

**MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVÉREK,  
OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK  
A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB**

---

**VYDÁNÍ 2013  
ČÁST II**

**MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH**

**International Federation of Accountants**  
**529 Fifth Avenue, 6th Floor**  
**New York, New York 10017 USA**

Tuto publikaci vydala Mezinárodní federace účetních (IFAC). Posláním IFAC je sloužit veřejnému zájmu tím, že v celosvětovém měřítku posiluje postavení auditorské profese a přispívá k rozvoji silných mezinárodních ekonomik vydáváním a prosazováním vysoce kvalitních odborných standardů, podporou jejich mezinárodního sblížení a zaujímáním stanoviska k otázkám veřejného zájmu, u nichž je odborný názor auditorské profese nanejvýš relevantní.

Tuto publikaci je možno zdarma stáhnout z internetových stránek IFAC na adrese <http://www.ifac.org>. Schválený text je zveřejněn v angličtině.

IFAC vítá jakékoliv připomínky, které byste chtěli k obsahu této publikace uplatnit. Připomínky zasílejte na výše uvedenou adresu nebo zasílejte prostřednictvím e-mailu na adresu [IAASBpubs@ifac.org](mailto:IAASBpubs@ifac.org)

Tyto mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 zveřejněné Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, nezávislým orgánem IFAC, v září 2013 v anglickém jazyce byly přeloženy do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v prosinci 2013 a zveřejněny se souhlasem IFAC. O průběhu překladu mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text všech dokumentů je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce.

Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 v anglickém jazyce © 2013 IFAC. Všechna práva vyhrazena.

Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2013 v českém jazyce © 2013 IFAC. Všechna práva vyhrazena.

*PŮVODNÍ NÁZEV “Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, ČÁST I a II, vydání 2013 “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, VOLUME I and VOLUME II, 2013 EDITION ISBN: 978-1-60815-152-3*

*This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in September 2013 in the English language, has been translated into Czech by the Chamber of Auditors of the Czech Republic in December 2013 and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of all Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition is that published by IFAC in the*

*English language.*

*English language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition © 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.*

*Czech language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume I and Volume II, 2013 Edition © 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.*

*Original title “Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, ČÁST I a Část II, vydání 2013 “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, VOLUME I AND VOLUME II, 2013 EDITION*

*ISBN: 978-1-60815-152-3*

# MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB

## ČÁST II

### OBSAH

Strana

#### RÁMEC

Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky ..... 1

#### **2000 – 2699 Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)**

2400 Zakázky spočívající v prověrcce účetní závěrky (dříve ISA 910)..... 20

2410 Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky  
..... 39

#### **OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY JINÉ NEŽ AUDITY NEBO PROVĚRKY HISTORICKÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ**

#### **3000 – 3699 Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)**

##### **3000 – 3399 PRO VŠECHNY OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY**

3000 Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací  
..... 77

##### **3400 – 3699 PRO SPECIFICKÝ DRUH ZAKÁZEK**

3400 Posouzení předpokládaných finančních informací (dříve ISA 810)..... 95

3402 Ověřovací zprávy o kontrolách v servisní organizaci..... 103

3410 Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů..... 143

3420 Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací  
uvedených v prospektu..... 214

#### **SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY**

#### **4000 – 4699 Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)**

4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi..... 243

4410 Zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky (revidované znění) ..... 251

#### **NOVÉ A REVIDOVANÉ STANDARDY**

#### **2000 – 2699 Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)**

2400 Prověrky historických účetních závěrek (revidované znění) ..... 286

# MEZINÁRODNÍ RÁMEC PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY

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

## OBSAH

---

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

---

## Úvod

1. Tento Rámec vymezuje a popisuje náležitosti a cíle ověřovacích zakázek a určuje zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní auditorské standardy (ISA), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) a Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE). Poskytuje referenční rámec pro:
  - (a) odborné účetní vykonávající veřejnou praxi („odborníky“), kteří provádějí ověřovací zakázky. Odborné účetní působící ve veřejném sektoru odkazujeme na Perspektivu veřejného sektoru na konci tohoto Rámce. Odborní účetní, kteří nepůsobí ani ve veřejné praxi, ani ve veřejném sektoru, by měli při provádění ověřovacích zakázek tento Rámec vzít do úvahy,<sup>1</sup>
  - (b) další osoby zapojené do ověřovacích zakázek včetně předpokládaných uživatelů zprávy o ověření a odpovědných stran a
  - (c) Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB) při vytváření standardů ISA, ISRE a ISAE.
  
2. Tento Rámec nevytváří standardy ani neuvádí požadavky týkající se postupů pro provádění ověřovacích zakázek. Základní zásady, klíčové postupy a související vodítka pro provádění ověřovacích zakázek v souladu s koncepty obsaženými v tomto Rámci obsahují standardy ISA, ISRE a ISAE. Vztah Rámce a standardů ISA, ISRE a ISAE je vysvětlen v kapitole „Struktura předpisů vydaných IAASB“ ve vydání Mezinárodních předpisů v oblasti auditu, ověřování a etiky (*Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*).
  
3. Přehled tohoto Rámce:
  - *Úvod:* Tato kapitola pojednává o ověřovacích zakázkách, které provádějí odborníci. Poskytuje referenční rámec pro odborníky a další osoby zabývající se ověřovacími zakázkami, např. osoby, které odborníka najímají („najímající stranu“).
  - *Vymezení a cíl ověřovacích zakázek:* V této kapitole se vymezují ověřovací zakázky a stanovují se cíle dvou typů ověřovacích zakázek, které může odborník provádět. V tomto Rámci se tyto dva typy ověřovacích zakázek nazývají zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu.<sup>2</sup>
  - *Předmět Rámce:* V této kapitole se rozlišují ověřovací zakázky a jiné typy zakázek, jako jsou např. poradenské zakázky.
  - *Přijetí zakázky:* V této kapitole se stanovuje, co musí být splněno, než může odborník ověřovací zakázku přijmout.

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

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

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

### Etické zásady a standardy pro řízení kvality

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

### Vymezení a cíl ověřovací zakázky

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

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

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

- rozpoznání, oceňování, prezentace a zveřejnění obsažená v účetních závěrkách (výsledek) vyplývají z aplikace rámce účetního výkaznictví pro rozpoznání, oceňování, prezentaci a zveřejnění, jako jsou např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), (kritéria) na finanční situaci subjektu, finanční výkonnost a peněžní toky (předmět zakázky),
- tvrzení o účinnosti vnitřního kontrolního systému (výsledek) vycházející z aplikace rámce pro hodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému, např. rámce COSO<sup>4</sup> nebo principů CoCo<sup>5</sup>, (kritéria) na vnitřní kontrolní systém, postup (předmět zakázky).

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

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

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

11. Podle tohoto Rámce smí odborník provádět dva typy ověřovacích zakázek, a to zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu. Cílem zakázky poskytující přiměřenou jistotu je za daných okolností zakázky<sup>6</sup> snížit riziko

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

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

<sup>6</sup> Okolnosti zakázky zahrnují podmínky zakázky včetně toho, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo o zakázku poskytující omezenou jistotu, dále charakteristiky předmětu zakázky, kritéria, jež se



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

## Předmět Rámce

12. Ne všechny zakázky, jež odborníci provádějí, jsou ověřovací zakázky. Mezi jiné často prováděné zakázky, které nesplňují výše uvedenou definici (a tudíž se na ně tento Rámec nevztahuje), patří následující:
- zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní standardy pro související služby, např. dohodnuté postupy a sestavení účetních či jiných informací.
  - příprava daňových přiznání, kde se nevyslovuje žádný závěr vyjadřující jistotu.
  - poradenské zakázky,<sup>7</sup> např. poradenství v oblasti řízení a daňové poradenství.
13. Ověřovací zakázka může být součástí větší zakázky, např. když poradenská zakázka ohledně akvizice podniku zahrnuje požadavek poskytnout jistotu týkající se historických či budoucích účetních informací. Za takovýchto okolností je tento Rámec relevantní pouze pro tu část zakázky, v níž se poskytuje ujištění.
14. Následující zakázky splňující definici obsaženou v odst.7 nemusejí být prováděny v souladu s tímto Rámcem:
- (a) zakázky, kde se svědčí v soudním řízení týkajícím se účetnictví, auditu, zdanění nebo jiných otázek, a
  - (b) zakázky zahrnující odborné výroky, názory nebo formulace, z nichž si uživatel může vyvodit určitou jistotu, pokud platí všechny následující body:
    - (i) tyto výroky, názory či formulace jsou pro celou zakázku pouze vedlejší,
    - (ii) ve zprávě je výslovně uvedeno, že vydaná písemná zpráva je určena pouze předpokládaným uživatelům uvedeným v této zprávě,
    - (iii) na základě písemné dohody s vyjmenovanými předpokládanými uživateli není zakázka zamýšlena jako ověřovací zakázka a
    - (iv) zakázka není ve zprávě odborného účetního předkládána jako ověřovací zakázka.

---

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

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

**Zprávy o jiných než ověřovacích zakázkách**

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

**Přijetí zakázky**

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

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

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

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

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

### **Náležitosti ověřovací zakázky**

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

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

### **Třístranný vztah**

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

*Odborník*

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

*Odpovědná strana*

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

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

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

*Předpokládání uživatelé*

27. Předpokládání uživatelé jsou buď jedna osoba, více osob nebo skupina osob, pro něž odborník připravuje zprávu o ověření. Jedním z předpokládaných uživatelů může být odpovědná strana, ale nikoli pouze ona.
28. Tam, kde je to účelné, je zpráva o ověření adresována všem předpokládaným uživatelům, avšak v některých případech zde mohou být i další uživatelé. Odborník

nemusí být schopen určit všechny uživatele, kteří budou zprávu o ověření číst, zejména existuje-li mnoho osob, které k ní mají přístup. V takovýchto případech, především tam, kde pravděpodobně mají případní čtenáři širokou škálu zájmů o předmět zakázky, mohou být předpokládání uživatelé omezeni na hlavní osoby mající významný a společný zájem na dění v podniku. Předpokládané uživatele lze určit různým způsobem, např. dohodou mezi odborníkem a odpovědnou stranou nebo ze zákona.

29. Tam, kde je to účelné, se předpokládání uživatelé nebo jejich zástupci spolu s odborníkem a odpovědnou stranou (a najímající stranou, pokud se liší) podílejí na stanovení požadavků zakázky. Nicméně bez ohledu na zapojení ostatních a na rozdíl od dohodnutých postupů (jejichž výsledkem je zpráva o dohodnutých postupech, a nikoli závěr):

- (a) odborník odpovídá za stanovení podstaty, časového plánu a rozsahu prováděných postupů a
- (b) odborník je povinen zabývat se jakoukoli skutečností, jíž si povšimne a která by měla za následek významnou (materiální) změnu pohledu na informace o předmětu zakázky.

30. V některých případech předpokládání uživatelé (např. bankéři a regulátoři) vyžadují, aby odpovědná strana (a najímající strana, pokud se liší) zajistila, aby se ověřovací zakázka provedla pro specifický účel. Pokud se zakázky provádějí pro specifické předpokládané uživatele nebo pro specifický účel, odborník zváží, zda ve zprávě o ověření vymezí její použití pouze na tyto uživatele nebo na tento účel.

### **Předmět zakázky**

31. Předmět zakázky a informace o předmětu ověřovací zakázky mohou mít mnoho forem, např.:

- Finanční výkonnost nebo podmínky (např. historická či budoucí finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky); informací o předmětu zakázky může být rozpoznání, oceňování, prezentace a zveřejnění obsažené v účetních závěrkách.
- Nefinanční výkonnost nebo podmínky (např. výkonnost subjektu); informací o předmětu zakázky mohou být klíčové ukazatele efektivnosti a účinnosti.
- Fyzické charakteristiky (např. kapacita zařízení); informací o předmětu zakázky mohou být dokumenty obsahující technické specifikace.
- Systémy a postupy (např. vnitřní kontrolní systém nebo systém informačních technologií); informací o předmětu zakázky mohou být tvrzení o účinnosti.
- Chování (např. řízení podniku, soulad s nařízeními, řízení lidských zdrojů); informací o předmětu zakázky může být prohlášení o shodě nebo prohlášení o účinnosti.

32. Předměty zakázky mají různé charakteristiky včetně míry, podle níž jsou informace o těchto předmětech kvalitativní versus kvantitativní, objektivní versus subjektivní,

historické versus budoucí, a vztahují se k bodu v čase nebo pokrývají určité období. Takovéto charakteristiky ovlivňují:

- přesnost, s níž lze předmět zakázky hodnotit nebo oceňovat vůči kritériím, a
- přesvědčivost dostupných důkazů.

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

33. Vhodný předmět zakázky je:

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

## Kritéria

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

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

36. Vhodná kritéria mají následující charakteristiky:

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

- (d) Nestrannost: nestranná kritéria napomáhají vytvářet nezaujaté závěry.
- (e) Srozumitelnost: srozumitelná kritéria napomáhají vytvářet závěry, jež jsou jasné, úplné a které nelze výrazně odlišně interpretovat.

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

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

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

## Důkazy

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

### *Profesní skepticismus*

40. Odborník plánuje a provádí ověřovací zakázku s profesním skepticismem a uvědomuje si, že mohou existovat okolnosti, v důsledku nichž obsahují informace o

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

předmětu zakázky významné (materiální) nesprávnosti. Profesní skepticismus znamená, že odborník kriticky posuzuje platnost získaných důkazů, a dává pozor na důkazy, které popírají nebo zpochybňují spolehlivost dokumentů či prohlášení odpovědné strany. Např. v průběhu zakázky profesní skepticismus je zapotřebí proto, aby odborník omezil riziko přehlédnutí podezřelých okolností, riziko přílišného zobecňování při vyvozování závěrů z pozorování a riziko používání chybných předpokladů při stanovování charakteru, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazů a hodnocení výsledků těchto postupů.

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

#### *Dostatečnost a vhodnost důkazů*

42. Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazů. Vhodnost je oproti tomu měřítkem kvality důkazů, tj. jejich relevance a spolehlivosti. Kvantitu důkazů, které jsou zapotřebí, ovlivňuje riziko, že budou informace o předmětu zakázky významně (materiálně) zkreslené (čím vyšší riziko zde je, tím více důkazů bude zpravidla potřeba), a též kvalita těchto důkazů (čím je kvalita vyšší, tím méně důkazů může být požadováno). Stejně tak je propojena i dostatečnost a vhodnost důkazů. Pouhé získávání většího množství důkazů však nemůže vyvážit špatnou kvalitu těchto důkazů.
43. Spolehlivost důkazů je ovlivňována jejich zdrojem a podstatou a závisí na konkrétních okolnostech, za nichž byly tyto důkazy získány. Spolehlivost různých typů důkazů lze zobecňovat, ale pro tato zobecnění platí důležité výjimky. I když se důkazy získávají ze zdrojů externích vůči subjektu, mohou existovat okolnosti, které mohou spolehlivost získaných informací ovlivnit. Např. důkazy získané z nezávislého externího zdroje nemusí být spolehlivé, jestliže zdroj není dobře informován. I přestože se mohou vyskytnout výjimky, následující zobecnění týkající se spolehlivosti důkazů mohou být užitečné:
- Důkazy jsou spolehlivější, když jsou získány z nezávislých zdrojů vně subjektu.
  - Důkazy, které jsou generovány interně, jsou spolehlivější, když jsou účinné související kontroly.
  - Důkazy získané přímo odborníkem (např. pozorování týkající se použití kontroly) jsou spolehlivější než důkazy získané nepřímou nebo dovozením (např. dotazováním na použití kontroly).
  - Důkazy jsou spolehlivější, jestliže mají podobu záznamu, ať již listinného, nebo elektronického, příp. v jiném médiu (např. zápis pořizovaný během jednání je spolehlivější než následné ústní prohlášení).
  - Důkazy ve formě originálních dokumentů jsou spolehlivější než důkazy ve formě fotokopií nebo faxových zpráv.



44. Odborník obvykle získává větší jistotu z konzistentních důkazů získaných z různých zdrojů či majících různou podstatu než z jednotlivých důkazů, jež zvažuje individuálně. Nadto může shromažďování důkazů získaných z různých zdrojů či majících různou podstatu naznačit, že konkrétní důkaz není spolehlivý. Např. potvrzení informací získaných ze zdroje nezávislého na subjektu může zvýšit jistotu, kterou odborník získává z prohlášení odpovědné strany. A naopak nejsou-li informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje, stanoví odborník, jaké další postupy shromažďování důkazů jsou zapotřebí k tomu, aby se tento nesoulad vyřešil.
45. Pokud jde o získávání dostatečného množství vhodných důkazů, je zpravidla obtížnější získat jistotu o informacích o předmětu zakázky pokrývajícím určité období než o informacích o předmětu zakázky v daném časovém okamžiku. Kromě toho jsou závěry o postupech většinou omezeny na období, které pokrývá zakázka, a odborník tudíž neposkytuje žádné závěry o tom, zda budou postupy daným způsobem fungovat i v budoucnu.
46. Odborník zvažuje vztah mezi náklady na získávání důkazů a užitečností získaných důkazů. Obtížnost či náklady, které je zapotřebí vynaložit, však samy o sobě nejsou oprávněným důvodem pro vynechání postupu shromažďování důkazů, který nelze nijak nahradit. Odborník používá při hodnocení kvantity a kvality důkazů odborný úsudek a profesní skepticismus, a tudíž i dostatečnost a vhodnost, aby zprávu o ověření podpořil.

#### *Významnost (materialita)*

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

#### *Riziko ověřovací zakázky*

48. Riziko ověřovací zakázky je riziko, že odborník vyjádří nesprávný závěr, pokud informace o předmětu zakázky obsahují významné (materiální) nesprávnosti.<sup>9</sup> V

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

(b) Kromě rizika ověřovací zakázky je odborník vystaven riziku, že vyjádří nesprávný názor, i když informace o předmětu zakázky neobsahují významné (materiální) nesprávnosti, a též riziku, že prohraje

zakázce poskytující přiměřenou jistotu snižuje odborník riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň za okolností daných zakázkou, aby získal přiměřenou jistotu jakožto základ pro pozitivní formu vyjádření závěru. Míra rizika ověřovací zakázky je vyšší v zakázce poskytující omezenou jistotu nežli v zakázce poskytující přiměřenou jistotu vzhledem k odlišnému charakteru, načasování či rozsahu postupů shromažďování důkazů. V zakázce poskytující omezenou jistotu je však kombinace charakteru, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazů dostatečná alespoň pro to, aby odborník získal smysluplnou míru jistoty, jakožto základ pro negativní formu vyjádření závěru. Míra jistoty získaná odborníkem se považuje za smysluplnou tehdy, pokud lze od ní očekávat, že v jejím důsledku se zvýší důvěra předpokládaných uživatelů v informace o předmětu zakázky na úroveň, která je zřetelně větší než zanedbatelná.

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

- (a) Riziko, že informace o předmětu zakázky obsahují významné (materiální) nesprávnosti, se skládá z:
  - (i) přirozeného rizika: náchylnost informací o předmětu zakázky k významnému (materiálnímu) zkreslení za předpokladu, že zde neexistují související kontroly, a
  - (ii) kontrolního rizika: riziko, že významnému (materiálnímu) zkreslení, které by se mohlo objevit, nelze zabránit nebo jej včas zjistit a opravit pomocí souvisejících vnitřních kontrol. Je-li kontrolní riziko pro předmět zakázky relevantní, nějaké kontrolní riziko bude vzhledem k přirozeným omezením návrhu a účinnosti vnitřního kontrolního systému vždy přítomno, a
- (b) Zjišťovací riziko: riziko, že odborník nezjistí významnou (materiální) nesprávnost, která zde může existovat.

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

#### *Charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování důkazů*

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

---

případný soudní spor, stane se nechvalně známý, i dalším rizikům spjatým s předmětem zakázky, o němž vyhotovuje zprávu. Tato rizika se však nepovažují za součást rizika ověřovací zakázky.

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

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

- (a) porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky, které v závislosti na předmětu zakázky zahrnují i porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému,
- (b) na základě tohoto porozumění vyhodnocení rizik, že informace o předmětu zakázky mohou obsahovat významné (materiální) nesprávnosti,
- (c) reakce na vyhodnocená rizika včetně vytvoření celkové reakce a stanovení charakteru, načasování a rozsahu dalších postupů,
- (d) provádění dalších postupů jasně spjatých s identifikovanými riziky za použití kombinace inspekce, pozorování, externí confirmace, přepočtu, opětovného provedení, analytických postupů a dotazování. Tyto další postupy zahrnují testy věcné správnosti včetně získávání potvrzujících informací ze zdrojů nezávislých na odpovědné straně, připadá-li to v úvahu, a v závislosti na charakteru předmětu zakázky testy provozní účinnosti kontrol, a
- (e) hodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazů.

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

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

53. Jak zakázky poskytující přiměřenou jistotu, tak zakázky poskytující omezenou jistotu vyžadují použití dovedností a metod poskytování jistoty a shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jakožto součást opakovaného a systematického postupu, do něhož náleží porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky. Charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jsou však v zakázce poskytující omezenou jistotu úmyslně omezeny úměrně ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu. V zakázce poskytující omezenou jistotu mohou pro některé předměty zakázky existovat specifická prohlášení, která pro postupy shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů poskytují vodítko. Např. ve standardu ISRE 2400, „Zakázky spočívající v prověření účetní závěrky“, se stanovuje, že se dostatečné množství vhodných důkazů pro přezkoumání účetních závěrek získá především

pomocí analytických postupů a dotazování. Pokud neexistuje relevantní vodítko, liší se postupy shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů podle okolností zakázky, zejména jejího předmětu a potřeb předpokládaných uživatelů a najímající strany včetně příslušných časových a nákladových omezení. Jak pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, tak pro zakázku poskytující omezenou jistotu platí, že pokud si odborník povšimne skutečnosti, která způsobí, že začne uvažovat o tom, zda by se měly informace o předmětu zakázky významně (materiálně) změnit, zabývá se odborník touto otázkou tak, že provádí další postupy dostačující k tomu, aby mohl vyhotovit zprávu.

#### *Kvantita a kvalita dostupných důkazů*

54. Kvantitu nebo kvalitu dostupných důkazů ovlivňuje následující:

- (a) charakteristiky předmětu zakázky a informací o předmětu zakázky. Např. když jsou informace o předmětu zakázky orientované do budoucna, a nikoli historické, lze očekávat méně objektivní důkazy (viz odst. 32), a
- (b) okolnosti zakázky jiné než charakteristiky předmětu zakázky, pokud důkazy, jejichž existenci lze důvodně předpokládat, nejsou k dispozici např. z důvodu načasování schůzky odborníka, pravidel archivace dokumentů subjektu či omezení způsobeného odpovědnou stranou.

Dostupné důkazy jsou zpravidla přesvědčivé, nikoliv nevyvratitelné.

55. Závěr bez výhrad není vhodný pro žádný typ ověřovací zakázky v případě, že je významně (materiálně) omezen rozsah práce odborníka, tj. když:

- (a) okolnosti odborníkovi zabraňují získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň nebo
- (b) odpovědná strana či najímající strana způsobily omezení, jež zabraňují odborníkovi získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň.

