v němž působí, sloužit jako východisko při posuzování toho, zda některé úkony, jichž si auditor povšimne, mohou představovat porušení zákonných předpisů a nařízení. Stanovení toho, zda konkrétní úkon představuje nebo by mohl s velkou pravděpodobností představovat porušení zákonů a předpisů, vychází obecně ze stanoviska zkušeného experta s náležitou právní kvalifikací, ale s konečnou platností může o této věci rozhodnout pouze soud.“ (ISA 250, odst. 4).

Záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí a jejich dopad na účetní závěrku

10. Pro účely tohoto pokynu jsou „záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí“ definovány jako:
- a) iniciativy vedoucí k předcházení, snižování nebo k nápravě škod na životním prostředí nebo k úspoře obnovitelných a neobnovitelných zdrojů (takové iniciativy mohou být požadovány zákony a nařízeními na ochranu životního prostředí nebo smlouvami nebo mohou být podnikány dobrovolně),
 - b) důsledky porušení zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí,
 - c) důsledky škod na životním prostředí způsobené jiným osobám nebo přírodním zdrojům a
 - d) důsledky zástupné odpovědnosti stanovené legislativou (např. odpovědnost za škody způsobené předchozím vlastníkem).
11. Mezi záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí, které mají dopad na účetní závěrku, patří následující příklady:
- zavádění zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí může být spojeno se snížením hodnoty aktiv a s potřebou následného snížení jejich účetní hodnoty,
 - nesoulad s právními požadavky spojenými se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí, např. v oblasti emisí nebo odpadních vod, nebo legislativními změnami se zpětnou účinností, může vyžadovat zaúčtování rezervy na odstranění škod, náhrady nebo právních nákladů,

- některým účetním jednotkám, např. z těžebního průmyslu (průzkum nalezišť a těžba ropy nebo zemního plynu), a podnikům působícím v oblasti chemické výroby nebo vodohospodářství mohou vznikat ekologické závazky jako přímý důsledek jejich hlavní činnosti,
- nepřímé závazky vyplývající z dobrovolné činnosti, např. pokud účetní jednotka odhalí kontaminaci půdy a přesto, že není vázána žádnou zákonnou povinností, se rozhodne kontaminaci odstranit v zájmu dlouhodobého udržení dobrého jména a dobrých vztahů s veřejností,¹
- může se stát, že účetní jednotka bude muset v příloze k účetní závěrce zveřejnit informace o podmíněném závazku, u kterého nelze přiměřeně odhadnout náklady spojené se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí,
- ve výjimečných případech může mít nesoulad s některými zákony a nařízeními na ochranu životního prostředí vliv na schopnost účetní jednotky pokračovat nepřetržitě ve své činnosti a následně ovlivnit i informace vykazované v účetní závěrce a východisko pro její přípravu.

12. K datu zveřejnění tohoto pokynu existovalo několik závazných účetních standardů, mezinárodních i národních, které se podrobně věnují zaúčtování, ocenění a zveřejňování informací o důsledcích, které pro sestavení účetní závěrky vyplývají ze záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí. Stávající účetní standardy však obecně poskytují vhodný návod k tomu, jakým skutečným přihlížet při zaúčtování, oceňování a zveřejňování informací o záležitostech ve vztahu k životnímu prostředí v účetní závěrce.²

Vodítko k uplatnění standardu ISA 310 – „Znalost podnikání“

13. Při provádění všech auditů je nutná dostatečná znalost podnikání klienta, která umožňuje auditorovi určit a pochopit záležitosti, které by mohly mít výrazný dopad na účetní závěrku, na proces auditu a na zprávu auditora (ISA 310, odst.2). Při získávání dostatečných znalostí o podnikání účetní jednotky přihlíží auditor k důležitým okolnostem, které mají vliv na podnikání účetní jednotky a na obor, ve kterém působí, jako jsou ekologické požadavky a problémy.

14. Úroveň znalostí auditora o záležitostech ve vztahu k životnímu prostředí, která je potřebná pro plnění konkrétní zakázky, je nižší než míra vědomostí vedení nebo expertů na ochranu životního prostředí. Úroveň znalostí auditora však musí být dostatečná k tomu, aby auditorovi umožnila vymezit a pochopit

¹ Pojem „nepřímé závazky“ (jako protiklad „současných právních závazků“) byl Mezinárodním výborem pro auditorské standardy upřesněn následovně: „Někdy mají úkony či prohlášení vedení jednotky nebo změny v ekonomickém prostředí přímý vliv na přiměřená očekávání nebo úkony osob mimo jednotku a přesto, že nemají žádný právní nárok, mají k dispozici další postihy, které nedávají jednotce ve vztahu k některým nákladům možnost využít jinou reálnou alternativu. Někdy se těmto závazkům říká „nepřímé závazky“ (IASB: ED 59 Navrhovaný mezinárodní účetní standard o „Rezervách, podmíněných závazcích a podmíněných aktivech“, odst. 16).

² Standard IAS 10 – Události po datu účetní závěrky např. popisuje obecné skutečnosti, ke kterým se má přihlížet při zaúčtování a zveřejňování informací o podmíněných ztrátách včetně ztrát, které vznikly jako důsledek vlivu záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí. Standard IAS 10, který je v současné době novelizován standardem IASB: ED 59 Navrhovaný mezinárodní účetní standard o „Rezervách, podmíněných závazcích a podmíněných aktivech“, obsahuje příklady ekologických závazků.

události, transakce a postupy týkající se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, které by mohly mít významný vliv na účetní závěrku a audit.

15. Auditor přihlíží k oboru, ve kterém účetní jednotka působí, neboť tento obor může naznačovat případnou existenci ekologických závazků a podmíněných závazků. V některých odvětvích mohou, v závislosti na jejich povaze, hrozit významná rizika vyplývající z ohrožování životního prostředí³. Mezi tato odvětví patří chemický průmysl, odvětví ropy a zemního plynu, farmaceutický průmysl, hutnictví, těžbašský průmysl a odvětví veřejných služeb.
16. Účetní jednotka však nemusí působit v jednom z těchto odvětví, aby byla vystavena značnému riziku vyplývajícimu z ohrožování životního prostředí. Toto riziko může potenciálně hrozit obecně všem účetním jednotkám, které:
- a) podléhají do značné míry zákonům a nařízením o ochraně životního prostředí,
 - b) vlastní půdu kontaminovanou předchozím vlastníkem („zástupný závazek“) nebo mají zástavní právo k této půdě, nebo
 - c) používají obchodní postupy,:
 - jež mohou způsobit kontaminaci půdy nebo spodní vody, kontaminaci povrchové vody nebo znečištění vzduchu,
 - při nichž jsou používány nebezpečné látky,
 - při kterých dochází k tvorbě nebo zpracování nebezpečného odpadu, nebo
 - které mohou mít negativní vliv na zákazníky, zaměstnance nebo osoby žijící v okolí areálu společnosti.