#### **Zpráva o ověření**

56. Odborník vyhotovuje písemnou zprávu obsahující závěr, v němž je uvedena míra jistoty získaná o informacích o předmětu zakázky. Standardy ISA, ISRE a ISAE uvádí základní náležitosti zpráv o ověření. Kromě toho odborník zvažuje další vykazovací povinnosti včetně komunikace s osobami pověřenými řízením, je-li to vhodné.

57. V zakázce založené na tvrzeních může být závěr odborníka vyjádřen buď:

- (a) odkazem na tvrzení odpovědné strany (např. „Podle našeho názoru je tvrzení *odpovědné strany* o tom, že vnitřní kontrolní systém je ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, objektivní, a to na základě *kritérií XYZ*“), nebo
- (b) odkazem přímo na předmět zakázky a kritéria (např. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrolní systém ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě *kritérií XYZ*“).

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

58. V zakázce poskytující přiměřenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v pozitivní formě, např. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrolní systém ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě *kritérií XYZ*“. Tato forma vyjádření v sobě obsahuje „přiměřenou jistotu“. Poté, co odborník provedl postupy shromažďování důkazů, jejichž charakter, načasování a rozsah byly vzhledem k charakteristikám předmětu zakázky a dalším relevantním okolnostem popsán ve zprávě o ověření přiměřené, získal dostatečné množství vhodných důkazů, jež snižují riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň.
59. V zakázce poskytující omezenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v negativní formě, např. „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili nic, z čehož bychom se mohli domnívat, že vnitřní kontrolní systém není ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě *kritérií XYZ*“. Tato forma vyjádření v sobě obsahuje „omezenou jistotu“, která je úměrná míře postupů shromažďování důkazů s ohledem na charakteristiky předmětu zakázky a další okolnosti zakázky popsané ve zprávě o ověření.
60. Odborník nevysloví závěr bez výhrad pro ověřovací zakázku, kde existují následující okolnosti, a pokud na základě úsudku odborníka je nebo může být vliv této skutečnosti významný (materiální):
- (a) Rozsah práce odborníka je omezen (viz odst. 55). Odborník vyslovuje závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru podle toho, nakolik významné (materiální) či rozsáhlé toto omezení je. V některých případech odborník zvažuje, zda by neměl od zakázky odstoupit.
  - (b) V případech, kdy:
    - (i) je závěr odborníka formulován odkazem na tvrzení odpovědné strany a toto tvrzení není ve všech významných (materiálních) ohledech objektivní nebo
    - (ii) je závěr odborníka formulován odkazem přímo na předmět zakázky a kritéria, přičemž informace o předmětu zakázky jsou významně (materiálně) zkreslené,<sup>11</sup>

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

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

- (ii) v ostatních případech závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru podle toho, nakolik významná (materiální) či rozsáhlá tato skutečnost je.

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

### **Nesprávné použití odborníkova jména**

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

### **Perspektiva veřejného sektoru**

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

### Rozdíly mezi zakázkami poskytujícími přiměřenou jistotu a zakázkami poskytujícími omezenou jistotu

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

Typ zakázky	Cíl	Postupy shromažďování důkazů <sup>1</sup>	Zpráva o ověření
<b>Zakázka poskytující přiměřenou jistotu</b>	Snížení rizika ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň za daných okolností zakázky jakožto základ pro pozitivní formu vyjádření závěru odborníka  (odst. 11)	Dostatečné množství vhodných důkazů se získá jakožto součást systematického postupu, který zahrnuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>• porozumění okolnostem zakázky,</li> <li>• vyhodnocení rizik,</li> <li>• reakce na vyhodnocená rizika,</li> <li>• provádění dalších postupů za pomoci kombinace inspekce, pozorování, externí konfirmace, přepočtu, opětovného provedení výpočtu, analytických postupů a dotazování. Tyto další postupy zahrnují testy věcné správnosti včetně získávání potvrzujících informací, připadá-li to v úvahu, a v závislosti na podstatě předmětu zakázky testy provozní účinnosti kontrol, a</li> <li>• hodnocení získaných důkazů</li> </ul> (odst. 51 a 52)	Popis okolností zakázky a pozitivní forma vyjádření závěru  (odst. 58)
<b>Zakázka poskytující omezenou jistotu</b>	Snížení rizika ověřovací zakázky na úroveň, která je za daných okolností zakázky přijatelná, ale kde je riziko větší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jakožto základ pro negativní formu vyjádření závěru odborníka  (odst. 11)	Dostatečné množství vhodných důkazů se získá jakožto součást systematického postupu, do něhož náleží porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky, ale v němž jsou postupy úmyslně omezeny úměrně ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu  (odst. 53)	Popis okolností zakázky a negativní forma vyjádření závěru  (odst. 59)

<sup>1</sup> Podrobný rozbor požadavků shromažďování důkazů je možný pouze v rámci standardů ISAE pro specifické předměty.

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO PROVĚRKY  
ISRE 2400**

(dříve ISA 910)

**ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V PROVĚRCE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY**

(Platí pro prověrky za období počínající 15. prosince 2006 nebo po tomto datu)

**OBSAH**

---

	Odstavec
Úvod.....	1 - 2
Cíl prověrky.....	3
Obecné zásady prověrky .....	4 - 7
Rozsah prověrky.....	8
Střední míra jistoty .....	9
Podmínky zakázky .....	10 - 12
Plánování.....	13 - 15
Práce provedená jinými osobami .....	16
Dokumentace.....	17
Postupy a důkazní informace .....	18 - 22
Závěry a vypracování zprávy .....	23 - 28
Příloha 1 - Příklad smluvního dopisu pro účely prověrky účetní závěrky	
Příloha 2 - Příklady podrobných postupů, které mohou být provedeny v rámci prověrky účetní závěrky	
Příloha 3 - Forma zprávy o prověrci bez výhrady	
Příloha 4 - Příklady zpráv o prověrci s výhradami	

---

Mezinárodní standard pro prověrky ISRE 2400 „Zakázky spočívající v prověrci účetní závěrky“, je třeba chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití standardů ISRE.



## Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního standardu pro prověrky (ISRE) je stanovit normy a poskytnout vodítka týkající se profesních povinností odborníků v situacích, kdy odborník, který není auditorem účetní jednotky, provádí zakázku spočívající v prověře účetní závěrky, a vztahující se k podobě a obsahu zprávy, kterou odborník v souvislosti s takovou prověrkou vydává. Odborník, který je auditorem účetní jednotky, pověřený provedením prověrky mezitímních finančních informací, provádí tuto prověrku v souladu se standardem ISRE 2410 „Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky“.
2. Tento standard se vztahuje na prověrku účetní závěrky. Používá se však, po uzpůsobení konkrétním okolnostem, též v případě zakázek spočívajících v prověře ostatních historických finančních informací. Při uplatňování tohoto standardu mohou být pro auditora užitečná vodítka obsažená v mezinárodních auditorských standardech (ISA).<sup>1</sup>

## Cíl prověrky

3. **Cílem prověrky účetní závěrky je umožnit odborníkovi konstatovat, zda si na základě postupů, které neposkytují veškeré důkazní informace, jež by byly potřebné při auditu, povšiml jakékoli skutečnosti, která by ho vedla k domněnce, že účetní závěrka není sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanoveným rámcem účetního výkaznictví (negativní forma ujištění).**

## Obecné zásady prověrky

4. **Odborník je povinen dodržovat „Etický kodex odborných účetních“, který vydala Rada pro mezinárodní etické standardy účetních.** Etické zásady ve vztahu k profesním povinnostem odborníka jsou následující:
  - (a) nezávislost,
  - (b) integrita,
  - (c) objektivnost,
  - (d) odborná způsobilost a řádná péče,
  - (e) zachování důvěrného charakteru informací,
  - (f) profesionální jednání,
  - (g) odborné standardy.
5. **Odborník je povinen provést prověrku v souladu s tímto ISRE.**
6. **Odborník je povinen k plánování a provádění prověrky přistupovat s profesním skepticismem a vzít v úvahu, že mohou existovat okolnosti, které mohou zapříčinit významnou (materiální) nesprávnost účetní závěrky.**

<sup>1</sup> Odstavec 2 tohoto standardu byl novelizován v prosinci 2007 za účelem objasnění použití tohoto standardu.

7. **Za účelem vyjádření negativní formy ujištění ve zprávě o prověrce je odborník povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, zejména pomocí dotazování a analytických postupů, tak, aby na jejich základě byl schopen učinit závěr.**

### Rozsah prověrky

8. Termín „rozsah prověrky“ se vztahuje k postupům, které se za daných okolností považují za nezbytné pro dosažení cíle prověrky. **Postupy nezbytné k provedení prověrky účetní závěrky musí být určeny odborníkem s přihlédnutím k požadavkům tohoto standardu, příslušných profesních organizací a právních předpisů a, je-li to na místě, k podmínkám zakázky a požadavkům na výkaznictví.**

### Střední míra jistoty

9. Prověrka poskytuje střední míru jistoty, že informace, které byly předmětem prověrky, neobsahují žádné významné (materiální) nesprávnosti, což je vyjádřeno negativní formou ujištění.

### Podmínky zakázky

10. **Odborník je povinen se s klientem dohodnout na podmínkách zakázky.** Dohodnuté podmínky budou uvedeny ve smluvním dopise nebo v jiném dokumentu vhodné formy, např. ve smlouvě.
11. Smluvní dopis přispívá k plánování prací na prověrce. Je v zájmu klienta i odborníka, aby odborník zaslal klientovi smluvní dopis stvrzující nejdůležitější podmínky zakázky. Smluvní dopis slouží jako potvrzení, že odborník zakázku přijímá, a pomáhá předejít nedorozuměním, která mohou vzniknout ve vztahu k cílům a rozsahu zakázky, k rozsahu povinností odborníka a k formě zpráv, které mají být vydány.
12. Mezi záležitosti uváděné ve smluvním dopise patří:
- účel prováděných služeb,
  - odpovědnost vedení za účetní závěrku,
  - rozsah prověrky, včetně odkazů na tento standard (případně na příslušné národní standardy a praxi),
  - neomezený přístup k veškerým dokladům, záznamům a dalším informacím požadovaným v souvislosti s prověrkou,
  - vzor zprávy, která má být dodána,
  - skutečnost, že nelze spoléhat na to, že zakázka odhalí chyby, protiprávní jednání či jiné přečiny, např. podvody nebo zpronevěry, jež mohou existovat.
  - konstatování, že se nejedná o audit, a tudíž nebude vyjádřen výrok auditora. Ke zdůraznění této skutečnosti a k vyloučení případných nejasností může být ve smlouvě uvedeno, že prověrkou účetní závěrky nelze naplnit zákonné požadavky, popř. požadavky třetích stran, na audit.

V příloze 1 k tomuto standardu je uveden příklad smluvního dopisu pro účely prověrky účetní závěrky.

### **Plánování**

13. **Odborník je povinen práci naplánovat tak, aby zakázka byla provedena účinně.**
14. **Při plánování prověrky účetní závěrky je odborník povinen získat nebo aktualizovat znalosti o podnikání účetní jednotky a posoudit její organizační strukturu, účetní systémy a provozní charakteristiky a povahu jejích aktiv, pasiv, výnosů a nákladů.**
15. Odborník musí porozumět těmto a dalším oblastem, které jsou důležité pro účetní závěrku, např. metody výroby a distribuce používané účetní jednotkou, vyráběný sortiment, výrobní lokality a spřízněné strany. Přehled o těchto oblastech musí odborník získat proto, aby mohl vznášet věcné dotazy, navrhnout vhodné postupy a vyhodnotit získané odpovědi a další informace.

### **Práce provedená jinými osobami**

16. **Jestliže odborník využije práci provedenou jinými odborníky nebo experty, je povinen se ujistit, že takto provedená práce vyhovuje účelu prověrky.**

### **Dokumentace**

17. **Odborník je povinen zdokumentovat významné záležitosti poskytující důkazní informace, ze kterých vychází zpráva o prověrce, a důkazní informace dokládající, že zakázka byla provedena v souladu s tímto standardem.**

### **Postupy a důkazní informace**

18. **Při stanovení konkrétní povahy, načasování a rozsahu postupů prověrky je odborník povinen uplatnit odborný úsudek.** Odborník ve svém usuzování použije jako vodítka:
  - veškeré znalosti získané při provádění auditů a prověrek účetních závěrek za předchozí období,
  - svou znalost podnikání účetní jednotky včetně znalosti účetních zásad a postupů používaných v odvětví, ve kterém účetní jednotka provozuje svou činnost,
  - účetní systémy účetní jednotky,
  - rozsah, v němž jsou jednotlivé položky ovlivněny úsudkem vedení,
  - významnost (materialita) transakcí a zůstatků účtů.
19. **Při posuzování významnosti (materiality) je odborník povinen postupovat stejně, jako kdyby měl k účetní závěrce vydat výrok auditora.** Při prověrce účetní závěrky

existuje, v porovnání s auditem, větší riziko neodhalení nesprávností. Posouzení toho, co je významné (materiální) se však provádí ve vztahu k prověřovaným informacím a k potřebám osob, které se na tyto informace spoléhají, nikoli ve vztahu k úrovni poskytnutého ujištění.

20. Postupy při prověření účetní závěrky obvykle zahrnují:

- porozumění podnikatelské činnosti účetní jednotky a odvětví, ve kterém tato jednotka působí,
- dotazování na účetní zásady a postupy uplatňované účetní jednotkou,
- dotazování na postupy, které daná účetní jednotka uplatňuje při evidenci, třídění a sumarizaci transakcí, při shromažďování údajů pro vykázání v účetní závěrce a při sestavování účetní závěrky,
- dotazování na veškerá významná (materiální) tvrzení uvedená v účetní závěrce,
- analytické postupy určené k zjišťování nestandardních položek a vztahů. K těmto postupům patří:
  - porovnávání účetních závěrek se závěrkami za minulá období,
  - porovnávání účetních závěrek s předpokládanými výsledky a očekávanou finanční pozicí,
  - zkoumání vztahů mezi prvky účetní závěrky, které mají odpovídat obrazu očekávanému na základě zkušeností s účetní jednotkou nebo běžné situace v daném odvětví.

Při provádění těchto postupů bere odborník v úvahu to, které okruhy sledovaných skutečností v minulých obdobích vyžadovaly účetní úpravy.

- dotazování na opatření přijatá na valných hromadách, na zasedáních statutárních orgánů i na jiných jednáních, která by mohla mít vliv na účetní závěrku,
- seznámení se s účetní závěrkou a posouzení toho, zda, na základě informací, s nimiž se odborník seznámil, účetní závěrka celkově odpovídá uváděné účetní bázi,
- získání zpráv od jiných odborníků (existují-li takové zprávy a je-li jich zapotřebí), kteří prováděli audit nebo prověrku účetních závěrek složek účetní jednotky,
- dotazování osob, které odpovídají za účetní a finanční záležitosti, např.:
  - zda byly zaúčtovány všechny transakce,
  - zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s uváděnou účetní bází,
  - k jakým změnám došlo v podnikatelské činnosti účetní jednotky a v jejích účetních zásadách a postupech,
  - u jakých skutečností se během provádění výše popsaných postupů objevily nejasnosti,
  - písemné prohlášení vedení (tam, kde to bude žádoucí).

V příloze 2 tohoto standardu je uveden ilustrativní seznam často používaných postupů. Tento seznam není ani vyčerpávající, ani není zamýšlen tak, že veškeré v něm popsané

postupy je možné použít při každé prověrce.

21. **Odborník je povinen dotázat se na následné události, které by mohly vyžadovat úpravy účetní závěrky nebo by v účetní závěrce měly být uvedeny.** Odborník nemá povinnost provádět postupy ke zjištění skutečností a událostí, ke kterým došlo po datu zprávy o prověrce účetní závěrky.
22. **Má-li odborník důvod se domnívat, že ověřované údaje jsou významně (materiálně) zkresleny, je povinen provést další nebo rozšířené postupy, které jsou nutné k tomu, aby byl schopen vyjádřit negativní formu ujištění nebo si potvrdit skutečnost, že je třeba modifikovat zprávu.**

### **Závěry a vypracování zprávy**

23. **Zpráva o prověrce musí obsahovat jasné písemné vyjádření negativní formy ujištění. Jako podklad k vyjádření negativní formy ujištění je odborník povinen prověřit a vyhodnotit závěry vyvozené ze získaných důkazních informací.**
24. **Na základě provedené práce je odborník povinen vyhodnotit, zda některé z informací získaných v průběhu prověrky nenaznačují, že prověřovaná účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz (případně „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje“) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.**
25. Zpráva o prověrce účetní závěrky popisuje rozsah zakázky, aby uživatelé účetní závěrky pochopili povahu provedených prací a aby bylo zřejmé, že se nejedná o audit, a tudíž zpráva neobsahuje výrok auditora.
26. **Zpráva o prověrce účetní závěrky musí obsahovat tyto základní náležitosti, které jsou obvykle řazeny v následujícím pořadí:**
  - (a) **název zprávy<sup>2</sup>,**
  - (b) **příjemce zprávy,**
  - (c) **úvodní odstavec obsahující:**
    - (i) **určení účetní závěrky, která je předmětem prověrky,**
    - (ii) **prohlášení o odpovědnosti vedení účetní jednotky a o odpovědnosti odborníka,**
  - (d) **odstavec o rozsahu prověrky (popisující podstatu prověrky) obsahující:**
    - (i) **odkaz na tento standard vztahující se k prověrce, případně na příslušné národní standardy či praxe,**
    - (ii) **prohlášení, že prověrka se omezuje především na dotazování a na analytické postupy,**

<sup>2</sup> V názvu zprávy může být vhodné použít termín „nezávislý“, aby tak byla zpráva auditora odlišena od zpráv, které mohly být vydány jinými osobami, např. členy vedení jednotky, nebo od zpráv jiných auditorů, kteří se možná nemusejí řídit stejnými etickými zásadami jako nezávislý auditor.

- (iii) **prohlášení, že nebyl prováděn audit, že provedené postupy poskytují menší úroveň ujištění než audit a že se nevydává výrok auditora,**
- (e) **odstavec obsahující negativní formu ujištění,**
- (f) **datum zprávy,**
- (g) **jméno a sídlo,**
- (h) **podpis.**

Přílohy 3 a 4 tohoto ISRE obsahují příklady zpráv o prověřce.

**27. Zpráva o prověřce musí:**

- (a) **uvádět, že odborník si v průběhu prověrky nepovšiml ničeho, co by jej vedlo k domněnce, že prověřovaná účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz (případně „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje“) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (negativní forma ujištění), nebo**
- (b) **jestliže si odborník povšimne určitých skutečností, které narušují věrný a poctivý obraz (případně „věrné zobrazení, ve všech významných (materiálních) ohledech“) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, uvede ve zprávě popis těchto skutečností, včetně kvantifikace (pokud je proveditelná) jejich možného vlivu na účetní závěrku a buď:**
  - (i) **vyjádří negativní formu ujištění s výhradou, nebo**
  - (ii) **pokud je dopad skutečnosti na účetní závěrku významný (materiální) a rozsáhlý a odborník dojde k závěru, že výhrada není dostatečná k vyjádření zavádějící povahy nebo neúplnosti účetní závěrky, vydá odborník záporné vyjádření o tom, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz (případně „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje“) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nebo**
- (c) **jestliže rozsah prověrky byl významně (materiálně) omezen, pak odborník toto omezení popíše a:**
  - (iii) **vyjádří negativní formu ujištění s výhradou k možným úpravám účetní závěrky, které by mohly být považovány za nutné, kdyby toto omezení neexistovalo, nebo**
  - (iv) **nevyjádří ujištění, pokud možný dopad omezení rozsahu prověrky je tak rozsáhlý, že odborník dojde k závěru, že nemůže být poskytnuto žádné ujištění.**

**28. Zprávu o provedené prověřce je odborník povinen datovat dnem ukončení prověrky, což pokrývá i postupy vztahující se k následným událostem, ke kterým**

**dojde až do tohoto data. Vzhledem k tomu, že povinností odborníka je podat zprávu o účetní závěrce sestavené a předložené vedením, odborník by neměl datovat svou zprávu dřívějším datem, než je datum, kdy byla účetní závěrka schválena vedením účetní jednotky.**

**Příklad smluvního dopisu pro účely prověrky účetní závěrky**

Následující dopis může být použit jako vodítko spolu se skutečností, k níž má být při plnění zakázky přihlédnuto, popsanou v odstavci 10 tohoto standardu a musí být upraven podle konkrétních požadavků a podmínek.

Představenstvu (nebo jiným odpovědným představitelům užšího vedení jednotky):

Tímto dopisem potvrzujeme, že jsme srozuměni s podmínkami a účelem zakázky a s povahou a omezeními služeb, které máme realizovat.

Požádali jste nás o provedení následujících služeb:

V souladu s mezinárodním standardem pro prověrky (ISRE) 2400 (případně uveďte příslušné národní standardy či praxi) provedeme prověrku rozvahy společnosti ABC k 31. prosinci XXXX a souvisejícího výkazu zisku a ztráty a výkazu peněžních toků za rok XXXX. V souvislosti s touto účetní závěrkou nebudeme provádět audit, a tudíž ani ve vztahu k této závěrce nevyjádříme žádný výrok. Naše zpráva o účetní závěrce bude, dle současných očekávání, znít následovně:

(viz příloha 3 tohoto standardu)

Vedení společnosti odpovídá za účetní závěrku včetně náležitého zveřejnění. Tato odpovědnost zahrnuje vedení náležitých účetních záznamů a používání náležitých vnitřních kontrol i výběr a uplatňování odpovídajících účetních pravidel. (V rámci naší prověrky si vyžádáme písemná prohlášení vedení týkající se tvrzení učiněných ve spojitosti s naší prověrkou<sup>3</sup>).

Pokud nebude tento dopis vypovězen, upraven nebo nahrazen jiným ujednáním, zůstává v platnosti i pro další roky.

Není možné spoléhat na to, že naše práce odhalí podvody či chyby nebo protiprávní jednání, jež mohou existovat. O všech významných (materiálních) záležitostech, kterých si povšimneme, Vás však budeme informovat.

Podepište, prosím, přiloženou kopii tohoto dopisu na znamení toho, že dopis odpovídá Vašemu pochopení ujednání týkajících se naší prověrky účetní závěrky, a zašlete ji zpět na naši adresu.

XYZ & Co

Přijato a schváleno za společnost ABC:

.....  
jméno a titul, datum

<sup>3</sup> Použití této věty závisí na uvážení auditora.



**Příklady podrobných postupů, které mohou být provedeny v rámci prověrky účetní závěrky**

1. Postupy dotazování a analytické postupy prováděné při prověrce účetní závěrky si odborník stanoví podle svého úsudku. Seznam postupů, který je uveden níže, má jen informativní funkci. Postupy zde uvedené nemusí být nutně uplatněny při každé prověrce účetní závěrky. Účelem této přílohy není sloužit při provádění prověrky jako program nebo kontrolní seznam.

**Obecné postupy**

2. Projednat podmínky, lhůty a rozsah zakázky s klientem a s týmem, který bude na zakázce pracovat.
3. Vypracovat smluvní dopis s uvedením podmínek a rozsahu zakázky.
4. Získat přehled o podnikatelských aktivitách dané účetní jednotky a o systému účtování o finančních informacích a přípravy účetní závěrky.
5. Dotazováním zjistit, zda veškeré finanční informace jsou zaznamenány:
  - (a) úplně,
  - (b) včas,
  - (c) po náležitém schválení.
6. Získat obratovou předvahu a zjistit, zda obratová předvaha souhlasí s hlavní knihou a s účetní závěrkou.
7. Posoudit výsledky dřívějších prověrek a auditů, včetně požadovaných účetních úprav.
8. Pomocí dotazů zjistit, zda oproti předcházejícímu roku došlo v účetní jednotce k jakýmkoli významnějším změnám (např. ve vlastnictví nebo v kapitálové struktuře).
9. Dotázat se na účetní pravidla a posoudit, zda tato pravidla:
  - (a) jsou v souladu s místními či mezinárodními standardy,
  - (b) byla uplatňována správně,
  - (c) byla uplatňována důsledně. Pokud ne, posoudit, zda byly zveřejněny všechny změny v účetních pravidlech.
10. Pročíst zápisy z valných hromad, z jednání představenstva a z jednání dalších orgánů a zjistit skutečnosti, které by mohly mít význam z hlediska prováděné prověrky.
11. Dotazováním zjistit, zda kroky přijaté na valných hromadách a na jednáních

představenstva a dalších orgánů, které měly vliv na účetní závěrku, v ní byly náležitě zachyceny.

12. Dotazováním zjistit, zda došlo k transakcím se spřízněnými stranami, jak byly tyto transakce zaúčtovány a zda byly spřízněné strany náležitým způsobem uvedeny v účetní závěrce.
13. Dotazováním získat informace o existenci podmíněných závazků.
14. Dotazováním získat informace o plánech na odprodej významnějších částí majetku nebo segmentu.
15. Získat účetní závěrku a prodiskutovat ji s vedením.
16. Posoudit přiměřenost údajů uvedených v účetní závěrce a jejich vhodnost z hlediska klasifikace a prezentace.
17. Porovnat výsledky vykázané v účetní závěrce za běžné období s údaji uvedenými v účetních závěrkách za srovnatelná minulá období, případně též s rozpočty a prognózami (jsou-li k dispozici).
18. Od vedení získat vysvětlení veškerých nezvyklých výkyvů nebo nesrovnalostí v účetní závěrce.
19. Posoudit vliv veškerých neopravených nesprávností - jednotlivě i v souhrnu. Upozornit na tyto nesprávnosti vedení a určit, jak neopravené nesprávnosti ovlivní zprávu o provedené prověrce.
20. Posoudit, zda bude vhodné získat prohlášení vedení účetní jednotky.

### **Peněžní prostředky**

21. Získat bankovní sesouhlasení. Dotazováním získat od pracovníků klienta informace o veškerých starých nebo neobvyklých sesouhlasujících položkách.
22. Dotazováním získat informace o případných převodech mezi účty peněžních prostředků za období před a po datu prověrky účetní závěrky.
23. Zjistit, zda se na bankovní účty vztahují jakákoli omezení.

### **Pohledávky**

24. Dotazováním získat informace o účetních pravidlech uplatňovaných při prvotním účtování pohledávek z obchodního styku a zjistit, zda jsou při prodejších poskytovány jakékoli slevy.
25. Získat přehled pohledávek a stanovit, zda se jejich součet shoduje s obrátovou předvahou.

26. Získat a posoudit vysvětlení významnějších odchylek v zůstatcích účtů oproti předcházejícím obdobím a oproti předpokládaným hodnotám.
27. Získat věkovou strukturu pohledávek z obchodního styku podle lhůty splatnosti. Dotazováním zjistit důvody existence neobvykle velkých zůstatků, kreditních zůstatků a veškerých dalších neobvyklých zůstatků. Získat informace o vymahatelnosti pohledávek.
28. S vedením prodiskutovat klasifikaci pohledávek, především dlouhodobých pohledávek, čistých kreditních zůstatků a pohledávek za akcionáři, členy představenstva a dalšími spřízněnými stranami, použitou v účetní závěre.
29. Dotazováním zjistit, jakým způsobem účetní jednotka zjišťuje pohledávky po lhůtě splatnosti a jak stanovuje opravné položky k pochybným pohledávkám. Posoudit jejich přiměřenost.
30. Zjistit, zda byly pohledávky dány v zástavu, postoupeny nebo diskontovány.
31. Dotazováním zjistit, jakými postupy se při prodeji zajišťuje účtování do správného období.
32. Zjistit případné pohledávky představující zboží dodané do komise. Existují-li takové pohledávky, pak zjistit, zda byly provedeny úpravy ke stornu těchto transakcí a zařazení zboží do zásob.
33. Dotazováním zjistit, zda ve vztahu k výnosům byly po datu účetní závěrky vystaveny jakékoli větší dobropisy a jestliže ano, pak ověřit, zda na příslušné částky byly vytvořeny odpovídající opravné položky.

### **Zásoby**

34. Získat soupis zásob a zjistit, zda:
  - (a) celkový úhrn odpovídá hodnotě uvedené v obrátové předvaze,
  - (b) soupis odpovídá fyzické inventuře zásob.
35. Zjistit, jakým způsobem se zásoby inventarizují.
36. Pokud nebyla provedena fyzická inventura k datu rozvahy, zjistit,:
  - (a) zda účetní jednotka používá průběžnou inventarizaci zásob a zda se provádí pravidelně porovnání evidenčního se skutečným stavem,
  - (b) zda účetní jednotka používá jednotný systém oceňování zásob a zda tento systém produkuje spolehlivé informace.
37. Prodiskutovat úpravy, které vyplynuly z poslední inventury zásob.
38. Dotazováním získat informace o používaných postupech, jimiž se zajišťuje správné zachycení pohybů zásob do příslušného období.
39. Zjistit, jaký způsob je uplatňován při oceňování jednotlivých kategorií zásob, a

to především s přihlédnutím k vyloučení zisků, jež by mohly vzniknout z vnitropodnikových přesunů. Dotazováním zjistit, zda se zásoby oceňují nižší z pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty.

40. Posoudit důslednost uplatňování metod oceňování zásob včetně faktorů jako náklady na materiál, pracovní náklady a režijní náklady.
41. Porovnat množství hlavních kategorií zásob s množstvím evidovaným v minulých obdobích a s množstvím předpokládaným v období běžném. Zjistit podrobnosti o výrazných výkyvech a rozdílech.
42. Porovnat obrátkovost zásob v běžném a v minulých obdobích.
43. Zjistit, jakým způsobem se identifikují pomaluobrátkové položky a zastaralé zásoby. Ověřit, zda tyto zásoby jsou účtovány v čisté realizovatelné hodnotě.
44. Zjistit, zda u některých zásob nejde o zboží v komisi. Jestliže ano, ověřit, zda byly provedeny úpravy k vyřazení tohoto zboží ze zásob.
45. Zjistit, zda některá část zásob nebyla dána do zástavy, zda není uložena na jiném místě nebo zda nebyla dána do komise jiným subjektům. Posoudit, zda tyto transakce byly náležitým způsobem účetně ošetřeny.

#### **Finanční investice (včetně přidružených společností a obchodovatelných cenných papírů)**

46. Získat soupis investic k datu účetní závěrky a stanovit, zda se shoduje s obratovou předvahou.
47. Zjistit, jaké účetní postupy se u investic uplatňují.
48. Dotazováním u vedení zjistit, jakou mají investice účetní hodnotu. Posoudit, zda existují problémy s jejich realizovatelností.
49. Posoudit, zda bylo správně prováděno účtování zisků a ztrát a investičních výnosů.
50. Dotazováním získat informace o klasifikaci dlouhodobých i krátkodobých investic.

#### **Dlouhodobý majetek a odpisy**

51. Získat soupis dlouhodobého majetku s uvedením pořizovací ceny a s uvedením opravek. Určit, zda hodnoty souhlasí s obratovou předvahou.
52. Dotazováním získat informace o účetních postupech používaných k výpočtu odpisů a k rozlišování technického zhodnocení majetku a oprav a údržby.

Posoudit, zda u majetku nedošlo k významnému (materiálnímu) trvalému snížení hodnoty.

53. S vedením prodiskutovat případy přírůstků a vyřazování majetku a dále způsoby účtování zisků a ztrát z prodeje nebo vyřazení. Ověřit, zda všechny tyto transakce byly zaúčtovány.
54. Zjistit, s jakou důsledností jsou uplatňovány odpisové metody a sazby, a porovnat oprávkou se stavem v minulých letech.
55. Zjistit, zda na majetku vázne zástavní právo.
56. Prodiskutovat, zda byly v účetní závěrce náležitě promítnuty nájemní smlouvy a zda se tak stalo v souladu s platnými účetními předpisy.

#### **Náklady příštích období, nehmotný majetek a ostatní aktiva**

57. Získat seznamy s vysvětlením povahy jednotlivých zůstatků. S vedením prodiskutovat jejich realizovatelnost.
58. Dotazováním zjistit, na jakém základě jsou tyto položky účtovány a jakým způsobem se odepisují.
59. Porovnat zůstatky příslušných nákladových účtů se zůstatky v předcházejících obdobích a s vedením prodiskutovat významnější odchylky.
60. Projednat s vedením rozdělení na dlouhodobé a krátkodobé zůstatky.

#### **Úvěry a půjčky**

61. Získat od vedení seznam úvěrů a zjistit, zda celkový součet souhlasí s obratovou předvahou.
62. Dotazováním zjistit, zda existují úvěry, u nichž došlo k porušení ustanovení úvěrové smlouvy. Jestliže ano, pak ověřit, jaké kroky vedení učinilo a zda byly v účetní závěrce provedeny odpovídající úpravy.
63. Posoudit přiměřenost placených úroků ve vztahu k nesplaceným zůstatkům úvěrů.
64. Zjistit, zda jsou úvěry zajištěny.
65. Zjistit, zda jsou úvěry správně rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé.

#### **Závazky z obchodního styku**

66. Dotazováním zjistit, jaká pravidla jsou používána při prvotním účtování závazků z obchodního styku a zda má účetní jednotka nárok na slevy poskytované u těchto transakcí.

67. Vyžádat si a posoudit vysvětlení významnějších odchylek, jimiž se zůstatky účtů liší od dřívějších období a od očekávaných hodnot.
68. Získat soupis závazků z obchodního styku a zjistit, zda součet odpovídá hodnotám uvedeným v obratové předvaze.
69. Zjistit, zda zůstatky souhlasí s hodnotami, které udávají dodavatelé. Provést porovnání se zůstatky z minulých období. Porovnat obrat s minulými obdobími.
70. Posoudit, zda se v účetní jednotce mohou vyskytovat významné (materiální) částky nezaevidovaných závazků.
71. Zjistit, zda závazky vůči akcionářům, členům představenstva a jiným spřízněným stranám jsou vykazovány odděleně.

#### **Časové rozlišení a podmíněné závazky**

72. Získat seznam položek časového rozlišení a zjistit, zda se celkový součet shoduje s údaji z obratové předvahy.
73. Porovnat významné zůstatky příslušných nákladových účtů s příslušnými účty za minulá období.
74. Dotazováním získat informace o schvalování přechodných účtů, o platebních podmínkách, o dodržování podmínek, o zajištění a klasifikaci.
75. Získat informace o metodách stanovení časového rozlišení.
76. Zjistit charakter částek zahrnutých do podmíněných závazků.
77. Zjistit, zda v účetní jednotce existují závazky nebo potenciální závazky, které nejsou zachyceny v účetnictví. Jestliže ano, projednat s vedením, zda je na ně třeba vytvořit rezervy nebo zda se mají uvést v příloze k účetní závěrce.

#### **Daň z příjmů a další daně**

78. Zjistit od vedení, zda se v účetní jednotce nevyskytly jakékoli události (např. spory s finančním úřadem), které by měly významný dopad na výši daňových závazků účetní jednotky.
79. Posoudit výši daní z příjmů ve vztahu k zisku účetní jednotky za dané období.
80. Od vedení získat informace o přiměřenosti zaúčtované odložené a splatné daně z příjmů včetně rezerv s ohledem na minulá období.

#### **Události po datu účetní závěrky**

81. Získat od vedení nejnovější průběžné účetní informace a porovnat je s ověřovanou účetní závěrkou nebo se závěrkou za srovnatelné období minulého roku.

82. Zjistit skutečnosti, ke kterým došlo po datu účetní závěrky a které by mohly mít významný (materiální) vliv na ověřované účetní výkazy. Zjistit především:
- (a) zda se po datu účetní závěrky objevily významnější závazky nebo nejistoty,
  - (b) zda do doby ověřování nedošlo k významným změnám ve výši základního kapitálu, dlouhodobých závazků nebo pracovního kapitálu,
  - (c) zda v období od data účetní závěrky do data ověřování nebyly provedeny významnější účetní úpravy.

Posoudit nutnost provedení úprav nebo doplnění údajů uvedených v účetní závěrce.

83. Získat a prostudovat zápisy z valných hromad, ze schůzí představenstva a dalších významných jednání konaných po datu účetní závěrky.

### **Soudní spory**

84. Od vedení získat informace o veškerých soudních sporech, které účetní jednotce hrozí, mají být zahájeny, nebo již probíhají. Posoudit jejich dopad na účetní závěrku.

### **Vlastní kapitál**

85. Získat a posoudit seznam transakcí na účtech vlastního kapitálu včetně zvýšení a snížení základního kapitálu a vyplacení dividend.
86. Zjistit, zda se k účtu nerozděleného zisku nebo na jiné účty vlastního kapitálu nevztahují jakákoli omezení.

### **Výsledek hospodaření**

87. Porovnat výsledky s údaji za minulá období a s předpokládanými údaji za běžné období. S vedením projednat veškeré významnější odchylky.
88. Prodiskutovat, zda významné částky výnosů a nákladů byly vykázány ve správných obdobích.
89. Posoudit mimořádné a neobvyklé položky.
90. Posoudit a s vedením prodiskutovat vztah mezi navzájem souvisejícími položkami výnosů a provést posouzení jejich přiměřenosti v kontextu podobných vztahů v minulém období a s ohledem na další informace, které má odborník k dispozici.

**Vzor zprávy o prověrce bez výhrady**

## ZPRÁVA O PROVĚRCE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PRO .....

Provedli jsme prověrku přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. prosinci XXXX a výkazu zisku a ztráty a výkazu peněžních toků za rok XXXX. Za sestavení účetní závěrky je odpovědné vedení společnosti. Naší odpovědností je vydat zprávu k této účetní závěrce na základě provedené prověrky.

Prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (případně uveďte příslušné národní standardy či národní praxe). Tento standard požaduje, aby prověrka byla naplánována a provedena tak, abychom získali střední úroveň jistoty, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Prověrka je omezena především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy provedené ve vztahu k účetním údajům, a prověrka proto poskytuje nižší stupeň ujištění než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Na základě naší prověrky jsme si nepovšimli ničeho, co by nás vedlo k domněnce, že přiložená účetní závěrka neposkytuje věrný a poctivý obraz (případně „nezobrazuje věrně ve všech významných (materiálních) ohledech“) v souladu s Mezinárodními účetními standardy<sup>4</sup>.

Datum

ODBORNÍK

Sídlo

---

<sup>4</sup> Případně uveďte příslušné národní účetní standardy.



**Příklady zpráv o prověřce s výhradami**

Výhrada z důvodu odchýlení od mezinárodních účetních standardů  
ZPRÁVA O PROVĚRCE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PRO .....

Provedli jsme prověrku přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. prosinci XXXX a výkazu zisku a ztráty a výkazu peněžních toků za rok XXXX. Za sestavení účetní závěrky je odpovědné vedení společnosti. Naší odpovědností je vydat zprávu k této účetní závěrce na základě provedené prověrky.

Prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (případně uveďte příslušné národní standardy či praxe). Tento standard požaduje, aby prověrka byla naplánována a provedena tak, abychom získali střední úroveň jistoty, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Prověrka je omezena především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy provedené ve vztahu finančním údajům, a prověrka proto poskytuje nižší stupeň ujištění než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Vedení nás informovalo o tom, že zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, která převyšuje jejich čistou realizovatelnou hodnotu. Výpočet provedený vedením, který jsme prověřili, dokládá, že v případě, kdy by byly zásoby oceňovány v souladu s požadavky Mezinárodních účetních standardů<sup>5</sup> nižší z částek pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty, snížila by se hodnota zásob o X USD a hospodářský výsledek a vlastní kapitál by poklesly o Y USD.

S výhradou vlivu, který má nadhodnocení zásob popsané v předcházejícím odstavci, jsme si při prověřce nepovšimli žádných skutečností, které by nás vedly k domněnce, že přiložená účetní závěrka neposkytuje věrný a poctivý obraz (případně „nezobrazuje věrně ve všech významných (materiálních) ohledech“) v souladu s Mezinárodními účetními standardy<sup>5</sup>.

Datum

ODBORNÍK

Sídlo

---

<sup>5</sup> Viz poznámka 4.

**Záporné vyjádření z důvodu odchýlení od Mezinárodních účetních standardů**

ZPRÁVA O PROVĚRCE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PRO .....

Provedli jsme prověrku přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. prosinci XXXX a výkazu zisku a ztráty a výkazu peněžních toků za rok XXXX. Za sestavení účetní závěrky je odpovědné vedení společnosti. Naší odpovědností je vydat zprávu k této účetní závěrce na základě provedené prověrky.

Prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (případně uveďte příslušné národní standardy či praxe). Tento standard požaduje, aby prověrka byla naplánována a provedena tak, abychom získali střední úroveň jistoty, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Prověrka je omezena především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy provedené ve vztahu finančním údajům, a prověrka proto poskytuje nižší stupeň ujištění než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok audítora.

Jak je uvedeno v bodě X. přílohy, účetní závěrka nezohledňuje konsolidaci účetních závěrek dceřiných společností, podíly v nichž jsou účtovány v pořizovacích cenách. Podle Mezinárodních účetních standardů<sup>6</sup> mají být účetní závěrky dceřiných společností konsolidovány.

Na základě prověrky, vzhledem k vlivu skutečnosti uvedené v předchozím odstavci na účetní závěrku, přiložená účetní závěrka neposkytuje věrný a pravdivý obraz (případně „nezobrazuje věrně ve všech významných ohledech aktiva, závazky a vlastní kapitál“) v souladu s Mezinárodními účetními standardy<sup>6</sup>.

Datum

ODBORNÍK

Sídlo

---

<sup>6</sup> Viz poznámka 4.

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO PROVĚRKY  
ISRE 2410**

**PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ  
NEZÁVISLÝM AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY**

(Účinný pro prověrky mezeitímních finančních informací za období  
počínající 15. prosincem 2006 nebo po tomto datu.)

**OBSAH**

---

	Odstavec
Úvod.....	1 - 3
Obecné zásady prověrky mezeitímních finančních informací.....	4 - 6
Cíl zakázky spočívající v prověře mezeitímních finančních informací.....	7 – 9
Podmínky zakázky .....	10 – 11
Postupy použité při prověře mezeitímních finančních informací .....	12 – 29
Vyhodnocení nesprávností.....	30 – 33
Prohlášení vedení .....	34 – 35
Odpovědnost auditora za doprovodné informace .....	36 – 37
Informování.....	38 – 42
Předkládání zpráv o povaze, rozsahu a výsledcích prověrky mezeitímních finančních informací .....	43 – 63
Dokumentace .....	64
Datum účinnosti .....	65
Příloha 1 – Příklad smluvního dopisu pro účely prověrky mezeitímních finančních informací	
Přílohy 2 – Analytické postupy, které může auditor dle uvážení použít při provádění prověrky mezeitímních finančních informací	
Příloha 3 – Příklad prohlášení vedení	
Příloha 4 – Příklady zpráv o provedení prověrky mezeitímních finančních informací	
Příloha 5 – Příklady zpráv o provedení prověrky se závěrem s výhradou z důvodu odchýlení se od příslušného rámce účetního výkaznictví	
Příloha 6 – Příklady zpráv o provedení prověrky se závěrem s výhradou z důvodu omezení rozsahu nezpůsobeného vedením	

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

Příloha 7 - Příklady zpráv o provedení prověrky se záporným závěrem z důvodu odchýlení  
se od příslušného rámce účetního výkaznictví

---

Mezinárodní standard pro prověrky - ISRE 2410 – „Prověrka mezeitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití standardů ISRE.

## Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního standardu pro prověrky (ISRE) je stanovit normy a poskytnout vodítka týkající se profesních povinností auditora při plnění zakázky spočívající v prověře mezeitímních finančních informací auditního klienta a k formě a obsahu zprávy. Termín „auditor“ je v tomto standardu používán nikoli proto, že by byl prováděn audit, ale proto, že rozsah tohoto standardu je omezen na prověrku mezeitímních finančních informací prováděnou nezávislým auditorem účetní závěrky účetní jednotky.
2. Pro účely tohoto standardu ISRE se mezeitímními finančními informacemi rozumí finanční informace, které jsou připravovány a předkládány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví<sup>1</sup>, a které tvoří kompletní či zkrácenou účetní závěrku za období, které je kratší než účetní období účetní jednotky.
3. **Auditor, který je pověřen provedením prověrky mezeitímních finančních informací, je povinen provést prověrku v souladu s tímto standardem ISRE.** Během provádění auditu řádné účetní závěrky auditor získává porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému. Je-li auditor pověřen provedením prověrky mezeitímních finančních informací, aktualizuje své porozumění účetní jednotce prostřednictvím dotazování v průběhu prověrky. Toto porozumění pomáhá auditorovi přesně vymezit dotazy, které bude pokládat, a analytické a ostatní postupy, které při prověře použije. Odborník, který je pověřen provedením prověrky mezeitímních finančních informací a který není auditorem účetní jednotky, provádí prověrku v souladu s ISRE 2400 – Zakázky spočívající v prověře účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že takovýto odborník zpravidla nemá takový přehled o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, jako auditor jednotky, musí v zájmu splnění cíle prověrky položit odlišné dotazy a provést jiné procedury.
- 3a. Tento standard se vztahuje na prověrku mezeitímních finančních informací prováděnou auditorem účetní jednotky. Používá se však, po uzpůsobení konkrétním okolnostem, i v případech, kdy auditor účetní jednotky provádí prověrku jiných historických finančních informací auditního klienta než mezeitímních finančních informací \*.

## Obecné zásady prověrky mezeitímních finančních informací

4. **Auditor je povinen dodržovat etické požadavky vztahující se na audit řádné účetní závěrky účetní jednotky.** Těmito etickými požadavky se auditor řídí při plnění svých profesních povinností v následujících oblastech: nezávislost, integrita, objektivnost, odbornost a řádná péče, zachování důvěrného charakteru informací, profesionální jednání a odborné standardy.

---

<sup>1</sup> Např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy.

\* Odstavec 3a a poznámka pod čarou 4 byly doplněny v prosinci 2007 z důvodu vyjasnění použití standardu.

5. **Auditor je povinen používat postupy řízení kvality, které se vztahují na příslušnou zakázku.** Prvky řízení kvality, které jsou pro příslušnou zakázku důležité, zahrnují odpovědnost za kvalitní řízení zakázky, etické požadavky, přijetí a pokračování ve vztazích s klienty a opakované poskytování služeb, sestavování týmů pro potřeby plnění zakázky, způsob realizace zakázky a kontrolu jejího provádění.
6. **Auditor je k plánování a provádění prověrky povinen přistupovat s profesním skepticismem vědom si toho, že mohou existovat okolnosti, které mohou zapříčinit to, že mezitímní finanční informace budou vyžadovat významné (materiální) úpravy, aby ve všech významných (materiálních) ohledech vyhověly požadavkům příslušného rámce účetního výkaznictví.** Přistupovat k zakázce s profesním skepticismem znamená, že auditor provádí kritické vyhodnocení platnosti získaných důkazů a neustále pozorně kontroluje případný výskyt důkazů, které by zpochybňovaly spolehlivost dokumentů nebo prohlášení učiněných vedením účetní jednotky nebo by byly s těmito dokumenty či prohlášeními v rozporu.