Vodítko k uplatnění standardu ISA 400 – „Vyhodnocení rizik a vnitřní kontrola“

17. Tato část pokynu obsahuje další vodítko k uplatnění některých aspektů standardu ISA 400 „Vyhodnocení rizik a vnitřní kontrola“ a vysvětluje vztah mezi záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí a modelem auditorského rizika. V této části jsou konkrétně uvedeny příklady situací, kdy auditor přihlíží k záležitostem ve vztahu k životnímu prostředí v souvislosti s:

- hodnocením přirozených rizik,
- účetním systémem a s vnitřním kontrolním systémem,
- kontrolním prostředím,
- kontrolními postupy.

Přirozená rizika

18. Auditor používá odborného úsudku při hodnocení faktorů relevantních pro hodnocení přirozených rizik pro účely sestavení celkového plánu auditu. Za určitých okolností může mezi tyto faktory patřit riziko výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce vlivem záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí („riziko vyplývající z ohrožování životního prostředí“). Riziko

³ „Riziko vyplývající z ohrožování životního prostředí“ je definováno v odstavci 18 tohoto pokynu jako potenciální složka přirozeného rizika.

vyplývající z ohrožování životního prostředí může být tedy součástí přirozených rizik.

19. Příkladem rizika vyplývající z ohrožování životního prostředí na úrovni účetní závěrky je:

- riziko nákladů na zajištění souladu vyplývající z legislativních nebo smluvních požadavků,
- riziko nesouladu se zákony a nařízeními na ochranu životního prostředí a
- možný dopad zvláštních ekologických požadavků zákazníků a jejich potenciální reakce na chování účetní jednotky ve vztahu k životnímu prostředí.

20. Pokud auditor považuje riziko vyplývající z ohrožování životního prostředí za významnou součást hodnocení přirozených rizik, bude při jeho hodnocení během navrhování programu auditu vycházet z významných zůstatků účtů a ze skupin transakcí na úrovni důkazních informací (ISA 400, odst. 11).

21. Příkladem rizika vyplývajícího z ohrožování životního prostředí na úrovni zůstatků účtů nebo skupin transakcí je:

- rozsah, v jakém zůstatek účtu vychází ve spojitosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí ze složitých účetních odhadů (např. určení výše ekologické rezervy na odstranění kontaminované půdy a na budoucí obnovu lokality). Vodítko poskytuje auditorovi v těchto situacích standard ISA 540 – „Audit účetních odhadů“. Přirozené riziko může být vysoké, není-li k dispozici dostatek údajů, ze kterých by vycházel přiměřený odhad, např. z důvodu složitosti sanačních technologií,
- rozsah, v jakém je zůstatek účtu ovlivněn neobvyklou nebo nestandardní transakcí, která souvisí se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí.

Účetní systém a vnitřní kontrolní systém

22. Za navržení a fungování vnitřních kontrol, které mají pomáhat při dosahování náležité a účinné realizace podnikatelských činností, včetně aspektů spojených s ochranou životního prostředí, odpovídá vedení účetní jednotky. Způsob, jakým vedení získává kontrolu nad záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí, se v praxi různí:

- účetní jednotky, u kterých je riziko vyplývající z ohrožování životního prostředí nízké, nebo malé podniky budou své záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí sledovat a řídit pravděpodobně v rámci svého běžného účetního a vnitřního kontrolního systému,
- některé účetní jednotky, které působí v odvětvích s vysokou mírou výskytu rizika vyplývajícího z ohrožování životního prostředí, mohou pro tento účel navrhnout a do užívání zavést samostatný vnitřní kontrolní podsystém, který by odpovídal platným standardům pro

Systémy pro řízení záležitostí souvisejících s ochranou životního prostředí (EMS)⁴ a

- ostatní účetní jednotky navrhuji a používají všechny své kontroly ve sjednoceném kontrolním systému, který zahrnuje pravidla a postupy týkající se účetních, ekologických a dalších záležitostí (např. kvality, zdravotní nezávadnosti a bezpečnosti).
23. Pro účely auditora není tolik důležité, jakým způsobem vedení získá kontrolu nad záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí. Absence systému EMS sama ještě neznamená, že auditor musí dojít k závěru, že kontrola ekologických aspektů podnikání není dostatečná.
24. Pouze pokud mohou mít, dle názoru auditora, záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí významný vliv na účetní závěrku účetní jednotky, musí se auditor seznámit s důležitými pravidly a postupy účetní jednotky týkajícími se sledování a kontroly těchto záležitostí („kontroly účetní jednotky spojené s ochranou životního prostředí“), aby bylo možné naplánovat audit a navrhnout efektivní auditorský přístup. V takových případech věnuje auditor pozornost jen kontrolám spojeným s ochranou životního prostředí (v rámci účetního systému a vnitřního kontrolního systému nebo mimo ně), které jsou považovány za relevantní pro audit účetní závěrky.

Kontrolní prostředí

25. Při všech auditech se auditor seznamuje s kontrolním prostředím v míře dostatečné k vyhodnocení postojů členů statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, s jejich informovaností a činnostmi spojenými s vnitřními kontrolami a jejich významem v rámci účetní jednotky (ISA 400, odst. 19). Podmínky podobné těm, které jsou popsány v odstavci 24 tohoto pokynu, se vztahují i na povinnost auditora obeznámit se s kontrolním prostředím. Mezi faktory spojené se seznamováním se s kontrolním prostředím v souvislosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí patří:

- fungování představenstva a jeho výborů s ohledem na kontroly spojené s ochranou životního prostředí,
- filozofie vedení a provozní přístup k otázkám souvisejícím s životním prostředím, jako je snaha o zlepšení výsledků práce účetní jednotky z pohledu ochrany životního prostředí, zapojení do programů certifikace ve spojitosti se systémem EMS a dobrovolné zveřejňování hodnotících zpráv o vztahu k životnímu prostředí⁵. To zahrnuje také reakce vedení

⁴ Standardy pro EMS byly vydány Mezinárodní organizací pro standardizaci (ISO 14001 – „Systémy pro řízení záležitostí souvisejících s ochranou životního prostředí – specifikace s vodítkem pro použití“, Mezinárodní organizace pro standardizaci, Ženeva, první vydání 1996-09-01). Specifikace vyžaduje, aby organizace zapojené do řízení záležitostí spojených s ochranou životního prostředí navrhly a do užívání zavedly systematický přístup k řízení významných ekologických aspektů. Obsahuje také závazek postupného zlepšování. Jsou-li v některých zemích nebo regionech používány jiné standardy pro EMS, jako jsou standardy vydané Evropskou komisí jménem zapojení jednotky do Programu ekologického řízení a auditu (EMAS), mohou být jednotkou používány jako srovnávací vzory také tyto vnitrostátní nebo regionální standardy.