### **Cíl zakázky spočívající v prověrci mezitímních finančních informací**

7. Cílem zakázky spočívající v prověrci mezitímních finančních informací je umožnit auditorovi učinit závěr o tom, zda si při provádění prověrky povšiml něčeho, co by ho vedlo k domněnce, že mezitímní finanční informace nesplňují ve všech významných (materiálních) ohledech požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Auditor provádí dotazování a analytické a další postupy, aby snížil na přijatelnou míru riziko, že vyjádří nesprávný závěr v případě, že mezitímní finanční informace budou významně (materiálně) zkreslené.
8. Cíl prověrky mezitímních finančních informací se zásadním způsobem liší od cíle auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Prověrka mezitímních finančních informací neslouží jako základ pro vydání výroku o tom, zda finanční informace poskytují ve všech významných (materiálních) ohledech věrný a poctivý obraz skutečnosti nebo věrně zobrazují skutečnost v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
9. Účelem prověrky není, na rozdíl od auditu, získání přiměřené jistoty, že mezitímní finanční informace nejsou významně (materiálně) zkreslené. Prověrka spočívá v dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a dalších postupů. Díky prověrci si může auditor povšimnout důležitých skutečností, které mají vliv na mezitímní finanční informace, ale prověrka neposkytuje veškeré důkazy, které by byly vyžadovány při auditu.

### **Podmínky zakázky**

10. **Auditor je povinen se s klientem dohodnout na podmínkách zakázky.**
11. Dohodnuté podmínky zakázky jsou obvykle uvedeny ve smluvním dopise. Tento způsob komunikace pomáhá vyhnout se nedorozuměním týkajícím se

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

povahy zakázky a především pak cíle a rozsahu prověrky, odpovědnosti vedení, rozsahu povinností auditora, získané jistoty a povahy a formy zprávy. Komunikace zpravidla pokrývá následující záležitosti:

- cíl prověrky mezeitímních finančních informací,
- rozsah prověrky,
- odpovědnost vedení za mezeitímní finanční informace,
- odpovědnost vedení za zavedení a používání účinného vnitřního kontrolního systému relevantního pro přípravu mezeitímních finančních informací,
- odpovědnost vedení za zpřístupnění veškerých finančních záznamů a souvisejících informací auditorovi,
- souhlas vedení s tím, že poskytne auditorovi písemná prohlášení potvrzující prohlášení učiněná ústně během prověrky a prohlášení vyplývající z účetnictví účetní jednotky,
- očekávaný formát a obsah zprávy, která má být vydána, včetně určení jejího adresáta,
- souhlas vedení s tím, že pokud bude v některém z dokumentů obsahujících mezeitímní finanční informace uvedeno, že tyto mezeitímní finanční informace byly předmětem prověrky provedené auditorem účetní jednotky, bude do daného dokumentu zahrnuta i zpráva o provedení prověrky.

V příloze 1 k tomuto standardu je uveden příklad smluvního dopisu. Podmínky provedení zakázky spočívající v prověrce mezeitímních finančních informací mohou být rovněž spojeny s podmínkami zakázky představující audit řádné účetní závěrky.

## **Postupy použité při prověrce mezeitímních finančních informací**

### **Obeznamení se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně jejího vnitřního kontrolního systému**

- 12. Auditor je povinen porozumět účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému vztahujícího se k sestavení řádných i mezeitímních finančních informací, v míře dostatečné k naplánování a provedení zakázky tak, aby bylo možné:**
  - (a) určit druhy možných významných (materiálních) nesprávností a posoudit pravděpodobnost jejich výskytu,**
  - (b) zvolit dotazy, analytické a další prověřkové postupy, na základě kterých bude auditor moci informovat o tom, zda si nepovšiml něčeho, co by ho vedlo k domněnce, že mezeitímní finanční informace nebyly připraveny ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.**
13. Jak vyžaduje ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

prostředí“, auditor, který ověřoval účetní závěrku účetní jednotky za jedno nebo více období, získal porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému vztahujícího se k sestavení řádných finančních informací, a tento přehled byl dostatečný k provedení auditu. Při plánování prověrky mezitímních finančních informací auditor svůj přehled aktualizuje. Auditor rovněž získává dostatečné porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému vztahujícímu se k sestavením mezitímních finančních informací, protože se může lišit od vnitřního kontrolního systému vztahujícímu se k řádným finančním informacím.

14. Auditor využívá svého porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, k výběru dotazů, které bude pokládat, a analytických a dalších prověřkových postupů, které bude provádět, a k určení konkrétních událostí, transakcí nebo tvrzení, jichž se mohou dotazy nebo analytické či další postupy týkat.
15. Při aktualizaci svého porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, provádí auditor zpravidla následující postupy:
  - seznámení se v potřebném rozsahu s dokumentací vztahující se k auditu předchozího období a k prověrkám předchozího mezitímního období (předchozích mezitímních období) běžného roku a příslušného mezitímního období (mezitímních období) předchozího roku, aby byl schopen určit záležitosti, které by mohly mít vliv na mezitímní finanční informace za běžné období,
  - posouzení všech významných rizik včetně rizika potlačení kontrol vedením, která byla zjištěna během auditu účetní závěrky za předchozí rok,
  - seznámení se s nejaktuálnějšími mezitímními finančními informacemi za běžný rok a za srovnávací předchozí rok,
  - posouzení významnosti (materiality) s přihlédnutím k příslušnému rámci účetního výkaznictví, která se vztahuje k mezitímním finančním informacím, jež mají pomoci při určování povahy a rozsahu postupů, které budou provedeny, a vyhodnocení dopadu nesprávností,
  - posouzení povahy všech opravených významných (materiálních) nesprávností a všech zjištěných neopravených nevýznamných (nemateriálních) nesprávností v účetní závěrce za předchozí rok,
  - posouzení významných záležitostí z oblasti finančního účetnictví a výkaznictví, které by mohly být i nadále významné, jako jsou významné nedostatky vnitřního kontrolního systému,
  - posouzení výsledků všech auditorských postupů provedených ve spojitosti s účetní závěrkou za běžný rok,
  - posouzení výsledků všech provedených interních auditů a následných opatření přijatých vedením,



PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- dotazování se vedení na výsledky vyhodnocení rizik vedením, že mezitímní finanční informace by mohly být významně (materiálně) zkresleny v důsledku podvodu,
  - dotazování se vedení na dopady změn v podnikatelských činnostech účetní jednotky,
  - dotazování se vedení na významné změny ve vnitřním kontrolním systému a možného dopadu všech takových změn na přípravu mezitímních finančních informací,
  - dotazování se vedení na údaje o procesu, kterým byly sestaveny mezitímní finanční informace, a o spolehlivosti podkladových účetních záznamů, na které jsou mezitímní finanční informace odsouhlaseny.
16. Auditor určí povahu případných prověřkových postupů, které mají být provedeny u jednotlivých složek účetní jednotky, a v případech, kdy je to relevantní, o těchto záležitostech informuje jiné auditory zapojené do prověrky. Mezi faktory, k nimž by mělo být přihlédnuto, patří významnost (materialita) mezitímních finančních informací složek a riziko nesprávnosti těchto informací a auditorovo porozumění rozsahu, v jakém je vnitřní kontrolní systém nad přípravou takových informací centralizován či decentralizován.
17. **Aby bylo možné naplánovat a provést prověrku mezitímních finančních informací, je nově jmenovaný auditor, který dosud neprováděl audit řádné účetní závěrky v souladu se standardy ISA, povinen porozumět účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, neboť se vztahuje k přípravě řádných i mezitímních finančních informací.**
18. Toto porozumění umožňuje auditorovi přesně formulovat pokládané dotazy a připravit analytické a další prověřkové postupy, které mají být provedeny během prověrky mezitímních finančních informací v souladu s tímto standardem. Při získávání tohoto přehledu obvykle auditor pokládá dotazy předchozímu auditorovi a tam, kde je to možné, posuzuje dokumentaci předchozího auditora z předchozího řádného auditu a za všechna předchozí mezitímní období v běžném roce, která byla prověřena předchozím auditorem. Při tomto posuzování přihlíží auditor k povaze všech opravených nesprávností a všech neopravených nesprávností zjištěných předchozím auditorem, všech významných rizik včetně rizika potlačení kontrol vedením, a významných účetních záležitostí a všech záležitostí z oblasti výkaznictví, které mohou být i nadále důležité, jako jsou významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.

**Dotazování, analytické a další prověřkové postupy**

19. **Auditor je povinen dotazovat se, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádět analytické a další prověřkové postupy, které mu umožní dojít k závěru, zda si na základě provedených postupů povšiml něčeho, co by naznačovalo, že mezitímní finanční informace**

**nejsou ve všech významných (materiálních) ohledech připraveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.**

20. Prověrka obvykle nevyžaduje testování účetních záznamů inspekcí, pozorováním nebo pomocí konfirmací. Postupy používané při provádění prověrky mezitímních finančních informací se zpravidla omezují na dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti, a na provádění analytických a jiných prověřkových postupů a jejich součástí nebývá přezkoumávání získaných informací týkajících se významných účetních záležitostí spojených s mezitímními finančními informacemi. Vliv na povahu a rozsah dotazování a na použité analytické a jiné postupy má auditorovo porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému, výsledky vyhodnocení rizik týkajících se předchozího auditu a auditorovo zvážení významnosti (materiality) ve vztahu k mezitímním finančním informacím.

21. Auditor obvykle provádí následující postupy:

- pročtení zápisů z jednání akcionářů, osob pověřených správou a řízením, a dalších příslušných výborů, seznámení se se záležitostmi, které by mohly mít vliv na mezitímní finanční informace, a dotazování se na záležitosti, kterým byla věnována pozornost na jednáních, z nichž nejsou k dispozici zápisy, a které by mohly mít vliv na mezitímní finanční informace,
- posouzení případného dopadu záležitostí, které během předchozího auditu nebo předchozích prověrek vedly k úpravě zprávy o provedení auditu či prověrky, k účetním úpravám nebo k neopraveným nesprávnostem,
- výměna informací s jinými auditory, kteří provádějí prověrku mezitímních finančních informací významných složek účetní jednotky,
- dotazování se členů vedení odpovědných za finanční a účetní záležitosti, případně dalších vhodných osob, na následující skutečnosti:
  - zda byly mezitímní finanční informace připraveny a vykázány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
  - zda došlo ke změnám v účetních pravidlech nebo ve způsobu jejich uplatňování,
  - zda si případné nové transakce vynutily použití nového účetního pravidla,
  - zda mezitímní finanční informace obsahují známé neopravené nesprávnosti,
  - nezvyklé nebo složité situace, které by mohly mít vliv na mezitímní finanční informace, jako podniková kombinace nebo vyřazení části podniku,

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- významné předpoklady, které jsou důležité pro určení reálné hodnoty, nebo zveřejněné údaje a záměr a schopnost vedení provádět určité specifické úkony jménem účetní jednotky,
  - zda byly transakce se spřízněnými stranami řádně zaúčtovány a zveřejněny v rámci mezitímních finančních informací,
  - významné změny v mimosmluvních a smluvních závazcích,
  - významné změny v podmíněných závazcích včetně soudních sporů či vznesených nároků,
  - dodržování úvěrových podmínek,
  - záležitosti, které se objevily v průběhu provádění prověřkových postupů,
  - významné transakce za posledních několik dní mezitímního období nebo za prvních několik dní dalšího mezitímního období,
  - povědomost o výskytu podvodu nebo podezření na výskyt podvodu, který má na jednotku dopad a do něhož jsou zapojeny následující osoby:
    - vedení,
    - zaměstnanci, kteří hrají důležité role v oblasti vnitřních kontrol,
    - ostatní osoby, kde by podvod jimi spáchaný měl významný (materiální) vliv na mezitímní finanční informace.
  - povědomost o údajných podvodech nebo o podezření na výskyt podvodů, které by měly dopad na mezitímní finanční informace jednotky, oznámené zaměstnanci, bývalými zaměstnanci, analytiky, regulátory či jinými osobami,
  - povědomost o skutečných nebo možných případech nedodržení právních předpisů, které by mohly mít významný (materiální) dopad na mezitímní finanční informace.
- provádění analytických postupů ve vztahu k mezitímním finančním informacím, jejichž cílem je seznámit se s jednotlivými položkami a jejich vzájemnými vztahy, které se zdají být nezvyklé a které by mohly naznačovat výskyt významné (materiální) nesprávnosti v mezitímních finančních informacích. Analytické postupy mohou zahrnovat poměrové analýzy a statistické metody, jako je analýza trendů nebo regresní analýza, a mohou být prováděny manuálně nebo s využitím počítače. V Příloze 2 tohoto standardu jsou popsány příklady analytických postupů, které může auditor použít při provádění prověrky mezitímních finančních informací,

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- pročtení mezitímních finančních informací a posouzení toho, zda si auditor nepovšiml něčeho, co by ho vedlo k domněnce, že mezitímní finanční informace nebyly připraveny ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
22. Auditor může provést mnohé z prověřkových postupů před tím, než účetní jednotka sestaví mezitímní finanční informace, nebo souběžně s tím, jak je bude sestavovat. Mělo by být např. možné aktualizovat porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, a začít s pročitáním příslušných zápisů před koncem mezitímního období. Pokud jsou některé z postupů provedeny během mezitímního období, je také možné dříve odhalit a zvážit významné účetní záležitosti, které mají na mezitímní finanční informace vliv.
23. Auditor provádějící prověrku mezitímních finančních informací je také pověřen provedením auditu řádné účetní závěrky účetní jednotky. V zájmu zefektivnění a zjednodušení práce může auditor přistoupit k provedení některých auditorských postupů souběžně s prováděním prověrky mezitímních finančních informací. Např. informace získané při čtení zápisů z jednání představenstva týkajících se prověrky mezitímních finančních informací mohou být využity i při auditu řádné účetní závěrky. Auditor se rovněž může rozhodnout provést ve stejné době, kdy probíhá mezitímní prověrka, auditorské procedury, které by bylo nutné provést pro účely auditu řádné účetní závěrky, např. postupy vztahující se k významným nebo neobvyklým transakcím, které byly uskutečněny během období, jako jsou podnikové kombinace, restrukturalizace nebo významné výnosové transakce.
24. Prověrka mezitímních finančních informací obvykle nevyžaduje přezkoumávání informací o soudních sporech či vznesených nárocích. Nebývá proto nutné zasílat právním zástupcům jednotky žádost o potvrzení údajů. Pokud si ovšem auditor povšimne skutečnosti, která by mohla naznačovat, že mezitímní finanční informace nebyly připraveny ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, je vhodné se v souvislosti se soudními spory nebo nároky přímo spojit s právním zástupcem jednotky, domnívá-li se auditor, že by tento právní zástupce mohl mít užitečné informace.
25. Auditor je povinen získat důkazy o tom, že mezitímní finanční informace souhlasí s podkladovými účetními záznamy nebo že byly s těmito záznamy sesouhlaseny. Auditor může získat důkazy o tom, že mezitímní finanční informace souhlasí s podkladovými účetními záznamy nebo že s nimi byly sesouhlaseny, tak, že porovná mezitímní finanční informace s:
- (a) účetními záznamy, jako je hlavní kniha, nebo s konsolidačními podklady, které souhlasí s účetními záznamy a
  - (b) dalšími podpůrnými údaji z účetních záznamů jednotky, bude-li potřeba.
26. **Auditor je povinen dotazováním zjistit, zda vedení určilo všechny události do data vydání zprávy o prověrce, které by mohly vyžadovat úpravu mezitímních finančních informací nebo zveřejněných údajů v**

**mezitímních finančních informacích.** Auditor nemusí v zájmu vyhledání událostí, k nimž došlo po datu zprávy o prověrce, provádět další postupy.

27. **Auditor je povinen dotazováním zjistit, zda vedení nezměnilo své vyhodnocení schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách. Jestliže se auditor prostřednictvím tohoto dotazování nebo jiných prověřkových postupů dozví o událostech nebo okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat:**
- (a) **je dotazováním se vedení povinen zjistit, jaké další kroky vedení plánuje v budoucnu na základě svého vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, nakolik reálné tyto plány jsou a to, zda se vedení domnívá, že realizace těchto plánů povede ke zlepšení situace,**
  - (b) **posoudí dostatečnost zveřejněných údajů o těchto záležitostech v mezitímních finančních informacích.**
28. Události nebo okolnosti, které by mohly závažným způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, mohly existovat k datu řádné účetní závěrky, nebo mohly být zjištěny v návaznosti na dotazování se vedení nebo při provádění jiných prověřkových postupů. Jestliže si auditor takových událostí nebo okolností povšimne, dotazováním se vedení zjistí, jaké další kroky plánuje, např. jaké jsou jeho plány na prodej aktiv, vypůjčení finančních prostředků nebo restrukturalizací úvěrů, snížení nebo odložení výdajů nebo zvýšení kapitálu. Auditor dále zjišťuje, nakolik jsou plány vedení proveditelné a zda se vedení domnívá, že realizace těchto plánů povede ke zlepšení situace. Auditor však obvykle nemusí přezkoumávat realizovatelnost plánů vedení ani to, zda jejich realizace přinese zlepšení situace.
29. **Pokud auditor zjistí záležitost, v jejímž důsledku auditor zvažuje, zda by mezitímní finanční informace měly být významným (materiálním) způsobem upraveny, aby ve všech významných (materiálních) ohledech byly sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, je auditor povinen provést další dotazování nebo další postupy, které by mu umožnily vyjádřit závěr ve zprávě o prověrce.** Pokud např. auditor po provedení postupů má pochybnosti, zda je významná prodejní transakce zaúčtována v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, provede auditor dodatečné postupy dostatečné k tomu, aby vyvrátily jeho pochyby, např. projedná podmínky transakce se zaměstnanci oddělení marketingu nebo účetnictví nebo prostuduje kupní smlouvu.

### **Vyhodnocení nesprávností**

30. **Auditor je povinen zhodnotit, jednotlivě i souhrnně, zda neopravené nesprávnosti, kterých si povšiml, jsou z pohledu mezitímních finančních informací významné (materiální).**
31. Na rozdíl od auditní zakázky není účelem prověrky mezitímních finančních informací získání přiměřené jistoty, že mezitímní finanční informace

neobsahují významné (materiální) nesprávnosti. Nesprávnosti, kterých si auditor povšimne, jsou však hodnoceny samostatně i v souhrnu, aby bylo možné určit, zda je nutné mezitímní finanční informace upravit, aby byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

32. Auditor uplatňuje při posuzování významnosti (materiality) všech nesprávností, které účetní jednotka neopravila, odborný úsudek. Auditor přihlíží k takovým skutečnostem jako povaha, příčina a částka nesprávností, to, zda nesprávnosti vznikly v předchozím roce nebo v mezitímním období běžného roku, a možný dopad nesprávností na budoucí mezitímní nebo řádná období.
33. Auditor může stanovit částku, pod kterou nemusejí být nesprávnosti agregovány, neboť odhaduje, že sloučení těchto částek by nemělo na mezitímní finanční informace významný (materiální) dopad. Při určování této částky bere auditor v potaz skutečnost, že stanovení významnosti (materiality) spočívá v kvantitativním i kvalitativním posuzování skutečností a že nesprávnosti v relativně malé výši by mohly mít na mezitímní finanční informace významný (materiální) dopad.

### Prohlášení vedení

34. Auditor je povinen od vedení získat písemné prohlášení, že:
  - (a) vedení si je vědomo své odpovědnosti za návrh a zavedení vnitřního kontrolního systému, jehož cílem je zajištění prevence a odhalení podvodů a chyb,
  - (b) mezitímní finanční informace byly sestaveny a prezentovány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
  - (c) vedení se domnívá, že neopravené nesprávnosti zjištěné auditorem během prověrky nemají významný (materiální) dopad, z pohledu jednotlivých nesprávností ani v souhrnu, na mezitímní finanční informace jako celek. Přehled těchto položek je uveden v písemném prohlášení nebo je k tomuto prohlášení připojen jako příloha,
  - (d) vedení informovalo auditora o všech významných (materiálních) skutečnostech týkajících se veškerých podvodů nebo podezření na spáchání podvodu, o nichž vedení ví a které by mohly mít vliv na účetní jednotku,
  - (e) vedení poskytlo auditorovi výsledky svého vyhodnocení rizik včetně toho, že by mezitímní finanční informace mohly být významně (materiálně) zkresleny v důsledku výskytu podvodu,<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Odstavec 35 ISA 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“ objasňuje, že povah, rozsah a pravidelnost takových hodnocení se liší u účetní jednotky od účetní jednotky a že vedení může provádět podrobná vyhodnocení jednou ročně nebo jako součást průběžného monitorování. Toto prohlášení je proto ve spojitosti s mezitímními finančními informacemi přesně uzpůsobeno konkrétním podmínkám účetní jednotky.

- (f) vedení informovalo auditora o všech známých případech skutečného nebo možného nedodržení zákonů a nařízení, jejichž dopad má být posouzen při přípravě mezitímních finančních informací,
  - (g) vedení informovalo auditora o všech významných (materiálních) událostech, k nimž došlo po rozvahovém dni až do data zprávy o prověrce, které by mohly vyžadovat úpravu mezitímních finančních informací nebo zveřejnění v jejich rámci.
35. Auditor získá další odpovídající prohlášení týkající se záležitostí specifických pro podnikání účetní jednotky nebo pro odvětví, v němž působí. Příklad prohlášení vedení je uveden v příloze 3 tohoto standardu ISRE.

### **Odpovědnost auditora za doprovodné informace**

36. **Auditor je povinen se seznámit s ostatními informacemi, které doplňují mezitímní finanční informace, aby mohl zvážit, zda nejsou tyto informace ve významném (materiálním) nesouladu s mezitímními finančními informacemi.** Pokud auditor zjistí významný (materiální) nesoulad, zváží, zda je třeba mezitímní finanční informace nebo ostatní informace upravit. Je-li nutná úprava mezitímních finančních informací a vedení odmítne úpravu provést, zváží auditor možnost doplnění zprávy o prověrce o odstavec popisující významný (materiální) nesoulad nebo podniknutí dalších kroků, jako je odmítnutí vydání zprávy o prověrce nebo odstoupení od zakázky. Vedení může např. prezentovat alternativní způsoby měření zisku, které vykreslují finanční výkonnost účetní jednotky v pozitivnějším světle než mezitímní finanční informace, a tyto alternativní měřítka jsou neúměrně vyzdvihována, nejsou přesně definována nebo nejsou srozumitelně sesouhlasena s mezitímními finančními informacemi, čímž jsou matoucí a potenciálně zavádějící.
37. **Pokud si auditor povšimne skutečnosti, která ho vede k domněnce, že ostatní informace by mohly obsahovat významně (materiálně) zkreslené skutečnosti, je povinen projednat tuto záležitost s vedením účetní jednotky.** Při seznamování se s ostatními informacemi pro účely odhalení významných (materiálních) nesouladů si může auditor povšimnout významného (materiálního) zkreslení skutečností (tzn. informací, které se nevztahují k záležitostem objevujícím se v mezitímních finančních informacích a které jsou nesprávně konstatovány nebo prezentovány). Při projednávání záležitosti s vedením účetní jednotky posoudí auditor platnost ostatních informací a reakce vedení na jeho dotazování a zjistí, zda existují rozdíly v úsudku nebo názorech, a zváží, zda vyzve vedení, aby se při odstraňování zkreslených skutečností poradilo s kvalifikovanou třetí stranou. Je-li k opravě významného (materiálního) zkreslení skutečností nutná úprava a vedení odmítne úpravu provést, zváží auditor přijetí dalších vhodných opatření, např. informování osob pověřených správou a řízením a vyžádání si právní rady.