⁵ „Hodnotící zpráva o vztahu k životnímu prostředí“ je zpráva oddělená od účetní závěrky, ve které jednotka poskytuje třetím stranám kvalitativní informace o přijatých závazcích účetní jednotky ve

na vnější vlivy, jako jsou kontrolní požadavky regulačních orgánů a institucí dohlížejících na dodržování předpisů,

- organizační struktura účetní jednotky a metody přidělování pravomocí a povinností v oblasti provozních činností spojených s ochranou životního prostředí a regulačních požadavků,
- kontrolní systém vedení včetně oddělení interního auditu, provádění „auditů záležitostí spojených se životním prostředím“ (viz odstavec 45 tohoto pokynu), personálních pravidel a postupů a náležitého oddělení povinností.

Kontrolní postupy

26. Pokud auditor přihlíží k záležitostem a podmínkám zmíněným v odstavcích 18-20, může se stát, že dojde k závěru, že je potřeba obeznámit se s kontrolami vztahujícími se k životnímu prostředí. Mezi příklady kontrol vztahujících se k životnímu prostředí patří pravidla a postupy:

- ke sledování dodržování pravidel ochrany životního prostředí účetní jednotky i příslušných zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí,
- k zajištění fungování vhodného systému informací o životním prostředí, které může zahrnovat zaznamenávání fyzického objemu emisí a nebezpečného odpadu, ekologické charakteristiky výrobků, stížností od zainteresovaných osob, výsledků inspekcí provedených orgány dohledu, výskytu a dopadu incidentů apod.,
- umožňující porovnávání informací z oblasti ochrany životního prostředí s finančními daty, např. porovnání fyzického objemu vyprodukovaného odpadu s náklady na jeho likvidaci,
- k identifikaci potenciálních záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí a souvisejících podmíněných záležitostí ovlivňujících účetní jednotku.

27. Pokud má účetní jednotka zavedeny kontroly vztahující se k životnímu prostředí, zjišťuje auditor u osob odpovědných za dohled nad těmito kontrolami, zda byly identifikovány jakékoli záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí, které by mohly mít významný dopad na účetní závěrku.

28. Jednou z možností, jak může auditor získat přehled o kontrole, jakou má účetní jednotka nad záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí, je seznámit se s Hodnotící zprávou o vztahu k životnímu prostředí, byla-li vydána. V této zprávě jsou často popsány závazky a pravidla účetní jednotky z oblasti ochrany životního prostředí a její hlavní kontroly vztahující se k životnímu prostředí.

vztahu k těm aspektům podnikatelské činnosti, které mají vztah k životnímu prostředí, o její politice, postupech a cílech v této oblasti, o dosažených výsledcích v řízení vztahů mezi jejími procesy probíhajícími při podnikatelské činnosti a rizikem vyplývajícím z ohrožování životního prostředí a dále kvantitativní informace týkající se splnění závazků ve vztahu k životnímu prostředí.

Kontrolní riziko

29. Po obeznámení se s účetním systémem a s vnitřním kontrolním systémem se může stát, že auditor bude muset při hodnocení kontrolního rizika a při veškerém testování kontrol, které může být nutné v zájmu doložení hodnocení, posoudit vliv záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí. (Hodnocení kontrolního rizika auditorem je popsáno v odstavcích 21-39 standardu ISA400).

Vodítko k uplatnění standardu ISA 250 – „Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky“

30. Za zajištění toho, aby provozní činnosti účetní jednotky byly prováděny v souladu se zákony a nařízením, odpovídá vedení účetní jednotky. Vedení je dále odpovědné za prevenci a odhalování případů nesouladu se zákony a nařízením (standard ISA 250, odst. 9). V této souvislosti musí vedení brát v potaz:
- zákony a nařízení, které zavádějí odpovědnost za odstranění znečištění životního prostředí vyplývajícího z minulých událostí; tato odpovědnost se nemusí omezovat na vlastní činnosti účetní jednotky, ale může být uložena také stávajícímu vlastníkovu pozemků, na kterých vznikly škody předchozímu vlastníkovu („zástupná odpovědnost“),
 - zákony na kontrolu znečištění a na jeho prevenci, které jsou zaměřeny na identifikaci nebo regulaci zdrojů znečištění nebo na snižování emisí či vypouštění znečišťujících látek,
 - oprávnění vztahující se k ochraně životního prostředí, která v některých právních systémech podrobně popisují provozní podmínky účetní jednotky z pohledu ochrany životního prostředí, např. specifikují maximální úroveň emisí,
 - požadavky regulačních orgánů ve spojitosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí.
31. Změny v zákonech vztahujících se k ochraně životního prostředí by mohly mít závažné důsledky pro provoz účetní jednotky, a mohly by dokonce vést ke vzniku závazků týkajících se minulých událostí, jež se v době vzniku danými zákony neřídily. Příkladem z první kategorie je změna v nařízeních týkajících se hluku, která by mohla omezit budoucí využívání závodu nebo strojů. Příkladem z druhé skupiny by mohlo být rozšíření standardu, podle něhož by subjekt produkující odpad odpovídal za odpad zlikvidovaný v předchozích letech, i když likvidace odpovídala postupům platným v dané době.
32. Auditor není odpovědný a nemůže být považován za odpovědného za prevenci nesouladu se zákony a nařízením na ochranu životního prostředí. Jak bylo uvedeno v odstavci 9, odhalení případného porušení zákonů a předpisů na ochranu životního prostředí není obvykle v odborné kompetenci auditora. Při plánování auditu v souladu se standardy ISA se však uplatňuje odborně skeptický přístup, který připouští, že audit může odhalit podmínky nebo události, které by mohly vyvolat pochyby, zda účetní jednotka dodržuje

příslušné zákony a nařízení na ochranu životního prostředí, neboť nesoulad by mohl vést k výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce.