## **Předávání informací**

38. **Pokud si v návaznosti na provádění prověrky mezitímních finančních informací auditor povšimne skutečnosti, která ho vede k domněnce, že je nutné mezitímní finanční informace významným (materiálním) způsobem upravit, aby byly sestaveny ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, je auditor povinen o této skutečnosti co nejdříve příslušné členy vedení.**
39. **Pokud, podle mínění auditora, vedení v přiměřené lhůtě náležitě nereaguje, je o tom auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením.** Informace je podána co nejdříve formou ústní nebo písemnou. Rozhodnutí auditora, zda přistoupit k ústnímu či písemnému informování, závisí na takových faktorech, jako je povaha, citlivost a důležitost skutečnosti o které má informovat, a načasování předání informací. Je-li informace předávána ústně, auditor tento proces uvede ve své dokumentaci.
40. **Pokud, podle mínění auditora, osoby pověřené správou a řízením v přiměřené lhůtě náležitě nereagují, je auditor povinen zvážit:**
- (a) **nutnost modifikovat zprávu,**
  - (b) **možnost odstoupit od zakázky,**
  - (c) **možnost odstoupit od provedení auditu řádné účetní závěrky.**
41. **Pokud si v souvislosti s prováděním prověrky mezitímních finančních informací auditor povšimne skutečnosti, která ho vede k domněnce, že došlo k výskytu podvodu nebo že účetní jednotka nedodržela příslušné právní předpisy, je povinen o této skutečnosti informovat co nejdříve příslušné členy vedení.** Určení toho, které osoby jsou příslušnými členy vedení, závisí na pravděpodobnosti existence tajné dohody nebo zapojení člena vedení do podvodu. Auditor také zváží nutnost informovat o této skutečnosti osoby pověřené správou a řízením a posoudí dopady na prověrku.
42. **Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o důležitých záležitostech spojených se správou a řízením účetní jednotky, které vyplývají z prověrky mezitímních finančních informací.** V souvislosti s prováděním prověrky mezitímních finančních informací se může auditor dozvědět o skutečnostech, které jsou, dle jeho mínění, důležité pro osoby pověřené správou a řízením v oblasti dohledu nad procesem finančního výkaznictví a zveřejňování údajů. Auditor o těchto skutečnostech informuje osoby pověřené správou a řízením.

## **Vypracování zprávy o povaze, rozsahu a výsledcích prověrky mezitímních finančních informací**

43. **Auditor je povinen vydat písemnou zprávu obsahující následující údaje:**
- (a) **příslušný název,**



- (b) příjemce dle okolností zakázky,
- (c) identifikaci mezitímních finančních informací, které jsou předmětem prověrky, včetně uvedení názvu všech výkazů obsažených v úplné nebo zkrácené účetní závěrce a data a období, které mezitímní finanční informace pokrývají,
- (d) v případě, že mezitímní finanční informace obsahují kompletní účetní závěrku k všeobecným účelům sestavenou v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je zajistit věrné zobrazení, prohlášení o tom, že vedení odpovídá za sestavení a věrné zobrazení mezitímních finančních informací v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- (e) v ostatních případech prohlášení o tom, že vedení odpovídá za sestavení a zobrazení mezitímních finančních informací v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví
- (f) prohlášení, že auditor odpovídá za vyjádření závěru o mezitímních finančních informacích na základě prověrky,
- (g) prohlášení, že prověrka mezitímních finančních informací byla provedena v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky (ISRE) 2410 – Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky, a prohlášení, že tato prověrka sestávala z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a z provádění analytických a dalších prověřkových postupů,
- (h) prohlášení, že rozsah prověrky je podstatně menší než rozsah auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a tudíž neumožňuje auditorovi získat jistotu, že povšiml všech významných skutečností, které by mohly být zjištěny během auditu, a ani vydat výrok auditora,
- (i) pokud mezitímní finanční informace obsahují úplnou účetní závěrku pro všeobecné účely sestavenou v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je zajistit věrné zobrazení, závěr týkající se toho, zda si auditor povšiml něčeho, co by ho vedlo k domněnce, že mezitímní finanční informace neposkytují věrný a poctivý obraz skutečnosti nebo ve všech významných (materiálních) ohledech nezobrazují věrně skutečnost v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (včetně odkazu na jurisdikci nebo zemi původu rámce účetního výkaznictví, jestliže je použit jiný rámec než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví),
- (j) v ostatních případech závěr týkající se toho, zda si auditor povšiml něčeho, co by ho vedlo k domněnce, že mezitímní finanční informace nejsou ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (včetně odkazu na jurisdikci nebo zemi původu rámce účetního výkaznictví, jestliže je použit jiný rámec než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví),
- (k) datum zprávy,
- (l) přesné určení místa v zemi či jurisdikci, kde auditor působí,

**(m) podpis auditora.**

Příklady zpráv o prověrce jsou uvedeny v příloze 4 tohoto standardu.

44. V některých jurisdikcích mohou právní předpisy upravující prověrku mezitímních finančních informací předepisovat znění auditorova závěru, které se liší od znění uvedeného v odstavci 43 (i) nebo (j). Přestože se může stát, že auditor je povinen použít předepsané znění, zůstávají povinnosti auditora týkající se dospění k závěru popsané v tomto standardu nezměněny.

**Odchýlení se od příslušného rámce účetního výkaznictví**

45. **Auditor je povinen vyjádřit závěr s výhradou nebo záporný závěr, povšimne-li si skutečnosti, která ho vede k domněnce, že mezitímní finanční informace by měly být významným (materiálním) způsobem upraveny, aby byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.**
46. Pokud si auditor povšiml skutečností, které ho vedou k domněnce, že mezitímní finanční informace jsou nebo by mohly být významně (materiálně) ovlivněny odchýlením se od příslušného rámce účetního výkaznictví a vedení tyto mezitímní finanční informace neopraví, auditor modifikuje zprávu o prověrce. Modifikace popisuje povahu odchýlení se a, je-li to relevantní, dopady na mezitímní finanční informace. Pokud nejsou do mezitímních finančních informací zahrnuty informace, které jsou dle názoru auditora nutné k zajištění náležitého zveřejnění, modifikuje auditor zprávu o prověrce a, je-li to relevantní, zahrne uvedené chybějící informace do zprávy o prověrce. Modifikace zprávy o prověrce je obvykle spojena s doplněním vysvětlujícího odstavce do zprávy o prověrce a s vydáním závěru s výhradou. Příklady zpráv o prověrce se závěrem s výhradou jsou uvedeny v příloze 5 tohoto standardu.
47. Je-li dopad odchýlení se na mezitímní finanční informace natolik významný (materiální) a rozsáhlý, že auditor dospěje k názoru, že závěr s výhradou nepostačuje k tomu, aby popsal zavádějící nebo neúplnou povahu mezitímních finančních informací, vydá auditor záporný závěr. Příklady zpráv o prověrce se záporným závěrem jsou uvedeny v příloze 7 tohoto standardu.

**Omezení rozsahu**

48. Omezení rozsahu zpravidla brání auditorovi v dokončení prověrky.
49. **Jestliže auditor není schopen prověrku dokončit, je povinen písemně informovat příslušné členy vedení a osoby pověřené správou a řízením o důvodu, proč nemůže být prověrka dokončena, a zváží, zda je vhodné vydat zprávu.**

**Omezení rozsahu způsobené vedením**

50. Auditor nepřijme zakázku spočívající v prověrce mezitímních finančních informací, pokud jeho předběžné znalosti o okolnostech zakázky naznačují,

že by nebyl schopen prověrku dokončit, neboť dojde k omezení rozsahu auditorovy prověrky způsobenému vedením účetní jednotky.

51. Jestliže vedení po přijetí zakázky způsobí omezení rozsahu prověrky, auditor požádá o odstranění tohoto omezení. Pokud mu vedení odmítne vyhovět, není auditor schopen prověrku dokončit a vydat závěr. V takových situacích informuje auditor písemně příslušné členy vedení a osoby pověřené správou a řízením o důvodu, proč není možné prověrku dokončit. Povšimne-li si však auditor skutečnosti, která ho vede k domněnce, že je nutné mezitímní finanční informace významně (materiálně) upravit, aby byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, informuje o takových skutečnostech v souladu s pokyny v odstavcích 38 – 40.
52. Auditor dále posoudí požadavky právních předpisů včetně toho, zda má povinnost vydat zprávu. Pokud takový požadavek existuje, auditor odmítne vyjádřit závěr a ve zprávě o prověrci objasní důvod, proč nemůže být prověrka dokončena. Povšimne-li si ovšem auditor skutečnosti, která ho vede k domněnce, že je nutné mezitímní finanční informace významně (materiálně) upravit, aby byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, informuje o takových skutečnostech ve zprávě.

### **Další omezení rozsahu**

53. K omezení rozsahu může dojít v návaznosti na jiné okolnosti, než je omezení rozsahu způsobené vedením. V takových situacích není obvykle auditor schopen prověrku dokončit a vydat závěr a řídí se odstavci 51 - 52. Ve výjimečných případech však může dojít k tomu, že omezení rozsahu auditorovy práce je zcela jasně způsobeno jednou či více konkrétními záležitostmi, které přestože jsou významné (materiální), nemají dle auditorova úsudku rozsáhlý dopad na mezitímní finanční informace. V takovém případě auditor modifikuje zprávu o prověrci, uvede v ní, že s výjimkou skutečnosti popsané ve vysvětlujícím odstavci zprávy o prověrci byla prověrka provedena v souladu s tímto standardem, a připojí závěr s výhradou. Příklady zpráv o prověrci se závěrem s výhradou jsou uvedeny v příloze 6 tohoto standardu.
54. Pokud auditor vydal po auditu poslední řádné účetní závěrky výrok s výhradou z důvodu omezení rozsahu, zváží, zda toto omezení rozsahu stále existuje a pokud ano, zváží jeho dopady na zprávu o prověrci.

### **Nepřetržitě trvání a významné nejistoty**

55. Za určitých okolností může být zpráva o prověrci doplněna o odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který upozorní na skutečnost uvedenou v příloze k mezitímním finančním informacím, kde je tato skutečnost rozebrána podrobněji, aniž by to mělo vliv na závěr auditora. Takový odstavec by měl následovat za odstavcem se závěrem auditora a zpravidla se v něm uvádí, že závěr neobsahuje v takovémto případě výhradu.

56. **Pokud jsou v mezitímních finančních informacích zveřejněny náležitě údaje, je auditor povinen doplnit zprávu o prověre o odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, ve kterém upozorní na významnou (materiální) nejistotu týkající se události nebo podmínky, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.**
57. Pokud byla předchozí zpráva o auditu nebo prověre modifikována doplněním odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti tak, aby auditor upozornil na významnou (materiální) nejistotu týkající se události nebo okolností, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a tato významná (materiální) nejistota přetrvává a v mezitímních finančních informacích jsou zveřejněny náležitě údaje, upraví auditor zprávu o prověre běžných mezitímních finančních informací doplněním odstavce, v němž upozorní na přetrvávající významnou (materiální) nejistotu.
58. Jestliže si auditor v návaznosti na dotazování nebo provádění prověřkových postupů povšimne významné (materiální) nejistoty týkající se události nebo podmínky, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat a v příloze k mezitímním finančním informacím jsou zveřejněny náležitě údaje, upraví auditor zprávu o prověre doplněním odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti.
59. **Pokud není významná (materiální) nejistota, která zásadním způsobem zpochybňuje schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, náležitě zveřejněna v mezitímních finančních informacích, je auditor povinen vydat závěr s výhradou, případně záporný závěr. Ve zprávě musí být zmíněna skutečnost, že existuje významná (materiální) nejistota.**
60. **Auditor je povinen zvážit modifikování zprávy o prověre doplněním odstavce, který by upozorňoval na významnou (materiální) nejistotu (s výjimkou nejistoty spojené s nepřetržitým trváním), jíž si povšiml, jejíž vyřešení závisí na budoucích událostech a která by mohla ovlivnit mezitímní finanční informace.**

#### **Další skutečnosti, k nimž auditor přihlíží**

61. Podmínky zakázky zahrnují souhlas vedení s tím, že bude-li z jakéhokoli dokumentu obsahujícího mezitímní finanční informace patrné, že tyto informace byly předmětem prověrky provedené auditorem účetní jednotky, bude do dokumentu zahrnuta i zpráva o prověre. Jestliže vedení zprávu o prověre do dokumentu nezahrne, poradí se auditor s právníkem, který mu doporučí, jaká správná opatření má za dané situace přijmout.
62. Jestliže auditor vydal modifikovanou zprávu o prověre a vedení vydá mezitímní finanční informace bez toho, že by zahrnulo modifikovanou zprávu o prověre do mezitímních finančních informací, zváží auditor konzultaci s právníkem, který mu doporučí, jaká správná opatření má za dané situace

přijmout, a možnost odstoupení od zakázky spočívající v auditu řádné účetní závěrky.

63. Mezitímní finanční informace skládající se ze zkrácené účetní závěrky nemusejí nutně obsahovat všechny informace, které by byly uvedeny v kompletní účetní závěrce, ale spíše prezentují vysvětlení událostí a změn, které jsou důležité pro pochopení změn ve finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky od data řádné účetní závěrky. Předpokládá se totiž, že uživatelé mezeitímních finančních informací budou mít přístup k poslední auditované účetní závěrce, jako je tomu u kótovaných společností. V opačném případě projedná auditor s vedením požadavek, aby mezeitímní finanční informace zahrnovaly prohlášení o tom, že pro pochopení těchto informací je třeba vycházet z poslední auditované účetní závěrky. Pokud takové prohlášení přiloženo není, zváží auditor, zda jsou bez odkazu na poslední auditovanou účetní závěrku mezeitímní finanční informace za daného stavu zavádějící, a zváží dopady na zprávu o prověrce.

### Dokumentace

64. **Auditor je povinen vést takovou dokumentaci k prověrce, která je dostatečná a vhodná k tomu, aby mu poskytla podklady k jeho závěru a prokázala, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem a příslušnými požadavky právních předpisů.** Dokumentace umožňuje zkušenému auditorovi, který s danou zakázkou dříve nepřišel do styku, obeznámit se s povahou, načasováním a rozsahem provedeného dotazování a analytických a dalších prověřkových postupů, získanými informacemi a všemi významnými (materiálními) skutečnostmi zvažovanými během provádění prověrky, včetně toho, jak s těmito skutečnostmi bylo naloženo.

### Datum účinnosti

65. Tento standard je účinný pro prověrky mezeitímních finančních informací za období začínající dnem 15. prosince 2006 nebo po tomto datu. Dřívější použití tohoto standardu je povoleno.

### Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Odstavec 10 požaduje, aby se auditor a klient dohodli na podmínkách zakázky. Odstavec 11 vysvětluje, že smluvní dopis pomáhá zamezit nedorozuměním týkajícím se povahy zakázky, a zejména cíle a rozsahu prověrky, povinností vedení, rozsahu povinností auditora, získané jistoty a povahy a podoby zprávy. Jmenování auditora se obvykle řídí právními předpisy upravujícími zakázky spočívající v provedení prověrky ve veřejném sektoru. Smluvní dopisy proto nemusejí být ve veřejném sektoru běžně používaným dokumentem. Smluvní dopis popisující záležitosti uvedené v odstavci 11 však může být užitečný jak pro auditora působícího ve veřejném sektoru, tak pro klienta. Auditori subjektů z veřejného sektoru proto zvažují možnost dohodnutí podmínek zakázky spočívající v prověrce s klientem formou smluvního dopisu.*

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

2. *Ve veřejném sektoru se závazek provedení statutárního auditu může vztahovat i na další práci, např. na prověrku mezeitímních finančních informací. Je-li tomu tak, nemůže se auditor z veřejného sektoru této povinnosti vyhnout a může se tudíž dostat do situace, kdy nebude moci nepřijmout zakázku spočívající v provedení prověrky (viz odstavec 50) nebo ukončit takovou zakázku (viz odstavce 36 a 40 (b)). Může se rovněž stát, že auditor působící ve veřejném sektoru nebude moci odmítnout své ustavení auditorem provádějícím audit řádné účetní závěrky (viz odstavce 40 (c) a 62).*
3. *V odstavci 41 jsou rozebrány povinnosti auditora v případech, kdy si povšimne skutečnosti, která ho vede k domněnce, že došlo k výskytu podvodu nebo nedodržení zákonů a nařízení ze strany účetní jednotky. Ve veřejném sektoru se mohou na auditora vztahovat požadavky právních předpisů na informování regulačních nebo jiných úřadů o takovýchto skutečnostech.*

### **Příklad smluvního dopisu pro účely prověrky mezitímních finančních informací**

Následující dopis může být spolu se skutečností popsané v odstavci 10 tohoto standardu použit jako vodítko, a musí být upraven podle konkrétních požadavků a podmínek.

Představenstvu (nebo jiným odpovědným představitelům užšího vedení účetní jednotky):

Tímto dopisem potvrzujeme, že jsme srozuměni s podmínkami a účelem zakázky spočívající v prověrce mezitímní rozvahy účetní jednotky k 30. červnu 20X1 a souvisejícího výkazu zisku a ztráty, změn ve vlastním kapitálu a peněžních toků za období šesti měsíců končících k uvedenému datu.

Naše prověrka bude provedena v souladu s Mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy s cílem získat informace, na jejichž základě předložíme zprávu o tom, zda jsme si povšimli skutečnosti, která by nás vedla k domněnce, že mezitímní finanční informace nebyly ve všech významných (materiálních) ohledech připraveny v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví]. Tato prověrka sestává z dotazování zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a z provádění analytických a ostatních prověřkových postupů a zpravidla nevyžaduje přezkušování získaných informací. Rozsah prověrky mezitímních finančních informací je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, jehož cílem je vyjádření výroku o účetní závěrce. Z tohoto důvodu proto takový výrok nevydáváme.

Předpokládáme, že o mezitímních finančních informacích vydáme následující zprávu:

[uvést text vzorové zprávy]

Za mezitímní finanční informace včetně náležitého uvedení informací v nich odpovídá vedení účetní jednotky. Tato odpovědnost zahrnuje navržení, zavedení a používání vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení a prezentaci mezitímních finančních informací, které neobsahují významné (materiální) nesprávnosti, ať již v důsledku výskytu podvodu nebo chyby, výběr a uplatňování odpovídajících účetních pravidel a postupů a stanovování účetních odhadů, které jsou přiměřené konkrétním okolnostem. V rámci své prověrky si vyžádáme písemná prohlášení vedení týkající se tvrzení učiněných pro účely prověrky. Dále požádáme o to, aby v případě, kdy jakýkoli dokument obsahující mezitímní finanční informace uvede, že mezitímní finanční informace byly již podrobeny prověrce, byla naše zpráva do tohoto dokumentu zahrnuta.

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

Prověrka mezitímních finančních informací neposkytuje jistotu, že si povšimneme všech významných (materiálních) skutečností, které by mohly být zjištěny během auditu. Není možné očekávat, že naše prověrka odhalí existenci podvodů či chyb nebo protiprávního jednání. O všech významných (materiálních) záležitostech, kterých si povšimneme, Vás však budeme informovat.

Těšíme se na spolupráci s vašimi pracovníky a věříme, že nám zpřístupní všechny záznamy, podklady a další informace, o které v souvislosti se svou prověrkou požádáme.

[Je-li to vhodné, doplňte informace o platebních podmínkách a fakturaci.]

Pokud nebude tento dopis vypovězen, upraven nebo nahrazen jiným ujednáním, zůstává v platnosti i pro další roky.

Podepište, prosím, přiloženou kopii tohoto dopisu na znamení toho, že dopis odpovídá Vašemu pochopení ujednání týkajících se naší prověrky účetní závěrky, a zašlete ji zpět na naši adresu.

Přijato a schváleno za společnost ABC:  
(podpis)

.....  
jméno a funkce  
datum



## **Analytické postupy, které může auditor dle uvážení použít při provádění prověrky mezeitímních finančních informací**

Příklady analytických postupů, které může auditor dle uvážení použít při provádění prověrky mezeitímních finančních informací:

- porovnání mezeitímních finančních informací s mezeitímními finančními informacemi za bezprostředně předcházející mezeitímní období, s mezeitímními finančními informacemi odpovídajícího mezeitímního období předchozího účetního období, s mezeitímními finančními informacemi, které očekává vedení za běžný rok, a s poslední auditovanou řádnou účetní závěrkou,
- porovnání aktuálních mezeitímních účetních informací s očekávanými výsledky, např. s rozpočtem nebo prognózami (např. porovnání daňových zůstatků a vztahu mezi rezervou na daň z příjmu a zisk před zdaněním v běžných mezeitímních finančních informacích s odpovídajícími informacemi v (a) rozpočtech, při použití očekávaných sazeb, a (b) ve finančních informacích za předchozí období),
- porovnání aktuálních mezeitímních finančních informací s relevantními nefinančními informacemi,
- porovnání zaúčtovaných částek nebo ukazatelů odvozených ze zaúčtovaných částek s očekávanými auditorem. Auditor dojde k těmto očekáváním po zjištění a aplikaci vztahů, které lze přiměřeně očekávat na základě auditorova porozumění účetní jednotce a odvětví, v němž účetní jednotka působí,
- porovnání ukazatelů a poměrů za běžné mezeitímní období s ukazateli a poměry účetních jednotek ze stejného odvětví,
- porovnání vztahů mezi součástmi aktuálních mezeitímních finančních informací s odpovídajícími vztahy v mezeitímních finančních informacích předchozích období, např. náklady podle druhů jako procento tržeb, aktiva podle druhů jako procento celkových aktiv a procento změny tržeb k procentu změny pohledávek,
- porovnání rozložených údajů. Dále jsou uvedeny příklady toho, jak mohou být údaje rozloženy:
  - podle období, např. výnosové a nákladové položky rozložené na čtvrtletní, měsíční nebo týdenní částky,
  - podle skupiny výrobků nebo zdroje výnosů,
  - podle místa, např. podle složek,
  - podle vlastností transakce, např. výnosy vytvořené návrháři, architekty nebo umělci,
  - podle několika vlastností transakce, např. tržby podle výrobků a měsíců.

### **Příklad prohlášení vedení**

Následující dopis není zamýšlen jako standard. Prohlášení vedení se budou lišit účetní jednotka od účetní jednotky a jedno mezitímní období od druhého.

(hlavička účetní jednotky)

(adresováno auditorovi) (datum)

Úvodní odstavce v případě, že mezitímní finanční informace jsou tvořeny zkrácenou účetní závěrkou:

Toto prohlášení vedení je poskytováno v souvislosti s vaší prověrkou zkrácené rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího zkráceného výkazu zisku a ztráty, změn ve vlastním kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končících k uvedenému datu pro účely vyjádření závěru, zda jste si nepovšimli ničeho, co by vás vedlo k domněnce, že mezitímní finanční informace nejsou ve všech významných (materiálních) ohledech připraveny v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

Víme, že jsme odpovědni za sestavení a prezentaci mezitímních finančních informací v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví].

Úvodní odstavce v případě, že mezitímní finanční informace jsou tvořeny kompletní účetní závěrkou k všeobecným účelům sestavenou v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je dosáhnout věrného zobrazení:

Toto prohlášení vedení je poskytováno v souvislosti s vaší prověrkou rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího výkazu zisku a ztráty, změn ve vlastním kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končících k uvedenému datu a přehledu významných účetních pravidel a postupů a dalších vysvětlení pro účely vyjádření závěru, zda jste si nepovšimli ničeho, co by vás vedlo k domněnce, že mezitímní finanční informace neposkytují věrný a pravdivý obraz (případně „nezobrazují ve všech významných (materiálních) ohledech věrně“) finanční situace společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

Víme, že jsme odpovědni za věrné zobrazení mezitímních finančních informací v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví].

V souladu se svým nejlepším vědomím a svědomím potvrzujeme následující

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

prohlášení:

- Mezitímní finanční informace zmíněné výše byly sestaveny a prezentovány v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví].
- Zpřístupnili jsme Vám všechny účetní záznamy a související podpůrnou dokumentaci a všechny zápisy z jednání akcionářů a představenstva (zejména z těch, která se konala [uved'te příslušná data]).
- Neexistují žádné významné (materiální) transakce, které nebyly správně zachyceny v účetních záznamech, z nichž mezitímní finanční informace vycházejí.
- Neexistují žádná známá možná nebo skutečná porušení právních předpisů, které by mohly mít významný (materiální) dopad na mezitímní finanční informace.
- Uznáváme svou odpovědnost za návrh a zavedení vnitřního kontrolního systému za účelem prevence a odhalování podvodů a chyb.
- Zveřejnili jsme údaje o všech významných (materiálních) skutečnostech týkajících se všech známých podvodů či podezření na výskyt podvodů, které by mohly mít dopad na účetní jednotku.
- Zveřejnili jsme výsledky našeho vyhodnocení rizik, že mezitímní finanční informace by mohly být významně (materiálně) nesprávné v důsledku výskytu podvodu.
- Domníváme se, že dopady neopravených nesprávností shrnutých v připojeném přehledu nejsou z pohledu mezitímních finančních informací jako celku významné (materiální), jednotlivě ani v souhrnu.
- Potvrzujeme, že informace, které vám byly poskytnuty ve spojitosti s identifikací spřízněných stran, jsou úplné.
- Následující skutečnosti byly v náležitém rozsahu zaznamenány nebo uvedeny v mezitímních finančních informacích:
  - transakce se spřízněnou stranou včetně tržeb, nákupů, úvěrů, převodů, dohod o nájmech a pronájmech a záruk a pohledávek za spřízněnými stranami či závazků k nim,
  - záruky, písemné i ústní, představující pro účetní jednotku podmíněný závazek,
  - smlouvy o zpětném odkupu dříve prodaného majetku.
- Vykázání a zveřejnění ocenění aktiv a závazků reálnou hodnotou je v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví]. Použité předpoklady odrážejí náš záměr a naši schopnost provádět za účetní jednotku specifické úkony v případech, kdy je to relevantní s ohledem na oceňování reálnou hodnotou nebo se zveřejňováním takového ocenění.

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

- Nemáme žádné plány ani úmysly, které by mohly významně (materiálně) ovlivnit účetní hodnotu nebo klasifikaci aktiv a závazků zachycenou mezitímními finančními informacemi.
- Nemáme žádné plány spočívající v ukončení výroby určité skupiny výrobků ani jiné plány či úmysly, které by vedly ke vzniku přebytečných nebo zastaralých zásob, a u žádných zásob nepřekračuje hodnota z účetnictví jejich realizovatelnou hodnotu.
- Účetní jednotka má dostatečné oprávnění ke všem aktivům a v souvislosti s těmito aktivy neexistují žádné zástavní smlouvy ani jiná omezení.
- Zaúčtovali jsme, případně zveřejnili, všechny závazky, jak skutečné, tak podmíněné.
- [Doplnit případná další prohlášení týkající se nových účetních standardů, které jsou poprvé zaváděny do užívání, a zvážit uvedení dalších prohlášení vyžadovaných novými mezinárodními auditorskými standardy, která jsou relevantní z pohledu mezitímních finančních informací.]

V souladu se svým nejlepším vědomím a svědomím prohlašujeme, že po datu účetní závěrky a do data vydání tohoto dopisu nedošlo k žádným událostem, které by vyžadovaly úpravu mezitímních finančních informací nebo zveřejnění v rámci výše zmíněných mezitímních finančních informací.

---

Generální ředitel

---

Finanční ředitel

## **Příklady zpráv o provedení prověrky mezeitímních finančních informací**

### **Kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který slouží k dosažení věrného zobrazení (viz odstavec 43 (i))**

Zpráva o prověrci mezeitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

#### *Úvod*

Provedli jsme prověrku přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu a souhrnu významných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací<sup>3</sup>. Vedení odpovídá za sestavení a věrné zobrazení těchto mezeitímních finančních informací v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezeitímních finančních informacích.

#### *Rozsah prověrky*

Svou prověrku jsme uskutečnili v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezeitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>4</sup>. Prověrka mezeitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. Z toho důvodu nevyjadřujeme výrok auditora.

#### *Závěr*

Na základě naší prověrky jsme si nepovšimli ničeho, co by nás vedlo k domněnce, že připojené mezeitímní finanční informace neposkytují věrný a pravdivý obraz (případně „nezobrazují ve všech významných (materiálních) ohledech věrně“) finanční pozice

<sup>3</sup> Auditor se může rozhodnout uvést název regulatorního orgánu nebo jiného obdobného subjektu, u kterého jsou mezeitímní finanční informace uloženy.

<sup>4</sup> V případě prověrky historických účetních informací jiných než mezeitímní účetní informace bude věta znít následovně: „Svou prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410, který se vztahuje na prověrky historických finančních informací provedené nezávislým auditorem účetní jednotky.“ Zbývající část zprávy je v případě potřeby upravena dle konkrétních okolností.

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

společnosti k 31. březnu 20X1 a její finanční výkonnosti a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

**Ostatní mezitímní finanční informace (viz odstavec 43 (j))**

Zpráva o prověrce mezitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

*Úvod*

Provedli jsme prověrku přiložené [zkrácené] rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího [zkráceného] výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu<sup>5</sup>. Vedení odpovídá za sestavení a prezentaci těchto mezitímních finančních informací v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezitímních finančních informacích.

*Rozsah prověrky*

Svou prověrku jsme uskutečnili v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>6</sup>. Prověrka mezitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. V případě prověrky proto nevyjadřujeme výrok auditora.

*Závěr*

Na základě naší prověrky jsme si nepovšimli ničeho, co by nás vedlo k domněnce, že připojené mezitímní finanční informace nebyly ve všech významných (materiálních) ohledech připraveny v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu finančního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

---

<sup>5</sup> Viz poznámka 3.

<sup>6</sup> Viz poznámka 4.

## **Příklady zpráv o provedení prověrky se závěrem s výhradou z důvodu odchýlení se od příslušného rámce finančního výkaznictví**

### **Kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který slouží k dosažení věrného zobrazení (viz odstavec 43 (i))**

Zpráva o prověrce mezitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

#### *Úvod*

Provedli jsme prověrku přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu a přehledu významných účetních pravidel a dalších vysvětlujících komentářů<sup>7</sup>. Vedení odpovídá za přípravu a pravdivé zobrazení těchto mezitímních finančních informací v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezitímních finančních informacích.

#### *Rozsah prověrky*

Svou prověrku jsme uskutečnili v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>8</sup>. Prověrka mezitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. Z toho důvodu nevyjadřujeme výrok auditora.

#### *Zdůvodnění závěru s výhradou*

Na základě informací, které nám poskytlo vedení, vyřadila společnost ABC z aktiv a dlouhodobých závazků některé leasingové vztahy, které by, dle našeho soudu, měly být v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví] vykázány jako aktiva. Z těchto údajů vyplývá, že pokud by tyto leasingové vztahy byly k 31. březnu 20X1 vykázány jako aktiva, zvýšila by se hodnota aktiv za období tří měsíců končící k uvedenému datu o ..... USD, dlouhodobého úvěru o ..... USD a čistý zisk a zisk na akcii by se zvýšil (snížil) o ..... USD, případně o ..... USD, ..... USD a ..... USD.

---

<sup>7</sup> Viz poznámka 3.

<sup>8</sup> Viz poznámka 4.



PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

*Závěr s výhradou*

S výjimkou skutečnosti popsané v předchozím odstavci jsme si na základě naší prověrky nepovšimli ničeho, co by nás vedlo k domněnce, že připojené mezitímní finanční informace neposkytují věrný a pravdivý obraz (případně „nezobrazují ve všech významných (materiálních) ohledech věrně“) finanční pozice společnosti k 31. březnu 20X1 a její finanční výkonnosti a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

**Ostatní mezitímní finanční informace (viz odstavec 43 (j))**

Zpráva o prověrce mezitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

*Úvod*

Provedli jsme prověrku přiložené [zkrácené] rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího [zkráceného] výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu<sup>9</sup>. Vedení odpovídá za sestavení a prezentaci těchto mezitímních finančních informací v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezitímních finančních informacích.

*Rozsah prověrky*

Svou prověrku jsme uskutečnili v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>10</sup>. Prověrka mezitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. Z toho důvodu nevyjadřujeme výrok auditora.

*Východisko závěru s výhradou*

Na základě informací, které nám poskytlo vedení, vyřadila společnost ABC z aktiv a dlouhodobých závazků některé leasingové vztahy, které by, dle našeho soudu, měly být v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví] vykázány jako aktiva. Z těchto údajů vyplývá, že pokud by tyto leasingové vztahy byly k 31. březnu 20X1 vykázány jako aktiva, zvýšila by se hodnota aktiv za období tří měsíců končící k uvedenému datu o ..... USD, dlouhodobého úvěru o ..... USD a čistý zisk a zisk na akcii by se zvýšil (snížil) o ..... USD, případně o ..... USD, ..... USD a ..... USD.

*Závěr s výhradou*

S výjimkou skutečnosti popsané v předchozím odstavci jsme si na základě naší prověrky nepovšimli ničeho, co by nás vedlo k domněnce, že připojené mezitímní finanční informace nebyly ve všech významných (materiálních) ohledech připraveny v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

---

<sup>9</sup> Viz poznámka 3.

<sup>10</sup> Viz poznámka 4.

## **Příklady zpráv o provedení prověrky se závěrem s výhradou z důvodu omezení rozsahu nezpůsobeného vedením**

### **Kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který slouží k dosažení věrného zobrazení (viz odstavec 43 (i))**

Zpráva o prověrce mezitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

#### *Úvod*

Provedli jsme prověrku přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu a přehledu významných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací<sup>11</sup>. Vedení odpovídá za sestavení a věrné zobrazení těchto mezitímních finančních informací v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezitímních finančních informacích.

#### *Rozsah prověrky*

S výjimkou skutečností popsaných v následujícím odstavci jsme svou prověrku uskutečnili v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>12</sup>. Prověrka mezitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. Z toho důvodu proto nevyjadřujeme výrok auditora.

#### *Zdůvodnění závěru s výhradou*

V důsledku požáru jedné z poboček dne (datum), kdy došlo ke zničení evidence pobočky o pohledávkách, jsme nebyli schopni dokončit svou prověrku pohledávek v celkové výši ..... USD, které jsou zahrnuty do mezitímních finančních informací. Účetní jednotka v současnosti tyto záznamy rekonstruuje a není si jistá, zda tyto záznamy prokáží částku zmíněnou výše a související opravnou položku k nedobytným částkám. Kdybychom mohli svou prověrku pohledávek dokončit, mohli bychom si možná povšimnout skutečností naznačujících nutnost provedení úpravy mezitímních finančních informací.

---

<sup>11</sup> Viz poznámka 3.

<sup>12</sup> Viz poznámka 4.

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM  
AUDITOREM ÚČETNÍ JEDNOTKY

*Závěr s výhradou*

S výjimkou potřeby úprav mezeitímních finančních informací, které bychom si mohli povšimnout, pokud by nastala situace popsaná výše, jsme si na základě naší prověrky nepovšimli ničeho, co by nás vedlo k domněnce, že připojené mezeitímní finanční informace neposkytují věrný a pravdivý obraz (případně „nezobrazují ve všech významných (materiálních) ohledech věrně“) finanční pozice společnosti k 31. březnu 20X1 a její finanční výkonnosti a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

## Ostatní mezitímní finanční informace (viz odstavec 43 (j))

### Zpráva o prověrce mezitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

#### Úvod

Provedli jsme prověrku přiložené [zkrácené] rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího [zkráceného] výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu<sup>13</sup>. Vedení odpovídá za sestavení a prezentaci těchto mezitímních finančních informací v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezitímních finančních informacích.

#### Rozsah prověrky

S výjimkou skutečností popsaných v následujícím odstavci jsme svou prověrku uskutečnili v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>14</sup>. Prověrka mezitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. Z toho důvodu nevyjadřujeme výrok auditora.

#### Zdůvodnění závěru s výhradou

V důsledku požáru jedné z poboček dne (datum), kdy došlo ke zničení evidence pobočky o pohledávkách, jsme nebyli schopni dokončit svou prověrku pohledávek v celkové výši ..... USD, které jsou zahrnuty do mezitímních finančních informací. Účetní jednotka v současnosti tyto záznamy rekonstruuje a není si jistá, zda tyto záznamy prokáží částku zmíněnou výše a související opravnou položku k nedobytným částkám. Kdybychom mohli svou prověrku pohledávek dokončit, mohli bychom si možná povšimnout skutečností naznačujících nutnost provedení úpravy mezitímních finančních informací.

#### Závěr s výhradou

S výjimkou potřeby úprav mezitímních finančních informací, které bychom si mohli povšimnout, pokud by nastala situace popsaná výše, jsme si na základě naší prověrky nepovšimli ničeho, co by nás vedlo k domněnce, že připojené mezitímní finanční informace nebyly ve všech významných (materiálních) ohledech připraveny v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

---

<sup>13</sup> Viz poznámka 3.

<sup>14</sup> Viz poznámka 4.

## **Příklady zpráv o provedení prověrky se záporným závěrem z důvodu odchýlení se od příslušného rámce účetního výkaznictví**

### **Kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který slouží k dosažení věrného zobrazení (viz odstavec 43 (i))**

Zpráva o prověrce mezitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

#### *Úvod*

Provedli jsme prověrku přiložené rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu a přehledu významných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací<sup>15</sup>. Vedení odpovídá za sestavení a věrné zobrazení těchto mezitímních finančních informací v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezitímních finančních informacích.

#### *Rozsah prověrky*

Svou prověrku jsme uskutečnili v souladu s Mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>16</sup>. Prověrka mezitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. Z toho důvodu nevyjadřujeme výrok auditora.

#### *Zdůvodnění záporného závěru*

Od tohoto období vedení přestalo konsolidovat účetní závěrky svých dceřiných společností, neboť podle něj není konsolidace na místě z důvodu existence nových významných nekontrolních podílů. To se neslučuje s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví]. Pokud by byly sestaveny konsolidované účetní závěrky, mohl by se každý účet v rámci mezitímních finančních informací významně (materiálně) lišit.

#### *Záporný závěr*

Naše prověrka naznačuje, že vzhledem k tomu že podíly účetní jednotky v dceřiných

---

<sup>15</sup> Viz poznámka 3.

<sup>16</sup> Viz poznámka 4.

PROVĚRKA MEZITÍMNÍCH FINANČNÍCH INFORMACÍ PROVEDENÁ NEZÁVISLÝM AUDITOREM  
ÚČETNÍ JEDNOTKY

společnostech nejsou konsolidovány, jak bylo uvedeno v předchozím odstavci, neposkytují mezitímní finanční informace věrný a pravdivý obraz (případně „nezobrazují ve všech významných (materiálních) ohledech věrně“) finanční pozice společnosti k 31. březnu 20X1 a její finanční výkonnosti a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu v souladu s [uved'te příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

## Ostatní mezitímní finanční informace (viz odstavec 43 (j))

### Zpráva o prověrce mezitímních finančních informací

(Příslušný příjemce)

#### *Úvod*

Provedli jsme prověrku přiložené [zkrácené] rozvahy společnosti ABC k 31. březnu 20X1 a souvisejícího [zkráceného] výkazu zisku a ztráty, změn vlastního kapitálu a peněžních toků za období tří měsíců končící k uvedenému datu<sup>17</sup>. Vedení odpovídá za sestavení a prezentaci těchto mezitímních finančních informací v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví]. Naší povinností je vyjádřit na základě naší prověrky závěr o těchto mezitímních finančních informacích.

#### *Rozsah prověrky*

Svou prověrku jsme uskutečnili v souladu s Mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2410 - Prověrka mezitímních finančních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky<sup>18</sup>. Prověrka mezitímních finančních informací se skládá z dotazování, zejména osob odpovědných za finanční a účetní záležitosti a provádění analytických a ostatních prověřkových postupů. Rozsah prověrky je podstatně užší než rozsah auditu prováděného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a prověrka nám tudíž neumožňuje získat jistotu, že bychom si povšimli všech významných skutečností, které by mohly být odhaleny během auditu. Z toho důvodu nevyjadřujeme výrok auditora.

#### *Východisko záporného závěru*

Od tohoto období vedení přestalo konsolidovat účetní závěrky svých dceřiných společností, neboť podle něj není konsolidace na místě z důvodu existence nových významných nekontrolních podílů. To se neslučuje s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví]. Pokud by byly sestaveny konsolidované účetní závěrky, mohl by se každý účet v rámci mezitímních finančních informací významně (materiálně) lišit.

#### *Závěr s výhradou*

Naše prověrka naznačuje, že vzhledem k tomu, že podíly účetní jednotky v dceřiných společnostech nejsou konsolidovány, jak bylo uvedeno v předchozím odstavci, nebyly připojené mezitímní finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu s [uveďte příslušný rámec účetního výkaznictví včetně jurisdikce nebo země původu účetního výkaznictví, pokud byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než Mezinárodní standardy účetního výkaznictví].

AUDITOR

Datum

Sídlo

---

<sup>17</sup> Viz poznámka 3.

<sup>18</sup> Viz poznámka 3.



**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY  
ISAE 3000**

**OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, KTERÉ NEJSOU AUDITY ANI PROVĚRKAMI  
HISTORICKÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ**

(Účinný pro zprávy o ověření sestavené k 1. lednu 2005 nebo po tomto datu)

**OBSAH**

	Odstavec
Úvod.....	1 - 3
Etické požadavky .....	4 - 5
Řízení kvality .....	6
Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu.....	7 - 9
Dohodnutí podmínek zakázky .....	10 - 11
Plánování a provádění zakázky.....	12 - 25
Využívání práce experta .....	26 - 32
Získávání důkazních informací.....	33 - 40
Posuzování událostí po datu účetní závěrky .....	41
Dokumentace .....	42 - 44
Vypracování zprávy o ověření .....	45 - 53
Další povinnosti týkající se reportování .....	54 - 56
Datum účinnosti .....	57

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací“, je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití ISAE.

## Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky (ISAE) je definovat hlavní zásady a základní postupy týkající se ověřovacích zakázek, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací, upravenými mezinárodními auditorskými standardy (ISA) nebo mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE), a poskytnout auditorům a účetním znalcům provozující veřejnou praxi (pro účely tohoto standardu ISAE dále jen „odborníci“) vodítko jak tyto ověřovací zakázky provádět.
2. Pro rozlišení mezi dvěma typy ověřovacích zakázek, které je odborník oprávněn provádět, užívá tento standard termíny „zakázka poskytující přiměřenou jistotu“ a „zakázka poskytující omezenou jistotu“. Cílem zakázky poskytující přiměřenou jistotu je snížit, s ohledem na okolnosti dané ověřovací zakázky<sup>1</sup>, riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň. Formulace závěru odborníka u tohoto typu ověřovací zakázky má pozitivní formu. Cílem zakázky poskytující omezenou jistotu je snížit riziko ověřovací zakázky na úroveň, která je s ohledem na okolnosti dané zakázky přijatelná, avšak vyšší, než je úroveň rizika v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Formulace závěru odborníka u tohoto typu ověřovací zakázky má negativní formu.

## Vztah vůči rámci a ostatním standardům ISAE, ISA a ISRE

3. **Pokud odborník provádí ověřovací zakázku, u níž se nejedná o audit ani o prověrku historických finančních informací, upravenou standardy ISA nebo ISRE, je povinen postupovat v souladu s tímto standardem a ostatními příslušnými standardy ISAE.** Tento standard je třeba posuzovat v kontextu „Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky“ (dále jen Rámeček), který definuje a popisuje prvky a cíle ověřovací zakázky a určuje ty zakázky, na které se vztahují standardy ISAE. Tento standard byl sestaven pro všeobecnou aplikaci na ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací, upravenými standardy ISA nebo ISRE. Jiné standardy ISAE se mohou týkat témat, která se vztahují na veškeré předměty zakázky, nebo se mohou zabývat určitým specifickým předmětem. Standardy ISA a ISRE se sice na zakázky, které jsou upraveny standardy ISAE, nevztahují, mohou být přesto pro odborníky směrodatným vodítkem.

## Etické požadavky

4. **Odborník je povinen jednat v souladu s požadavky uvedenými v Části A a B Etického kodexu pro auditory/účetní znalce vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (dále jen Kodex).**
5. Kodex vymezuje rámec zásad, které členové týmů provádějících ověření, auditorské

---

<sup>1</sup> Okolnosti zakázky jsou dány podmínkami zakázky, tedy tím, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo zakázku poskytující omezenou jistotu, dále charakterem předmětu zakázky, kritérii, která budou uplatněna, potřebami předpokládaných uživatelů, charakterem odpovědné strany a jejím prostředím a dalšími záležitostmi, například událostmi, transakcemi, podmínkami a postupy, které mohou mít na zakázku významný vliv

společnosti a společnosti v síti uplatňují při určování rizik ohrožujících nezávislost<sup>2</sup>, při vyhodnocování důležitosti těchto rizik, a pokud tato rizika nejsou jednoznačně bezvýznamná, rovněž při identifikaci a aplikaci zabezpečovacích prvků, jejichž cílem je daná rizika eliminovat nebo omezit na přijatelnou úroveň, tak aby nebyla narušena nezávislost mysli a nezávislost chování.

## Řízení kvality

6. **Odborník je povinen zavést pro jednotlivé zakázky postupy řízení kvality.** Podle mezinárodního standardu pro řízení kvality (ISQC) 1, „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby,“<sup>3</sup> má auditorská společnost povinnost zavést systém řízení kvality, jehož účelem je poskytnout jí přiměřenou jistotu, že společnost i její pracovníci jednají v souladu s profesními standardy a požadavky právních předpisů a že zprávy o ověření, vydané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku, jsou s ohledem na dané okolnosti vhodné. Prvky řízení kvality, které jsou relevantní z hlediska jednotlivé zakázky, dále zahrnují odpovědnost vedení společnosti za kvalitu, etické požadavky, přijetí a pokračování vztahů s klienty a konkrétních zakázek, jmenování týmů provádějících zakázku, provedení zakázek a monitorování.

## Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu

7. **Odborník smí přijmout ověřovací zakázku (resp. pokračuje v jejím provádění) pouze v případě, že za předmět zakázky odpovídá jiná strana, než jsou předpokládání uživatele nebo odborník sám.** Jak je uvedeno v odstavci 27 Rámce, jeden z předpokládaných uživatelů může být odpovědnou stranou, ale pouze v případě, je-li předpokládaných uživatelů více. Uznání odpovědnosti odpovědnou stranou je důkazem, že příslušný vztah existuje, a je základem pro jednotné chápání odpovědnosti každé ze stran. Nejvhodnější je, pokud má takové uznání písemnou formu. V případě, že uznání odpovědnosti neexistuje, odborník posuzuje:
- (a) zda je vhodné zakázku přijmout. Přijetí může být vhodné, jestliže například jiné zdroje, jako například právní předpisy (legislativa) nebo smlouva tuto odpovědnost stanoví a
  - (b) v případě, že je zakázka přijata, zda mají být tyto okolnosti zveřejněny ve zprávě o ověření.
8. **Odborník smí přijmout ověřovací zakázku (resp. pokračovat v jejím provádění) pouze tehdy, jestliže na základě předběžné znalosti okolností zakázky nezjistí nic,**

<sup>2</sup> Jestliže standardy ISAE uplatňuje auditor/účetní znalec, který nevykonává veřejnou praxi, například interní auditor, a (a) v jeho zprávě se odkazuje na Rámec standardů ISAE a (b) auditor/účetní znalec nebo ostatní členové týmu provádějícího ověření, a pokud to připadá v úvahu, také zaměstnavatel auditora/účetního znalce nejsou nezávislí na účetní jednotce, jíž se týká prováděná ověřovací zakázka, tato absence nezávislosti a povaha vztahu (vztahů) s klientem ověřovací zakázky je ve zprávě auditora/účetního znalce výrazně uvedena. V názvu této zprávy také není uvedeno slovo „nezávislá“ a účel a uživatelé zprávy jsou omezeni.

<sup>3</sup> ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“ byl vydán v únoru 2004. Systémy řízení kvality musí být zavedeny v souladu s tímto standardem do 15. června 2005.

**z čeho by vyplývalo, že požadavky Kodexu nebo standardů ISAE nebudou splněny.** Odborník posoudí záležitosti uvedené v odstavci 17 Rámce a nepřijme zakázku, pokud neodpovídá v plné míře charakteristikám požadované v tomto odstavci. V případě, že strana najímající odborníka (dále jen „najímající strana“) není odpovědnou stranou, odborník posoudí vliv této skutečnosti na přístup k záznamům, dokladům a ostatním informacím, které odborník patrně bude pro provedení zakázky potřebovat.

9. **Odborník smí přijmout ověřovací zakázku (resp. pokračovat v jejím provádění) pouze tehdy, jestliže se přesvědčí, že osoby, které mají provést zakázku, kolektivně disponují nezbytnou odbornou způsobilostí.** Odborník může být požádán, aby provedl ověřovací zakázku týkající se širokého rozsahu předmětů zakázky. Některé předměty zakázky mohou vyžadovat specializované dovednosti a znalosti nad rámec dovedností a znalostí, jimiž obvykle disponuje jednotlivý odborník (viz odstavce 26-32).

### Dohodnutí podmínek zakázky

10. **Odborník je povinen dohodnout podmínky zakázky s najímající stranou.** Aby se zamezilo případným nedorozuměním, dohodnuté podmínky jsou zaznamenány ve smluvním dopise nebo v jiné vhodné formě smlouvy. Jestliže najímající strana není odpovědnou stranou, povaha a obsah smluvního dopisu nebo smlouvy mohou mít jinou podobu. V případě, že existuje zmocnění na základě stávajících právních předpisů, není nutné podmínky zakázky sjednávat v písemné podobě, ale i v těchto situacích může být smluvní dopis pro odborníka i pro najímající stranu užitečný.
11. **Odborník je povinen posoudit vhodnost žádosti vznesené před dokončením ověřovací zakázky, aby změnil ověřovací zakázku na jinou než ověřovací zakázku nebo zakázku poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu, a nesmí s provedením změny souhlasit bez přiměřeného zdůvodnění.** Změna v okolnostech, která ovlivní požadavky předpokládaných uživatelů, nebo nedorozumění v souvislosti s povahou zakázky je obvykle dostatečným opodstatněním žádosti o změnu typu zakázky. Pokud je taková změna provedena, odborník neopomíjí důkazní informace, které byly získány před touto změnou.

### Plánování a provedení zakázky

12. **Odborník je povinen naplánovat zakázku tak, aby byla provedena účinně.** V rámci plánování odborník navrhuje celkovou strategii týkající se rozsahu, zaměření, načasování a způsobu provedení zakázky a plán zakázky, jehož součástí je formulování detailního přístupu k povaze, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací, jež je třeba provést, a důvody pro volbu těchto postupů. Adekvátní plánování přispívá k tomu, že je věnována přiměřená pozornost důležitým oblastem zakázky, potenciální problémy jsou zjištěny včas a zakázka je řádně organizována a řízena tak, aby mohla být provedena účinným a efektivním způsobem. Adekvátní plánování také pomáhá odborníkovi řádně zadávat práci členům týmu provádějícího zakázku a umožňuje jejich řízení, dohled nad nimi a kontrolu jejich práce. Dále také v případech, ve kterých to připadá v úvahu, pomáhá koordinovat práci realizovanou ostatními odborníky a experty. Povaha a rozsah

plánovacích činností se bude lišit podle okolností zakázky, například rozsahu a složitosti účetní jednotky a předcházející zkušenosti odborníka s touto účetní jednotkou. V následujícím přehledu jsou uvedeny příklady hlavních záležitostí, které je třeba vzít v úvahu:

- smluvní podmínky zakázky,
  - rysy předmětu zakázky a identifikovaná kritéria,
  - proces zakázky a možné zdroje důkazních informací,
  - odborníkovo porozumění dané účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně rizika, že informace o předmětu zakázky mohou být významně (materiálně) nesprávné,
  - určení předpokládaných uživatelů a jejich potřeb a posouzení významnosti (materiality) a komponent rizika ověřovací zakázky,
  - požadavky na pracovníky a na jejich odbornou kvalifikaci, včetně povahy a rozsahu zapojení expertů.
13. Plánování není izolovanou fází, ale kontinuálním a opakovaným procesem v celém průběhu realizace zakázky. V důsledku neočekávaných událostí, změn podmínek nebo důkazních informací získaných na základě výsledků postupů shromažďování důkazních informací může být odborník nucen revidovat celkovou strategii a plán zakázky, a tím i výslednou plánovanou povahu, načasování a rozsah dalších postupů.
14. **Odborník je povinen přistupovat k plánování a provádění zakázky s profesní skepsí, vycházející z toho, že mohou existovat okolnosti, které způsobí, že informace o předmětu zakázky budou významně (materiálně) nesprávné.** Profesní skepsí se rozumí, že odborník provede kritické zhodnocení platnosti získaných důkazních informací a reaguje ostražitě vůči důkazním informacím, které jsou v rozporu s doklady nebo prohlášeními odpovědné strany nebo tyto doklady či prohlášení odpovědné strany zpochybňují.
15. **Odborník je povinen porozumět předmětu zakázky a dalším okolnostem týkajících se zakázky, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit riziko, že informace o předmětu zakázky jsou významně (materiálně) nesprávné, a aby mohl navrhnout a provést další shromažďování důkazních informací.**
16. Porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky představuje základní součást plánování a provádění ověřovací zakázky. Toto porozumění poskytuje odborníkovi základ pro uplatňování odborného úsudku v celém průběhu zakázky, například v případech, kdy:
- posuzuje povahu předmětu zakázky,
  - vyhodnocuje vhodnost kritérií,
  - určuje, ve kterých případech může být nezbytné speciální posouzení, například faktorů svědčících o existenci podvodu, eventuálně kdy vzniká potřeba specializované odborné kvalifikace nebo práce experta,
  - stanovuje kvantitativní úroveň významnosti (materiality) nebo posuzuje, zda jsou již stanovené úrovně významnosti (materiality) i nadále vhodné, a posuzuje kvalitativní faktory významnosti (materiality),

- formuluje předpoklady, které budou uplatněny při provádění analytických postupů,
  - navrhuje a provádí další shromažďování důkazních informací s cílem snížit riziko ověřovací zakázky na potřebnou úroveň, a
  - vyhodnocuje důkazní informace, včetně přiměřenosti písemných a ústních prohlášení odpovědné strany.
17. Při určování rozsahu nutného porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky odborník uplatňuje odborný úsudek. Odborník posuzuje, zda je toto porozumění dostatečné pro vyhodnocení rizika, zda informace o předmětu zakázky nejsou významně (materiálně) nesprávné. Porozumění odborníka obvykle není tak hluboké jako porozumění odpovědné strany.

### Vyhodnocení vhodnosti předmětu zakázky

18. **Odborník je povinen vyhodnotit vhodnost předmětu zakázky.** Popis vhodného předmětu zakázky je uveden v odstavci 33 Rámce. Odborník rovněž identifikuje ty rysy předmětu zakázky, které jsou relevantní speciálně pro předpokládané uživatele a které mají být popsány ve zprávě o ověření. Jak je uvedeno v odstavci 17 Rámce, odborník nepřijme ověřovací zakázku, pokud z předběžné znalosti okolností zakázky nevyplývá, že je její předmět vhodný. Pokud odborník dojde k závěru, že předmět zakázky není vhodný, až po přijetí zakázky, vyjádří závěr s výhradou nebo záporný závěr či odmítnutí závěru. V některých případech odborník zváží možnost od zakázky odstoupit.

### Vyhodnocení vhodnosti kritérií

19. **Odborník je povinen vyhodnotit přiměřenost kritérií používaných pro hodnocení nebo měření předmětu zakázky.** Popis vhodných kritérií je uveden v odstavci 36 Rámce. Jak je uvedeno v odstavci 17 Rámce, odborník nepřijme ověřovací zakázku, pokud z předběžné znalosti okolností zakázky nevyplývá, že kritéria, která mají být použita, jsou vhodná. Pokud odborník dojde k závěru, že daná kritéria nejsou vhodná, až po přijetí zakázky, vyjádří závěr s výhradou nebo záporný závěr či odmítnutí závěru. V některých případech odborník zváží možnost od zakázky odstoupit.
20. V odstavci 37 Rámce je uvedeno, že uplatněná kritéria mohou být buď obecně uznávaná nebo speciálně navržená. Obecně uznávaná kritéria jsou obvykle vhodná, jestliže jsou relevantní z hlediska potřeb předpokládaných uživatelů. I když pro určitý předmět zakázky existují obecně uznávaná kritéria, uživatelé se mohou pro vlastní konkrétní účely dohodnout na jiných kritériích. Například pro hodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému lze použít jako obecně uznávaná kritéria různé rámce. Konkrétní uživatelé si však mohou vytvořit podrobnější soubor kritérií, která splňují jejich konkrétní potřeby, například v souvislosti s obezřetným dohledem. V takových případech zpráva o ověření:
- (a) uvede, jestliže to je relevantní z hlediska okolností zakázky, že příslušná kritéria nejsou zakotvena v zákonech ani předpisech ani vydána pověřenými nebo uznávanými organizacemi expertů, které se řídí náležitým transparentním procesem a

- (b) uvede, že příslušná kritéria jsou pouze pro použití konkrétními uživateli a pro jejich účely.
21. U některých předmětů zakázky patrně žádná obecně uznávaná kritéria existovat nebudou. V takových případech budou taková kritéria speciálně vytvořena. Odborník posoudí, zda na základě speciálně vytvořených kritérií nevznikne zpráva o ověření, která bude pro předpokládané uživatele zavádějící. Odborník usiluje o to, aby předpokládaní uživatelé nebo najímající strana potvrdili, že speciálně vytvořená kritéria jsou pro účely předpokládaných uživatelů vhodná. Pokud takové potvrzení nezíská, posoudí, jaký dopad to bude mít na kroky, které je třeba učinit pro vyhodnocení vhodnosti určených kritérií, a na informace uvedené o kritériích ve zprávě o ověření.

### **Významnost (materialita) a riziko ověřovací zakázky**

22. **Odborník při plánování a provádění ověřovací zakázky je povinen posoudit významnost (materialitu) a riziko ověřovací zakázky.**
23. Při určování povahy, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací a při vyhodnocování toho, zda informace o předmětu zakázky nejsou nesprávné, odborník posoudí hledisko významnosti (materiality). Posuzování významnosti (materiality) vyžaduje, aby odborník pochopil a vyhodnotil, které faktory by mohly ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů. Například jestliže určená kritéria umožňují různé varianty prezentace informací o předmětu zakázky, odborník posuzuje, jakým způsobem by konkrétní přijatý způsob prezentace mohl ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů. Významnost (materialita) je posuzována v kontextu kvantitativních a kvalitativních faktorů, jako například relativní závažnosti, povahy a rozsahu vlivu těchto faktorů na vyhodnocení nebo ocenění předmětu zakázky a zájmů předpokládaných uživatelů. Vyhodnocení významnosti (materiality) a relativního významu kvantitativních a kvalitativních faktorů v konkrétní zakázce závisí na odborném úsudku odborníka.
24. **Odborník je povinen riziko ověřovací zakázky omezit na přijatelně nízkou úroveň s ohledem na dané okolnosti zakázky.** U zakázky poskytující přiměřenou jistotu odborník omezuje riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň s ohledem na dané okolnosti zakázky s cílem získat přiměřenou jistotu a na základě toho formuluje svůj závěr pozitivní formou. Úroveň rizika ověřovací zakázky je vyšší u zakázky poskytující omezenou jistotu než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, a to vzhledem k odlišné povaze, načasování či rozsahu postupů shromažďování důkazních informací. U zakázky poskytující omezenou jistotu musí však být kombinace povahy, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací pro odborníka přinejmenším dostatečná, aby mohl získat smysluplnou úroveň jistoty a na základě toho formuloval svůj závěr negativní formou. Úroveň jistoty je hodnocena jako smysluplná, jestliže pravděpodobně zvýší důvěru uživatelů v informace o předmětu zakázky v míře, která je jednoznačně více než nevýznamná.
25. V odstavci 49 Rámce je uvedeno, že riziko ověřovací zakázky obecně zahrnuje přirozené riziko, kontrolní riziko a zjišťovací riziko. Míra zvážení jednotlivých komponentů odborníkem je ovlivněna okolnostmi zakázky, zejména povahou

předmětu zakázky a tím, zda je prováděna zakázka poskytující přiměřenou jistotu, nebo zakázka poskytující omezenou jistotu.

### Využívání práce experta

26. **V případě, že je při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací využívána práce experta, odborník a expert musí společně disponovat odpovídající kvalifikací a znalostmi týkajícími se předmětu a kritérií zakázky tak, aby odborník mohl určit, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace.**
27. Předmět a související kritéria některých ověřovacích zakázek mohou zahrnovat aspekty vyžadující specializované znalosti a dovednosti při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací. V takových situacích se může odborník rozhodnout, že využije práce osob z jiných odborných disciplín, označovaných termínem expert, které disponují požadovanými znalostmi a dovednostmi. Tento standard neposkytuje vodítko jak využívat práci experta pro zakázky, za něž odborník a jeden nebo více expertů nesou společnou odpovědnost a zpracovávají společnou zprávu.
28. Řádná péče je profesní vlastností vyžadovanou od všech jednotlivců, včetně expertů, kteří se podílejí na ověřovací zakázce. Osoby podílející se na ověřovacích zakázkách mají různou odpovědnost a rozsah profesní způsobilosti požadované při provádění těchto zakázek se bude lišit podle povahy jejich odpovědnosti. U expertů se při provádění veškerých aspektů ověřovací zakázky nevyžaduje tatáž profesní způsobilost jako u odborníka. Odborník rozhodne, zda experti v dostatečné míře porozuměli standardům ISAE, aby chápali vztah mezi prací, která jim byla zadána, a cíli zakázky.
29. Odborník uplatňuje postupy řízení kvality, které definují odpovědnost každé osoby podílející se na ověřovací zakázce, včetně všech expertů, kteří nejsou auditory/účetními znalci, s cílem zajistit dodržování tohoto standardu a ostatních příslušných standardů ISAE v kontextu jejich odpovědnosti.
30. **Odborník je povinen podílet na zakázce a porozumět práci, pro kterou je využíván expert, v rozsahu, který je dostatečný pro to, aby umožnil odborníkovi přijmout odpovědnost za závěr týkající se informací tvořících předmět zakázky.** Odborník posoudí rozsah, v němž je přiměřené využívat práce experta při formulování závěru odborníka.
31. U odborníka se nepředpokládá, že bude disponovat toutéž specializovanou znalostí a dovedností jako expert. Odborník má ovšem dostatečné dovednosti a znalosti na to, aby:
  - (a) definoval cíle zadané práce a způsob, jakým se tato práce vztahuje k cíli zakázky
  - (b) posoudil přiměřenost předpokladů, metod a zdrojových dat užívaných expertem a
  - (c) posoudil přiměřenost zjištění experta ve vztahu k okolnostem zakázky a k závěru odborníka.



32. **Odborník je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že práce experta je pro účely ověřovací zakázky adekvátní.**

Při vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací poskytovaných expertem odborník hodnotí:

- (a) odbornou způsobilost, včetně zkušenosti a objektivitu experta,
- (b) přiměřenost předpokladů, metod a zdrojových dat užívaných expertem,
- (c) přiměřenost a význam zjištění experta ve vztahu k okolnostem zakázky a k závěru odborníka.

### **Získávání důkazních informací**

33. **Odborník je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, z nichž bude vycházet jeho závěr.** Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazních informací. Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, to znamená relevantnosti a spolehlivosti důkazních informací. Odborník posuzuje vztah mezi náklady na získání důkazních informací a užitečností získaných informací. Ovšem otázka obtížnosti nebo vzniklých nákladů není sama o sobě platným argumentem ve prospěch upuštění od konkrétního postupu shromažďování důkazních informací, pro který neexistuje žádná alternativa. Odborník uplatňuje odborný úsudek a profesní skepsi při vyhodnocování kvantity a kvality důkazních informací, a tudíž i dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, ze kterých vychází zpráva o ověření.

34. Součástí ověřovací zakázky obvykle nebývá ověřování pravosti dokladů a odborník také nebývá školený v takovém ověřování a nepředpokládá se ani, že by byl v tomto oboru expertem. Odborník ovšem posuzuje spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace, například fotokopie, faksimile, dokumenty v podobě filmu, digitalizované nebo jiné elektronické dokumenty, a pokud je to relevantní, posuzuje také kontroly jejich zpracování a uchování.

35. V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu jsou dostatečné a vhodné důkazní informace získávány v rámci opakovaného, systematického procesu, jehož součástí je:

- (a) získání znalostí o předmětu a ostatních okolnostech zakázky, které v závislosti na předmětu zakázky zahrnují také znalosti o vnitřním kontrolním systému,
- (b) na základě těchto znalostí vyhodnocení rizik spočívajících v možnosti významné (materiální) nesprávnosti informací tvořících předmět zakázky,
- (c) reakce na vyhodnocená rizika, včetně navržení celkových reakcí a určení povahy, načasování a rozsahu dalších postupů,
- (d) provedení dalších postupů, jasně souvisejících s identifikovanými riziky, a to na základě využití kombinace inspekce, pozorování, konfirmace, přepočítávání, opětovného provedení, analytických postupů a dotazování.

Součástí takových dalších postupů jsou testy věcné správnosti, včetně získání potvrzujících informací ze zdrojů nezávislých na dané účetní jednotce, a v závislosti na povaze předmětu zakázky také testy provozní účinnosti kontrol a

(e) vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací.

36. „Přiměřená jistota“ je méně než absolutní jistota. Omezení rizika ověřovací zakázky na nulu je dosažitelné či přínosné z hlediska nákladů velmi zřídka, a sice v důsledku následujících faktorů:
- uplatňování výběrového testování,
  - přirozeného omezení vnitřního kontrolního systému,
  - skutečnost, že mnoho důkazních informací, které má odborník k dispozici, je přesvědčivých, nikoli však nezvratných,
  - uplatňování úsudku při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací a utváření závěrů na základě těchto důkazních informací,
  - v některých případech charakteru předmětu zakázky.
37. Zakázky poskytující přiměřenou jistotu i zakázky poskytující omezenou jistotu vyžadují uplatnění ověřovacích dovedností a technik a shromáždění dostatečných a vhodných důkazních informací, a to v rámci opakovaného, systematického procesu provádění zakázky, jehož součástí je porozumění předmětu zakázky a ostatním okolnostem zakázky. Povaha, načasování a rozsah postupů shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací v případě zakázek poskytujících omezenou jistotu jsou ovšem oproti zakázkám poskytujícím přiměřenou jistotu úmyslně omezeny. Pro některé předměty zakázek mohou existovat specifické standardy ISAE poskytující návodné informace týkající se postupů shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací pro zakázky poskytující omezenou jistotu. V případě, že neexistuje specifický standard ISAE, postupy shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací se budou lišit podle okolností dané zakázky, zejména: předmětu zakázky a potřeb předpokládaných uživatelů a najímající strany, včetně příslušných časových a nákladových omezení. Jak v případě zakázek poskytujících přiměřenou jistotu, tak i u zakázek poskytujících omezenou jistotu platí, že pokud se odborník dozví o záležitosti, která jej vede k otázce, zda mají být významně (materiálně) upraveny informace tvořící předmět zakázky, odborník tuto záležitost řeší tak, že provede další postupy dostatečné pro vydání zprávy.

### Prohlášení odpovědné strany

38. **Odborník je povinen získat prohlášení odpovědné strany.** Písemné potvrzení ústních prohlášení omezuje možnost vzniku nedorozumění mezi odborníkem a odpovědnou stranou. Odborník si od odpovědné strany vyžádá především písemné prohlášení, které vyhodnocuje nebo měří předmět zakázky na základě určených kritérií, bez ohledu na to, zda bude toto prohlášení dáno k dispozici jako tvrzení předpokládaným uživatelům. Situace, ve které odborník nemá k dispozici žádné písemné prohlášení, může mít za následek závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru z důvodu omezení rozsahu zakázky. Odborník může také stanovit omezení týkající se

použití zprávy o ověření.

39. V průběhu ověřovací zakázky může odpovědná strana odborníkovi poskytnout prohlášení, a to buď nevyžádané, nebo jako reakci na konkrétní dotazování. Pokud se taková prohlášení týkají záležitostí, které jsou významné (materiální) pro vyhodnocení nebo měření předmětu zakázky, odborník:
- (a) vyhodnotí jejich přiměřenost a soulad s ostatními získanými důkazními informacemi, včetně ostatních prohlášení,
  - (b) posoudí, zda lze u osob, které tato prohlášení učiní, předpokládat, že jsou dobře informované o konkrétních záležitostech a
  - (c) u zakázky poskytující přiměřenou jistotu získá potvrzující důkazní informace. Odborník může rovněž usilovat o získání potvrzujících důkazních informací v případě zakázky poskytující omezenou jistotu.
40. Prohlášení odpovědné strany nemůže nahrazovat ostatní důkazní informace, o kterých může odborník přiměřeně předpokládat, že budou k dispozici. Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se záležitosti, která má nebo může mít významný (materiální) vliv na hodnocení nebo měření předmětu zakázky, v případě, že takové důkazní informace by byly obvykle k dispozici, představuje omezení rozsahu zakázky, a to i v případě, že bylo v dané záležitosti získáno prohlášení odpovědné strany.