33. Při plánování auditu získává auditor obecný přehled o zákonech a nařízeních na ochranu životního prostředí, jejichž porušení by mohlo, dle reálných odhadů, vést ve vzniku významné nesprávnosti v účetní závěrce, a o pravidlech a postupech používaných účetní jednotkou v zájmu zajištění dodržování těchto zákonů a nařízení. Při získávání tohoto přehledu si je auditor vědom toho, že nesoulad s některými zákony a nařízeními na ochranu životního prostředí může mít závažný dopad na provoz účetní jednotky.
34. Aby získal obecný přehled o příslušných zákonech a nařízeních na ochranu životního prostředí, auditor:
- využívá dosavadních znalostí o podnikání účetní jednotky a o odvětví, v němž působí,
 - získává od vedení (včetně klíčových pracovníků odpovědných za záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí) informace o pravidlech a postupech účetní jednotky vztahujících se k dodržování příslušných zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí,
 - získává od vedení informace o zákonech a nařízeních na ochranu životního prostředí, které mohou mít dle odhadů zásadní vliv na provoz účetní jednotky. Nesoulad s těmito požadavky by mohl zapříčinit zastavení provozu účetní jednotky nebo zpochybnit její schopnost pokračovat nepřetržitě ve své činnosti,
 - hovoří s vedením o pravidlech a postupech přijatých za účelem identifikace, hodnocení a zaúčtování soudních sporů, vznesených nároků a vyměřených plateb.

Testy věcné správnosti

35. Tato část pokynu nabízí vodítko k provádění testů věcné správnosti, včetně uplatňování standardu ISA 620 – „Využití práce experta“.
36. Auditor přihlíží ke zjištěným mírám přirozeného a kontrolního rizika při určování povahy, časového průběhu a rozsahu testů věcné správnosti potřebných ke snížení rizika toho, že významná nesprávnost v účetní závěrce nebude odhalena, na přijatelnou úroveň, včetně všech významných nesprávností, jestliže účetní jednotka nezaúčtuje, neocení a nezveřejní správné dopady záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí.
37. Testy věcné správnosti zahrnují získání důkazů od vedoucích pracovníků odpovědných za přípravu účetní závěrky a klíčových pracovníků odpovědných za záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí. Auditor posoudí potřebu shromáždit doplňující důkazní informace podporující tvrzení týkající se ochrany životního prostředí ze zdrojů v rámci účetní jednotky i mimo ni. V určitých situacích se může stát, že auditor bude muset zvážit využití služeb expertů na ochranu životního prostředí.

38. Příklady testů věcné správnosti, které může auditor provést za účelem odhalení významné nesprávnosti v účetní závěrce související se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí, jsou popsány v příloze 2.
39. Většina důkazních informací, které má auditor k dispozici, má charakter přesvědčivé, nikoliv však průkazné informace. Auditor proto musí při určování toho, zda jsou plánované testy věcné správnosti vhodné, jednotlivě či jako soubor, použít odborný úsudek. Využití odborného úsudku může nabývat na důležitosti s rostoucím počtem obtíží při zaúčtovávání a oceňování dopadu záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí v účetní závěrce, např.:
- mezi činnostmi, která je příčinou vzniku ekologického problému, a odhalením tohoto problému účetní jednotkou nebo regulačním orgánem dochází obvykle ke značné časové prodlevě,
 - účetní odhady nemusejí mít zavedený a dlouhodobě používaný tvar nebo se může lišit jejich míra přiměřenosti vlivem počtu a povahy předpokladů souvisejících s určováním těchto odhadů,
 - zákony a nařízení na ochranu životního prostředí se vyvíjejí a jejich výklad může být složitý nebo nejednoznačný. Při hodnocení dopadu těchto zákonů a nařízení na ocenění některých aktiv (např. předmětů obsahujících azbest) může být nutná konzultace s odborníkem. V praxi může být také nesnadné činit přiměřené odhady pasiv z titulu známých závazků,
 - závazky mohou vzniknout jiným způsobem, než jako důsledek právních nebo smluvních povinností.
40. Během auditu, např. při osvojování si znalosti podnikání, při vyhodnocování přirozeného nebo kontrolního rizika nebo při provádění některých testů věcné správnosti, si může auditor povšimnout důkazů naznačujících existenci rizika, že účetní závěrka by mohla vlivem záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí obsahovat významné nesprávnosti. Příkladem mohou být následující situace:
- existence zpráv popisujících významné ekologické problémy, které byly sestaveny experty na ochranu životního prostředí, interními auditory nebo auditory zaměřenými na záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí,
 - porušení zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí citovaná v korespondenci s regulačními orgány nebo ve zprávách vydaných těmito orgány,
 - uvedení jména účetní jednotky ve veřejně přístupném rejstříku nebo plánu týkajícím se rekultivace kontaminované půdy (jestliže takový rejstřík nebo plán existuje),
 - zmínka o jednotce ve spojitosti se závažnou záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí v médiích,
 - zmínky týkající se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí v dopisech právníků,
 - důkazy o nákupech zboží a služeb týkajících se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, které jsou neobvyklé s ohledem na povahu podnikání účetní jednotky, a

- navýšení nebo nezvyklá částka ceny uhrazené za poradenské služby v oblasti životního prostředí nebo úhrada sankcí za porušení zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí.

V takovýchto situacích zvažuje auditor nutnost přehodnotit přirozené a kontrolní riziko a výsledný dopad na odhalené riziko. V případě potřeby může auditor dospět k rozhodnutí konzultovat případ s expertem na ochranu životního prostředí.

Expertí na ochranu životního prostředí

41. Za účetní odhady uvedené v účetní závěrce odpovídá (vedení účetní jednotky. Vedení může požádat specialisty, jako jsou právníci, inženýři nebo jiní experti na ochranu životního prostředí, o technickou radu, která by pomohla při sestavování účetních odhadů a informací, které mají být zveřejněny ve spojitosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí. Tito experti se mohou zapojit do procesu navrhování účetních odhadů a informací ke zveřejnění v různých fázích tohoto procesu a mohou např. asistovat vedení při:
 - určování situací, kdy je požadováno zaúčtování závazků a souvisejících odhadů (např. inženýr specializující se na ochranu životního prostředí může provést na pozemku předběžné šetření za účelem určení toho, zda je půda kontaminovaná, nebo právník bude požádán o určení právní odpovědnosti účetní jednotky za sanaci pozemku),
 - shromažďování potřebných údajů, ze kterých budou vycházet odhady, a při získávání podrobných informací, které musejí být zveřejněny v účetní závěrce (např. expert na ochranu životního prostředí může provést na pozemku testy, které by pomohly při určování povahy a rozsahu kontaminace a při výběru vhodných alternativních metod sanace pozemku) a
 - navrhování vhodného akčního plánu nápravy a při výpočtu nákladů na související následné činnosti.
42. Pokud auditor zamýšlí použít výsledky výše popsaných činností při provádění auditu, posoudí, zda práce provedená experty na ochranu životního prostředí odpovídá potřebám auditu, i způsobilost a objektivitu těchto expertů v souladu se standardem ISA 620 – „Využití práce experta“. Může se stát, že auditor bude potřebovat využít při tomto hodnocení služeb dalšího experta, provést dodatečné procedury nebo upravit zprávu auditora.
43. Jelikož ochrana životního prostředí je v rámci specializací novou oblastí, může být posouzení odborné způsobilosti expertů z tohoto odvětví obtížnější než v případě jiných disciplín, protože nemusí existovat žádná procedura udělování osvědčení či oprávnění příslušnými profesními orgány nebo tyto orgány nemusejí fungovat na bázi členství. V takové situaci bude zřejmě auditor muset přihlídnout ke zkušenostem a pověsti experta na ochranu životního prostředí.

44. Včasná a průběžná komunikace s expertem může auditorovi pomoci při seznamování se s povahou, rozsahem, cíli a omezeními znaleckého posudku. Posudek se může zabývat pouze jedním aspektem provozu účetní jednotky. Znalecký posudek může např. vycházet z odhadů nákladů spojených jen s jedním prvkem určité záležitosti (např. kontaminace půdy), nikoli z odhadu nákladů na všechny relevantní záležitosti (např. kontaminace půdy a spodní vody, včetně zástupné odpovědnosti uložené zákonem). Auditor rovněž musí s expertem probrat předpoklady, metody, postupy a zdrojová data použitá expertem.

Audit záležitostí spojených se životním prostředím

45. Audity záležitostí spojených se životním prostředím se v některých odvětvích stávají stále běžnější věcí.⁶ Termín „audit záležitostí spojených se životním prostředím“ má celou řadu významů. Tento audit mohou na základě rozhodnutí vedení účetní jednotky provádět externí nebo interní (experti (někdy společně s interními auditory)). V praxi jsou „audity záležitostí spojených se životním prostředím“ oprávněny provádět osoby z různých oborů. Audity jsou často realizovány týmem složeným z odborníků na různé disciplíny. Obvykle jsou „audity záležitostí spojených se životním prostředím“ prováděny na žádost vedení a pouze pro jeho interní potřeby. Předmětem těchto auditů mohou být nejrůznější skutečnosti, včetně kontaminace pozemků nebo dodržování zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí. „Audit záležitostí spojených se životním prostředím“ však nemusí být nutně ekvivalentem auditu hodnotící zprávy o vztahu k životnímu prostředí.

46. Auditor účetní závěrky účetní jednotky se může rozhodnout použít zjištění „auditů záležitostí spojených se životním prostředím“ jako náležitou důkazní informaci. V takovém případě si musí auditor určit, zda „audit záležitostí spojených se životním prostředím“ vyhovuje hodnoticím kritériím uvedeným ve standardech ISA 610 – „Posuzování práce interního auditu“ nebo ISA 620 – „Využití práce experta“. Důležitá kritéria, k nimž má být přihlédnuto, jsou následující:

- a) dopad výsledků auditu záležitostí spojených se životním prostředím na účetní závěrku,
- b) způsobilost a schopnosti týmu pracujícího na auditu záležitostí spojených se životním prostředím a objektivita auditorů, zejména pokud byli vybráni z řad zaměstnanců účetní jednotky,
- c) rozsah auditu záležitostí spojených se životním prostředím včetně reakcí vedení na doporučení, která z tohoto auditu vyplynula, a způsob doložení těchto reakcí,
- d) náležitá odborná péče vyvinutá týmem při provádění auditu záležitostí spojených se životním prostředím a
- e) správné nasměrování auditu, dohled nad ním a jeho prověření.

⁶ Směrnice pro účely „auditů záležitostí spojených se životním prostředím“ byly vydány Mezinárodní organizací pro standardizaci (ISO), „Směrnice pro provádění auditů záležitostí spojených se životním prostředím – obecné zásady“ (Mezinárodní organizace pro standardizaci, Ženeva, první vydání 1996-10-01).

Interní audit

47. Pokud má účetní jednotka oddělení interního auditu, auditor posuzuje, zda interní auditoři věnují v rámci svých činností interního auditu pozornost ekologickým aspektům provozu účetní jednotky. Jestliže tuto skutečnost auditor posuzuje, hodnotí vhodnost využití práce oddělení interního auditu pro účely auditu pomocí kritérií uvedených ve standardu ISA 610 – „Posuzování práce interního auditu“.

Prohlášení vedení k auditu

48. Standard ISA 580 – „Prohlášení vedení k auditu“ vyžaduje, aby auditor získal od vedení písemné prohlášení týkající se skutečností významných z pohledu účetní závěrky v případě, kdy není možné očekávat, že existují jiné důkazní informace. Většina důkazů, které má auditor ve spojitosti s dopadem záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí na účetní závěrku k dispozici, má charakter přesvědčivé, nikoliv však průkazné informace. Auditor proto bude zřejmě chtít získat zvláštní prohlášení o tom, že vedení:
- a) si není vědomo žádných významných závazků ani podmíněných závazků vyplývajících ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, ani závazků vyplývajících z nezákonných či potenciálně nezákonných úkonů,
 - b) si není vědomo žádných ostatních záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, které by mohly mít významný vliv na účetní závěrku,
 - c) je-li si vědomo existence těchto skutečností, zveřejnilo tyto skutečnosti náležitě v účetní závěrce.

Výkaznictví

49. Při přípravě výroku o účetní závěrce posuzuje auditor skutečnost, zda jsou vlivy záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí správně ošetřeny nebo zveřejněny v souladu s příslušným rámcem pro finanční výkaznictví. Auditor se kromě toho seznámí se všemi dalšími informacemi, které mají být uvedeny v účetní závěrce, aby odhalil všechny významné nesrovnalosti týkající se např. záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí.
50. Základními skutečnostmi při určování dopadu na zprávu auditora je hodnocení nejistot ze strany vedení a rozsah informací o těchto nejistotách zveřejňovaných v účetní závěrce. Auditor může dojít k závěru, že záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí zapříčinily výskyt významných nejistot nebo nesprávných informací uváděných v účetní závěrce. Mohou dokonce nastat situace, kdy podle názoru auditora přestává platit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Podrobné vodítko pro auditory v takovýchto situacích poskytují standardy ISA 700 – „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ a ISA 570 – „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

- 1. Jak bylo uvedeno v odstavci 3, tento pokyn poskytuje auditorům praktickou pomoc při identifikaci a náležitém ošetření záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí při auditu účetní závěrky. Toto vodítko mohou obecně obdobně využít auditoři specializující se na veřejný sektor při auditech účetních závěrek vlád a dalších subjektů z veřejného sektoru. Je však třeba poznamenat, že povaha a rozsah auditů subjektů z veřejného sektoru mohou být ovlivněny legislativou, regulačními opatřeními, různými nařízeními a ministerskými směrnicemi, které ukládají v souvislosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí plnění dalších povinností při auditu nebo při vydávání zpráv a výkazů.*
- 2. Stejně jako v soukromém sektoru se může stát, že auditoři budou muset při auditu účetních závěrek vlád a dalších subjektů z veřejného sektoru posoudit zaúčtování, ocenění a zveřejnění všech pasiv a podmíněných závazků ve spojitosti s ekologickými škodami. Pasiva nebo podmíněné závazky mohou vyplývat ze škod způsobených vykazující jednotkou nebo některou z jejích organizačních složek. Ve veřejném sektoru mohou však závazky či podmíněné závazky vznikat i v případech, kdy vláda přebírá odpovědnost za sanaci nebo za jiné náklady spojené se škodami způsobenými jinými subjekty, pokud např. nebyla otázka odpovědnosti vyřešena nebo pokud nelze přidělit odpovědnost konkrétnímu subjektu.*
- 3. Auditoři subjektů z veřejného sektoru jsou v některých zemích povinni podávat zprávy o případech nesouladu s nařízeními na ochranu životními prostředí zjištěných v průběhu auditu účetní závěrky, bez ohledu na to, zda tento nesoulad má či nemá významný dopad na účetní závěrku dané jednotky.*
- 4. Mezi povinnosti vlády může patřit rovněž kontrola dodržování zákonů a nařízení ve spojitosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí. Za plnění této kontrolní úlohy bude odpovídat konkrétní instituce z veřejného sektoru. Při provádění auditu účetní závěrky takové instituce může být nezbytné, aby auditor posoudil např. kontroly pokrývající vyměrování poplatků nebo sankcí a výběr těchto sankcí. U nedořešených případů může být nutné posouzení zaúčtování, ocenění a zveřejnění všech závazků a podmíněných závazků.*

Získávání znalostí podnikání z pohledu ochrany životního prostředí - příklady otázek

Účelem této přílohy je předložit příklady otázek, které si může auditor klást při získávání znalostí podnikání jednotky, včetně získávání přehledu o kontrolním prostředí a o kontrolních postupech jednotky z pohledu ochrany životního prostředí.

Tyto příklady jsou zde uváděny pouze pro informativní účely. Všechny uvedené otázky však nemusí nutně vyhovovat konkrétnímu případu a musejí být upraveny tak, aby odpovídaly konkrétním okolnostem doprovázejícím danou zakázku. V některých případech může auditor dojít k názoru, že není nutné věnovat se žádné ze těchto otázek.

Může se stát, že auditor bude muset při vyhodnocování odpovědí od pracovníků jednotky, které dostane na dotazy týkající se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, přistoupit ke konzultaci s expertem na ochranu životního prostředí.

Znalost podnikání

1. Působí účetní jednotka v oboru, který je vystaven značnému (riziku vyplývajícemu z ohrožování životního prostředí, jež by mohlo negativně ovlivnit účetní závěrku této jednotky?
2. Jaké problémy z pohledu ochrany životního prostředí hrozí obecně v odvětví, v němž účetní jednotka působí?
3. Které zákony a předpisy na ochranu životního prostředí se na účetní jednotku vztahují?
4. Jsou ve výrobcích účetní jednotky nebo v průběhu jejich výrobních procesů používány látky, které spadají do programu plánované redukce vyžadovaného legislativou nebo přijatého dobrovolně odvětvím, v němž tato jednotka působí?
5. Kontrolují instituce dohlížejí na dodržování zákonů a nařízení, zda účetní jednotka dodržuje požadavky oprávnění, zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí?
6. Přijaly instituce dohlížejí na dodržování zákonů a nařízení nějaká opatření nebo vydaly zprávy, které by mohly mít negativní dopad na účetní jednotku a její účetní závěrku?
7. Jsou plánována opatření k prevenci, snížení rozsahu nebo k nápravě škod na životním prostředí nebo projekty na ochranu obnovitelných a neobnovitelných zdrojů?

8. Byly jednotce v minulosti vyměřeny pokuty nebo byly proti ní nebo členům jejich statutárních orgánů vedeny soudní spory ve spojitosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí? Pokud ano, jaké byly důvody takových kroků?
9. Prohibují v současnosti nějaké soudní spory týkající se dodržování zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí?
10. Jsou rizika vyplývající z ohrožování životního prostředí pokryta pojištěním?

Kontrolní prostředí a kontrolní postupy

11. Jaký je obecně přístup a provozní strategie vedení ve vztahu ke kontrole záležitostí spojených se životním prostředím? (Vyhodnotí auditor na základě svých znalostí o jednotce.)
12. Je součástí provozní struktury účetní jednotky přidělování povinností souvisejících s kontrolou záležitostí spojených se životním prostředím konkrétním osobám, včetně oddělování těchto povinností?
13. Má účetní jednotka zaveden informační systém související se záležitostmi spojenými se životním prostředím, který odpovídá požadavkům regulačních orgánů nebo vlastnímu vyhodnocení rizik vyplývajících z ohrožování životního prostředí provedenému společností? Tento systém může poskytovat např. informace o množství emisí a nebezpečného odpadu, o ekologické vyváženosti, o ekologických vlastnostech výrobků a služeb účetní jednotky, o výsledcích inspekci provedených institucemi dohlížejícími na dodržování zákonů a nařízení, informace o výskytu a dopadu incidentů a o počtu stížností předložených zainteresovanými osobami.
14. Má účetní jednotka zaveden Systém pro řízení záležitostí souvisejících s ochranou životního prostředí (EMS)? Pokud ano, bylo k tomuto systému vydáno osvědčení nezávislým certifikačním orgánem? K povoleným standardům pro systémy EMS patří mezinárodní standard ISO 14001 a Program ekologického řízení a auditu (EMAS) Evropské komise.
15. Zveřejnila účetní jednotka (z vlastního rozhodnutí) hodnotící zprávu o vztahu k životnímu prostředí? Pokud ano, byla tato zpráva ověřena nezávislou třetí stranou?
16. Jsou v jednotce zavedeny kontrolní postupy k identifikaci a hodnocení rizik vyplývajících z ohrožování životního prostředí, ke kontrole dodržování zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí a ke sledování případných změn v legislativě týkající se ochrany životního prostředí, které by mohly mít na účetní jednotku vliv?
17. Používá účetní jednotka kontrolní postupy k řešení stížností týkajících se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, včetně zdravotních problémů, předložených zaměstnanci nebo třetími stranami?

18. Používá účetní jednotka kontrolní postupy k nakládání s nebezpečným odpadem a k jeho likvidaci v souladu s legislativními požadavky?
19. Jsou zavedeny kontrolní postupy k identifikaci a vyhodnocování ekologických rizik spojených s výrobky a službami účetní jednotky a jsou zákazníci náležitě informováni o preventivních opatřeních pro případ potřeby?
20. Je si vedení vědomo existence následujících rizik a jejich případného dopadu na účetní závěrku účetní jednotky:
 - riziko vzniku závazku spojeného s kontaminací půdy, podzemní vody nebo povrchové vody,
 - riziko vzniku závazku spojeného se znečištěním vzduchu nebo
 - nevyřízené stížnosti zaměstnanců nebo třetích stran týkající se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí?

Testy věcné správnosti sloužící k odhalení významných nesprávností vyplývajících ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí

Účelem této přílohy je předložit příklady testů věcné správnosti, které může auditor provést za účelem odhalení významných nesprávností vyplývajících ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí.

Tyto příklady jsou zde uváděny pouze pro informativní účely. Všechny uvedené postupy však nemusejí nutně vyhovovat konkrétnímu případu a musejí být upraveny tak, aby odpovídaly daným okolnostem doprovázejícím danou zakázku. V některých případech může auditor dojít k názoru, že není nutné provádět žádnou z těchto procedur.

Může se stát, že auditor bude muset při vyhodnocování výsledků testů věcné správnosti v souvislosti se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí přistoupit ke konzultaci s expertem na ochranu životního prostředí. Rozhodnutí využít služeb experta vychází z odborného úsudku a závisí na okolnostech a skutečnostech, jako je technická situace a složitost a významnost položek, kterých se daný případ týká.

Obecné záležitosti

Obecná prověrka dokumentace

1. Prostudovat zápisy z jednání představenstva, auditorských výborů nebo jiných podvýborů představenstva, které odpovídají za záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí.
2. Prostudovat veřejně přístupné informace o daném odvětví, aby bylo možné odhalit stávající nebo případné budoucí záležitosti ve vztahu k životnímu prostředí. Prostudovat také případné veřejně dostupné komentáře v médiích.
3. Jsou-li k dispozici, prostudovat:
 - zprávy vydané experty na ochranu životního prostředí o jednotce, jako je hodnocení pozemků nebo studie o dopadech na životní prostředí,
 - zprávy oddělení interního auditu,
 - zprávy o auditech záležitostí souvisejících se životním prostředím,
 - zprávy o zvláštních šetřeních,
 - zprávy vydané regulačními orgány a korespondenci s těmito orgány,
 - (veřejně přístupné) rejstříky nebo plány sanace pozemků,
 - hodnotící zprávy o vztahu k životnímu prostředí vydané účetní jednotkou,
 - korespondenci s orgány dohlížejícími na dodržování zákonů a nařízení a
 - korespondenci s právníky účetní jednotky.

Využívání práce dalších osob

4. Je-li využívána práce experta na ochranu životního prostředí (např. pokud expert zjišťuje povahu a rozsah kontaminace, prověřuje náhradní způsoby sanace pozemku) a výsledek této práce je zaúčtován nebo zveřejněn v účetní závěrce:
 - a) posoudit dopad výsledků práce experta na účetní závěrku,
 - b) zhodnotit odbornou způsobilost a objektivitu experta na ochranu životního prostředí,
 - c) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že rozsah práce experta na ochranu životního prostředí odpovídá účelu auditu účetní závěrky a
 - d) vyhodnotit vhodnost použití práce experta jako důkazní informace.
5. Pokud se interní auditor věnoval v rámci interního auditu některým ekologickým aspektům provozu účetní jednotky, posoudit vhodnost práce interních auditorů pro účely auditu účetní závěrky s přihlédnutím ke kritériím uvedeným ve standardu ISA 610 – „Posuzování práce interního auditu“.
6. Jestliže byl proveden „audit záležitostí spojených se životním prostředím“ a zjištění tohoto auditu by mohla být důkazními informacemi při auditu účetní závěrky,⁷:
 - a) posoudit dopad výsledků auditu záležitostí spojených se životním prostředím na účetní závěrku,
 - b) vyhodnotit odbornou způsobilost a objektivitu „auditora/ auditorského týmu specializujícího se na záležitosti spojené se životním prostředím“,
 - c) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda rozsah auditu záležitostí spojených se životním prostředím odpovídá potřebám auditu účetní závěrky a
 - d) vyhodnotit vhodnost využití práce auditora specializujícího se na záležitosti spojené se životním prostředím jako důkazní informace.

Pojištění

7. Získat informace o tom, zda stávající (nebo předchozí) pojištění pokrývá rizika vyplývající z ohrožování životního prostředí a projednat tuto záležitost s vedením.

Prohlášení vedení účetní jednotky

8. Získat písemná prohlášení vedení účetní jednotky potvrzující, že vedení posoudilo dopady záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí na účetní závěrku a že:

⁷ „Audit záležitostí spojených se životním prostředím“ – viz odstavec 45.

- a) si není vědomo žádných významných závazků ani podmíněných závazků vyplývajících ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, ani závazků souvisejících s nezákonnou nebo potenciálně nezákonnou činností,
- b) si není vědomo žádných záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, které by mohly vést k významnému snížení hodnoty aktiv, nebo
- c) bylo-li si těchto skutečností vědomo, poskytlo auditorovi veškerá fakta s těmito skutečnostmi související.

Dceřiné společnosti

- 9. Od auditorů dceřiných společností získat informace o tom, zda dceřiná společnost dodržuje příslušné místní zákony a nařízení na ochranu životního prostředí, a o jejich případném dopadu na účetní závěrku dceřiných společností.

Aktiva

Nákupy pozemků, budov a zařízení

- 10. U nákupů pozemků, budov a zařízení provedených během období (přímo účetní jednotkou, nebo nepřímo prostřednictvím akvizice dceřiné společnosti) získat informace o procedurách zvláštního šetření, které vedení provedlo za účelem posouzení vlivu záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí při určování kupní ceny s přihlédnutím ke zjištěním šetření o možnostech nápravy a k závazkům spojeným se sanací pozemků.

Dlouhodobé investice

- 11. Seznámit se s údaji o dlouhodobých investicích uvedenými v účetní závěrce, projednat tyto údaje s odpovědnými pracovníky a posoudit vliv všech záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí zveřejněných v účetní závěrce na ocenění investic.

Snížení hodnoty aktiv

- 12. Získat informace o veškerých plánovaných změnách v investičním majetku, např. v návaznosti na změny v legislativě týkající se ochrany životního prostředí nebo v obchodní strategii a posoudit vliv těchto změn na ocenění těchto aktiv nebo společnosti jako celku.
- 13. Získat informace o pravidlech a postupech sloužících k posouzení potřeby snížit účetní hodnotu aktiv v situacích, kdy dojde ke snížení hodnoty aktiv vlivem působení záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí.
- 14. Získat informace o shromážděných datech, ze kterých mají vycházet co nejpřesnější odhady a předpoklady výsledného stavu, jež poslouží k určení odpisu hodnoty aktiv vlivem snížení jejich hodnoty.
- 15. Prostudovat dokumentaci dokládající míru případného snížení hodnoty aktiv a projednat tuto dokumentaci s vedením.

16. U veškerých snížení hodnoty aktiv spojených se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí, k nimž došlo v předchozích obdobích, posoudit, zda předpoklady, ze kterých vycházelo odepsání související účetní hodnoty aktiv, stále platí.

Realizovatelnost nároků

17. Posoudit realizovatelnost nároků souvisejících se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí, které jsou uvedeny v účetní závěrce.

Pasiva, rezervy a podmíněné závazky

Úplnost pasiv, rezerv a podmíněných závazků

18. Získat informace o pravidlech a postupech zavedených za účelem pomoci při identifikaci pasiv, rezerv a podmíněných závazků vyplývajících ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí.
19. Získat informace o událostech a okolnostech, které mohou vést ke vzniku pasiv, rezerv nebo podmíněných závazků vyplývajících ze záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí, např.:
- porušení zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí,
 - upozornění na porušení zákonů a nařízení na ochranu životního prostředí nebo pokuty za jejich porušení,
 - nároky a případné nároky na náhradu za ekologické škody.
20. Pokud byly identifikovány náklady na sanaci, budoucí odstraňování škod nebo na rekultivaci či pokuty za nesoulad se zákony a nařízeními na ochranu životního prostředí, získat informace o veškerých souvisejících nárocích nebo případných nárocích.
21. Získat a pročíst korespondenci s regulačními orgány týkající se záležitostí souvisejících s ochranou životního prostředí a prověřit, zda tato korespondence obsahuje náznaky existence pasiv, rezerv nebo podmíněných závazků.
22. Ve spojitosti s nemovitostmi opuštěnými, pořízenými nebo uzavřenými v průběhu sledovaného období zjistit, zda existují požadavky na sanaci pozemku nebo plány na budoucí odstranění znečištění a rekultivaci.
23. Ve spojitosti s nemovitostmi prodanými během sledovaného období (a v předchozích obdobích) zjistit, zda existují jakékoli závazky týkající se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí vyplývající ze smlouvy nebo ze zákona.
24. Provést analytické postupy a prověřit, je-li to možné, vztahy mezi finančními informacemi a kvantitativními informacemi uvedenými v záznamech účetní jednotky týkající se ochrany životního prostředí (např. vztah mezi

spotřebovanými surovinami a spotřebovanou energií a produkcí odpadu či emisí, s přihlédnutím k závazkům účetní jednotky spojeným s náležitou likvidací odpadu nebo s dodržením určité hladiny emisí).

Účetní odhady

25. Seznámit se s procesem, který vedení používá k sestavování účetních odhadů a informací zveřejňovaných v účetní závěrce, a tento proces prověřit:
 - a) posoudit dostatečnost práce provedené expertem na ochranu životního prostředí na žádost vedení, pokud byla jeho práce využita, s použitím kritérií uvedených ve standardu ISA 620 – „Využití práce experta“,
 - b) prověřit shromážděné údaje, ze kterých vycházejí odhady,
 - c) posoudit, zda jsou údaje pro daný účel relevantní, spolehlivé a dostatečné,
 - d) vyhodnotit, zda jsou použité předpoklady navzájem slučitelné a zda souhlasí s podpůrnými údaji, relevantními historickými daty a údaji o příslušném odvětví,
 - e) posoudit, zda mohou změny v podnikání nebo v odvětví vést k tomu, že se další faktory stanou z pohledu předpokladů významnými,
 - f) zvážit potřebu využití práce experta na ochranu životního prostředí ve spojitosti s ověřením některých předpokladů,
 - g) prověřit výpočty provedené vedením při převodu předpokladů do podoby účetních odhadů a
 - h) posoudit, zda nejužší vedení prověřilo a schválilo významné účetní odhady související se záležitostmi ve vztahu k životnímu prostředí.
26. Pokud nejsou odhady vedení správné, získat nezávislý odhad, který by podpořil správnost odhadu vedení.
27. U pasiv, rezerv či podmíněných závazků týkajících se záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí posoudit, zda předpoklady spojené s těmito odhady stále platí.
28. Porovnat odhady závazků týkajících se jednoho místa (např. odhady spojené s rekultivací nebo budoucím odstraněním znečištění a náklady na rekultivaci konkrétního místa):
 - a) s odhady závazků u dalších míst s podobnými ekologickými problémy,
 - b) se skutečnými náklady, které vznikly u podobných míst, nebo
 - c) s odhady nákladů na ekologické závazky zohledněné v prodejní ceně u podobných míst, která byla během sledovaného období prodána.

Prověрка dokumentace

29. Pročíst a vyhodnotit dokumentaci podporující výši ekologických závazků, rezerv nebo podmíněných závazků a projednat tuto dokumentaci s osobami, které jsou za ni odpovědné. Touto dokumentací se rozumí:
 - studie sanace nebo rekultivace,

- nabídky na provedení sanace nebo budoucího odstranění znečištění či rekultivace a
- korespondence s právními zástupci týkající se výše nároků nebo sankcí.

Zveřejnění informací

30. Provéřit správnost informací zveřejněných v účetní závěrce o dopadech záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí na účetní závěrku.

„Tento mezinárodní auditorický pokyn pro praxi IAPS 1010 „Posuzování záležitostí ve vztahu k životnímu prostředí při auditu účetní závěrky“ zveřejněný Radou pro auditorické a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorických a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorických a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.