### **Posuzování událostí po datu účetní závěrky**

41. **Odborník je povinen posoudit vliv událostí do data zprávy o ověření na informace tvořící předmět zakázky a na zprávu o ověření.** Rozsah posouzení událostí po datu účetní závěrky závisí na potenciálu těchto událostí ovlivnit informace o předmětu zakázky a vhodnost závěru odborníka. U některých ověřovacích zakázek nemusí být vzhledem k povaze předmětu zakázky posouzení událostí po datu účetní závěrky relevantní. Například jestliže zakázka vyžaduje závěr o přesnosti statistického výkazu k určitému bodu v čase, události, ke kterým dojde mezi tímto časovým bodem a datem zprávy o ověření, nemusejí mít na tento závěr vliv ani vyžadovat zveřejnění v tomto výkaze nebo ve zprávě o ověření.

### **Dokumentace**

42. **Odborník je povinen zdokumentovat významné záležitosti, z nich vyplývají důkazní informace, ze kterých vychází zpráva o ověření, a ze kterých vyplývá, že zakázka byla provedena v souladu se standardy ISAE.**
43. Dokumentace obsahuje odborníkovo zdůvodnění všech významných záležitostí, které vyžadují uplatnění úsudku a související závěry. Existují-li obtížné otázky týkající se principů nebo úsudku, vyžaduje to, aby součástí dokumentace byly relevantní skutečnosti, které byly odborníkovi známy v době, kdy dospěl k závěru.
44. Není ani nutné, ani praktické dokumentovat každou záležitost, kterou odborník posuzuje. Při uplatňování odborného úsudku za účelem stanovení rozsahu

dokumentace, jež má být zpracována a uchována, odborník může vzít v úvahu to, co je nezbytné pro to, aby jiný odborník, který nemá žádnou předcházející zkušenost s touto zakázkou, porozuměl provedené práci a důvodům, ze kterých vycházela zásadní rozhodnutí (nikoli ovšem podrobné aspekty zakázky). Je akceptovatelné, aby porozumění podrobným aspektům zakázky jiným odborníkem bylo dosaženo pouhým prodiskutováním s odborníkem, který dokumentaci sestavil.

### Zpracování zprávy o ověření

45. **Odborník je povinen dojít k závěru ohledně toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují závěr vyjádřený ve zprávě o ověření.** Při formulaci závěru odborník posuzuje veškeré relevantní získané důkazní informace, bez ohledu na to, zda podporují, nebo popírají informace o předmětu zakázky.
46. **Zpráva o ověření musí mít písemnou formu a musí obsahovat jasné vyjádření závěru odborníka k informacím o předmětu zakázky.**
47. Ústním ani jiným formám vyjádření závěru nemusí být porozuměno, pokud nebudou podpořeny písemnou zprávou. Z tohoto důvodu odborník nepodává zprávy ústně nebo prostřednictvím symbolů, aniž by poskytnul rovněž definitivní písemnou zprávu o ověření, která je okamžitě k dispozici, jakmile je poskytnuta ústní zpráva nebo použit symbol. Symbol může být například opatřený odkazem na písemnou zprávu umístěnou na internetu.
48. Tento standard nevyžaduje standardizovaný formát podávání zpráv o ověřovacích zakázkách. Místo toho stanoví v odstavci 49 základní náležitosti, které má zpráva o ověření obsahovat. Zprávy o ověření jsou uzpůsobeny konkrétním okolnostem zakázky. Odborník zvolí buď zprávu „ve stručné formě“ nebo „v obsáhlé formě“ tak, aby umožňovala účinnou komunikaci s předpokládanými uživateli. Zprávy ve stručné formě obvykle obsahují pouze základní náležitosti. Zprávy v obsáhlé formě vedle uvedení základních náležitostí často popisují podrobně podmínky zakázky, uplatňovaná kritéria, zjištění týkající se konkrétních aspektů zakázky a v některých případech doporučení. Jakákoli zjištění a doporučení jsou jasně oddělena od závěru odborníka k informacím tvořícím předmět zakázky a formulace použité při jejich prezentaci vysvětluje, že jejich účelem není korigovat závěr odborníka. Odborník může používat záhlaví, číslování odstavců, typografické prostředky, například zvýraznění textu tučně, a jiné mechanismy, jimiž zvyšuje jasnost a srozumitelnost zprávy o ověření.

### Obsah zprávy o ověření

49. **Zpráva o ověření musí obsahovat následující základní náležitosti:**
  - (a) **název, ze kterého jasně vyplývá, že se jedná o nezávislou zprávu o ověření:**<sup>4</sup> vhodný název pomáhá identifikovat povahu zprávy o ověření a odlišit ji od zpráv vydávaných jinými stranami, například těmi, které nemusejí splňovat etické požadavky, jimiž je vázán odborník.

---

<sup>4</sup> Viz poznámka pod čarou číslo 2.

- (b) **adresáta:** adresát identifikuje stranu nebo strany, jimž je zpráva o ověření určena. Pokud je to prakticky možné, jsou jako adresáti zprávy o ověření uvedeni všichni předpokládaní uživatelé, v některých případech však mohou existovat i další předpokládaní uživatelé, kteří nejsou ve zprávě jako adresáti uvedeni.
- (c) **určení a popis informací o předmětu zakázky a ve vhodných případech předmětu zakázky:** může se jednat například o:
- bod v čase nebo časové období, ke kterému se hodnocení nebo měření předmětu zakázky vztahuje,
  - pokud to připadá v úvahu, jméno účetní jednotky nebo složku účetní jednotky, k níž se předmět zakázky vztahuje a
  - vysvětlení těch rysů předmětu zakázky nebo informací tvořících předmět zakázky, kterých by si předpokládaní uživatelé měli být vědomi, a jakým způsobem mohou takové rysy ovlivnit přesnost hodnocení nebo měření předmětu zakázky na základě určených kritérií nebo přesvědčivost dostupných důkazních informací. Například:
    - míru, v níž jsou informace tvořící předmět zakázky kvalitativní versus kvantitativní, objektivní versus subjektivní nebo historické versus budoucí,
    - změny předmětu zakázky nebo jiných okolností zakázky, které mají vliv na srovnatelnost informací tvořících předmět zakázky mezi jednotlivými obdobími.

V případě, že závěr odborníka je formulován vůči tvrzení odpovědné strany, tvoří toto tvrzení přílohu zprávy o ověření, je v této zprávě přetištěno nebo je ve zprávě odkazováno na zdroj dostupný předpokládaným uživatelům, který toto tvrzení obsahuje.

- (d) **určení kritérií:** zpráva o ověření určuje kritéria, na jejichž základě byl předmět zakázky hodnocen nebo oceněn tak, aby předpokládaní uživatelé mohli porozumět východiskům, na nichž je závěr odborníka založený. Zpráva o ověření může tato kritéria obsahovat nebo na ně odkazovat, pokud jsou součástí tvrzení sestaveného odpovědnou stranou, které je k dispozici předpokládaným uživatelům, nebo tehdy, pokud jsou daná kritéria jinak dostupná z okamžitě přístupného zdroje. Odborník posuzuje, zda je relevantní z hlediska okolností zveřejňovat:
- zdroje kritérií a skutečnost, zda se jedná o kritéria zakotvená v právních předpisech či vydaná oprávněnými nebo uznávanými orgány expertů, kteří se řídí transparentním náležitým postupem, to jest, zda se jedná o obecně uznávaná kritéria v kontextu předmětu zakázky (a pokud tomu tak není, proč jsou tato kritéria považována za vhodná),
  - použité metody měření, jestliže kritéria umožňují volbu mezi řadou metod,

- jakékoli významné interpretace kritérií použité při jejich uplatňování na danou zakázku a
  - zda došlo k nějakým změnám v použitých metodách měření.
- (e) **ve vhodných případech popis jakéhokoli důležitého přirozeného omezení, souvisejícího s hodnocením nebo oceněním předmětu zakázky na základě daných kritérií:** zatímco v některých případech lze předpokládat, že čtenáři zprávy o ověření porozumí přirozeným omezením dobře, v jiných případech může být vhodné uvést ve zprávě o ověření přímý odkaz na tato omezení. Například ve zprávě o ověření týkající se účinnosti vnitřního kontrolního systému může být vhodné uvést, že historické vyhodnocení účinnosti není relevantní pro budoucí období, protože existuje riziko, že se vnitřní kontrolní systém může stát nedostatečným z důvodu změn podmínek nebo proto, že se míra dodržování zásad nebo postupů může zhoršit,
- (f) **omezení použití zprávy o ověření na určité předpokládané uživatele nebo účely, a to v případě, že kritéria používaná pro vyhodnocení nebo ocenění předmětu zakázky jsou k dispozici pouze konkrétním předpokládaným uživatelům nebo jsou relevantní pouze z hlediska konkrétního účelu:** ve veškerých případech, kdy je zpráva o ověření určena pouze konkrétním předpokládaným uživatelům nebo konkrétnímu účelu, odborník navíc zváží uvedení této skutečnosti ve zprávě o ověření.<sup>5</sup> Taková informace dává varovný signál čtenářům, že zpráva o ověření je omezená na konkrétní uživatele nebo určena pro konkrétní účely,
- (g) **identifikaci odpovědné strany a popis odpovědnosti odpovědné strany a odborníka:** to informuje předpokládané uživatele o tom, že odpovědná strana odpovídá za předmět zakázky v případě zakázky s přímým vykazováním nebo za informace o předmětu zakázky v případě zakázky založené tvrzeních<sup>6</sup> a že úlohou odborníka je vyjádřit nezávislý závěr o informacích tvořících předmět zakázky,
- (h) **prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se standardy ISAE:** v případech, ve kterých existuje konkrétní standard ISAE, který upravuje daný předmět zakázky, může takový standard požadovat, aby zpráva o ověření na něj výslovně odkazovala,
- (i) **Přehled provedených prací:** přehled pomůže předpokládaným uživatelům porozumět povaze jistoty vyjádřené ve zprávě o ověření. Návodné informace o tom, jak by takový přehled měl vypadat, poskytuje standard ISA 700, „Zpráva

<sup>5</sup> Zatímco zpráva o ověření může být omezena ve všech případech, kdy je určena pouze pro konkrétní předpokládané uživatele nebo pro konkrétní účel, ze skutečnosti, že omezení týkající se konkrétního čtenáře nebo účelu neexistuje, samo o sobě nevyplývá, že odborník je vázán ve vztahu k tomuto čtenáři nebo k tomuto účelu právní odpovědností. Zda je právní odpovědnost vázaný či ne, závisí na právních okolnostech každé konkrétní právní věci (případu) a příslušné jurisdikce.

<sup>6</sup> Viz odstavec 10 Rámce, ve kterém je uvedeno vysvětlení rozdílu mezi zakázkou s přímým vykazováním a zakázkou založené na tvrzeních.

auditora o ověření účetní závěrky<sup>7</sup>, a standard ISRE 2400, „Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky“,

V případech, ve kterých žádný konkrétní standard ISAE návodné informace ohledně postupů shromažďování důkazních informací týkajících se konkrétního předmětu zakázky neposkytuje, může tento přehled obsahovat podrobnější popis provedených prací.

Vzhledem k tomu, že v případě zakázek poskytujících omezenou jistotu je zhodnocení povahy, načasování a rozsahu provedených postupů shromažďování důkazních informací zásadní pro porozumění jistotě sdělované závěrem vyjádřeným negativní formou, přehled provedených prací:

- (i) bývá obvykle podrobnější než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu a určuje omezení povahy, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací. Může být vhodné uvést postupy, které nebyly provedeny a jež by byly obvykle provedeny v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu a
  - (ii) konstatuje, že postupy shromažďování důkazních informací jsou omezenější než pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu, a že je proto dosažena menší míra jistoty, než je tomu v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu.
- (j) **závěr odborníka:** v případech, ve kterých tvoří informaci o předmětu zakázky řada aspektů, mohou být o každém aspektu poskytnuty samostatné závěry. Přestože ne všechny takové závěry se musejí nutně týkat téže úrovně postupů zjišťování důkazních informací, každý závěr je vyjádřený formou, která je vhodná buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

**V případech, ve kterých je to relevantní, informuje závěr předpokládané uživatele o kontextu, v němž by závěr odborníka měl být chápán:** závěr odborníka může například obsahovat následující formulaci: „Tento závěr byl zformulován na základě přirozených omezení a podléhá přirozeným omezením uvedeným v jiných částech této nezávislé zprávy o ověření.“ Taková formulace by byla vhodná například tehdy, jestliže zpráva obsahuje vysvětlení konkrétních rysů předmětu zakázky, o nichž by předpokládaní uživatelé měli být informováni.

**V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu má formulace závěru pozitivní formu:** například „Podle našeho názoru vnitřní kontrolní systém je na základě *kritérií XYZ* ve všech významných (materiálních) ohledech účinný“ nebo „Podle našeho názoru tvrzení *odpovědné strany*, že vnitřní kontrolní systém je účinný, je na základě *kritérií XYZ* ve všech významných (materiálních) ohledech správné.“

**V případě zakázky poskytující omezenou jistotu má formulace závěru**

<sup>7</sup> ISA 700, „Zpráva auditora o účetní závěrce“ byl zrušen v prosinci 2006, když se stal účinným ISA 700, „Zpráva nezávislého auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům.“

**negativní formu:** například takto: „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že vnitřní kontrolní systém není na základě kritérií XYZ ve všech významných (materiálních) ohledech účinný“ nebo „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že tvrzení odpovědné strany, že vnitřní kontrolní systém je účinný, není na základě kritérií XYZ ve všech významných (materiálních) ohledech správné.“

**V případech, ve kterých odborník vyjádří závěr, který je jiný než bez výhrady, musí zpráva o ověření obsahovat jasný popis veškerých důvodů:** (viz rovněž odstavce 51 - 53.)

- (k) **datum zprávy o ověření:** informuje předpokládané uživatele, že odborník posoudil vliv, který na informace o předmětu zakázky a na zprávu o ověření mají události, jež se vyskytly do tohoto data,
  - (l) **název firmy nebo jméno odborníka a konkrétní lokality, která obvykle bývá městem, v němž odborník vede svou kancelář, jež odpovídá za danou zakázku:** informuje předpokládané uživatele, že jednotlivec (fyzická osoba) nebo firma přejímají odpovědnost za danou zakázku.
50. Odborník může rozšířit zprávu o ověření rovněž o informace a vysvětlení, jejichž účelem není korigovat závěr odborníka. Může se jednat například o následující údaje: podrobný popis kvalifikace a zkušeností odborníka a ostatních stran, které se podílejí na zakázce, zveřejňování úrovní významnosti (materiality), zjištění, týkající se konkrétních aspektů zakázky a doporučení. Skutečnost, zda bude jakákoli taková informace do zprávy zahrnuta, závisí na její důležitosti z hlediska potřeb předpokládaných uživatelů. Doplňující informace jsou jasně odděleny od závěru odborníka a jsou formulovány způsobem, který tento závěr neovlivní.

#### **Závěry s výhradou, záporné závěry a odmítnutí závěru**

51. **Odborník nesmí vyjádřit závěr bez výhrad, jestliže existují následující okolnosti a pokud podle úsudku odborníka jejich vliv je nebo může být významný (materiální):**
- (a) **existuje omezení rozsahu práce odborníka, to jest okolnosti mu brání získat důkazní informace potřebné pro snížení rizika ověřovací zakázky na příslušnou úroveň, resp. odpovědná strana či najímající strana stanoví omezení, jež brání odborníkovi získat důkazní informace potřebné pro snížení rizika ověřovací zakázky na příslušnou úroveň. Odborník je povinen vyjádřit závěr s výhradou nebo odmítnout závěr;**
  - (b) **v těch případech, kdy:**
    - (i) **je závěr odborníka formulován vůči tvrzení odpovědné strany a toto tvrzení není ve všech významných (materiálních) ohledech správné, nebo**



- (ii) **závěr (výrok) odborníka je formulován přímo vůči danému předmětu zakázky a jeho kritériím a informace o předmětu zakázky je významně (materiálně) zkreslena<sup>8</sup>,**

**odborník je povinen vyjádřit závěr s výhradou nebo záporný závěr, nebo**

- (c) jestliže se poté, co byla zakázka přijata, zjistí, že kritéria jsou nevhodná nebo že předmět zakázky není vhodný pro ověřovací zakázku. Odborník je povinen vyjádřit:

- (i) **závěr s výhradou nebo záporný závěr v případě, že je pravděpodobné, že nevhodná kritéria nebo nevhodný předmět zakázky by mohly být závadění pro předpokládané uživatele, nebo**

- (ii) **závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru v jiných případech.**

52. **Odborník smí vyjádřit závěr s výhradou v těch případech, ve kterých vliv příslušné záležitosti není natolik významný (materiální) nebo rozsáhlý, aby vyžadoval vydání záporného závěru nebo odmítnutí závěru. Závěr s výhradou se vyjadřuje formulací „s výhradou“ vlivů záležitosti, na kterou se výhrada vztahuje.**

53. V případech, kdy je závěr odborníka bez výhrady formulován vůči tvrzení odpovědné strany, v němž je uvedena a náležitě popsána skutečnost, že informace o předmětu zakázky jsou významným (materiálním) způsobem zkreslené, odborník buď:

- (a) vyjádří závěr s výhradou nebo záporný závěr formulovaný přímo vůči předmětu a kritériím zakázky, nebo
- (b) v případě, že podmínky zakázky výslovně vyžadují, aby závěr byl formulován vůči tvrzení odpovědné strany, vyjádří závěr bez výhrady, ale výše uvedenou skutečnost ve zprávě o ověření výslovně uvede.

### **Další povinnosti týkající se reportování**

54. **Odborník je povinen posoudit, jaké další povinnosti mu plynou v oblasti reportování. Mimo jiné zváží, o kterých záležitostech relevantních pro správu a řízení, jež vyplynuly z ověřovací zakázky, je vhodné informovat osoby pověřené správou a řízením.**

55. V tomto standardu „správa a řízení“ popisuje úlohu osob, pověřených dohledem,

<sup>8</sup> V těch zakázkách s přímým vykazováním, u kterých je informace o předmětu zakázky prezentovaná pouze v závěru odborníka a odborník dojde k závěru, že předmět zakázky není, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s danými kritérii, například: „Podle našeho názoru, s výjimkou [...], vnitřní kontrolní systém je na základě kritérií XYZ ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, ” bude takový závěr rovněž považován za závěr s výhradou (nebo případně za záporný závěr).

kontrolou a řízením odpovědné strany.<sup>9</sup> Osoby pověřené správou a řízením jsou obvykle odpovědné za to, že účetní jednotka dosáhne svých cílů, a za podávání zpráv zainteresovaným stranám. V případě, že najímající strana není odpovědnou stranou, nemusí být vhodné komunikovat přímo s odpovědnou stranou nebo s osobami pověřenými správou a řízením odpovědné strany.

56. V tomto standardu jsou „záležitosti relevantní pro správu a řízení“ ty, které vyplynou z ověřovací zakázky a podle názoru odborníka jsou důležité i relevantní pro osoby pověřené správou a řízením. Záležitosti relevantní pro správu a řízení zahrnují pouze záležitosti, které odborník zjistil v průběhu provádění ověřovací zakázky. Pokud to podmínky zakázky výslovně nepožadují, odborník není povinen navrhovat zvláštní postupy určené speciálně pro identifikaci záležitostí relevantních pro správu a řízení.

### **Datum účinnosti**

57. Tento standard je účinný pro ověřovací zakázky, u kterých je zpráva o ověření sestavena k 1. lednu 2005 nebo po tomto datu. Dřívější aplikace standardu je povolena.

### **Stanovisko k problematice veřejného sektoru**

1. *Tento standard se vztahuje na všechny auditory/účetní znalce ve veřejném sektoru, kteří jsou nezávislí na účetní jednotce, pro kterou provádějí ověřovací zakázky. V případech, ve kterých auditori/účetní znalci ve veřejném sektoru nejsou nezávislí na účetní jednotce, pro kterou provádějí ověřovací zakázku, by tento standard měl být aplikován se speciálním zřetelem k návodným informacím uvedeným v poznámce pod čarou číslo 2 a 4.*

---

<sup>9</sup> V mnoha zemích byly zásady správy a řízení zformulovány jako měřítko optimálního chování v oblasti správy a řízení. Takové zásady se často zaměřují na veřejně obchodované společnosti; mohou ovšem sloužit také ke zlepšení řízení jiných společností. Neexistuje žádný jednotný model kvalitní správy a řízení. Konkrétní struktury a postupy správy a řízení se v jednotlivých zemích liší.

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY  
ISAE 3400**

(dříve ISA 810)

**POSOUZENÍ PŘEDPOKLÁDANÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ**

(Tento standard je účinný)

**OBSAH**

---

	Odstavec
Úvod .....	1 – 7
Ujištění auditorem o předpokládaných finančních informacích .....	8 – 9
Přijetí zakázky .....	10 – 12
Znalosti podnikání .....	13 – 15
Období, k němuž se informace vztahuje .....	16
Postupy při posouzení .....	17 – 25
Prezentace a zveřejnění .....	26
Zpráva o posouzení předpokládaných finanční informací .....	27 – 33

---

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3400 „Posouzení předpokládaných finančních informací“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití ISAE.

## Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky (ISAE) je stanovit normy a poskytnout auditorovi vodítka ve vztahu k zakázkám spočívajícím v posouzení předpokládaných finančních informací a vykazování těchto informací, včetně posouzení postupů pro stanovení předpokladů založených na co nejlepším možném odhadu a hypotetických předpokladů. Tento standard se nevztahuje na posouzení předpokládaných finančních informací vyjádřených obecně nebo popisnou formou, jako je tomu např. u informací obsažených v zápisech z diskuzí vedení a v analýzách uváděných ve výroční zprávě společnosti, ačkoliv řada ze zde uvedených postupů může být pro takové posouzení užitečná.
2. **Při realizaci zakázky spočívající v posouzení předpokládaných finančních informací je auditor povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace:**
  - (a) **zda předpoklady založené na nejlepším možném odhadu vedení, které slouží jako východisko pro vypracování předpokládaných finančních informací, nejsou neopodstatněné, a zda jsou hypotetické předpoklady konzistentní s účelem těchto informací,**
  - (b) **zda jsou předpokládané finanční informace náležitě sestaveny na základě těchto předpokladů,**
  - (c) **zda jsou předpokládané finanční informace správně prezentovány a všechny významné (materiální) předpoklady odpovídajícím způsobem zveřejněny, včetně jasného stanovení toho, zda se jedná o předpoklad založený na nejlepším odhadu nebo hypotetický předpoklad,**
  - (d) **zda předpokládané finanční informace vycházejí ze shodného základu jako historická účetní závěrka a k jejich vypracování byla použita náležitá účetní pravidla.**
3. „Předpokládaná finanční informace“ je finanční informace založená na předpokládaných budoucích událostech a možném chování účetní jednotky. Svou povahou je vysoce subjektivní a při její přípravě je potřeba pečlivě zvažovat všechny okolnosti. Informace o budoucích událostech může mít formu prognózy, výhledu či kombinace obou, např. roční prognóza plus pětiletý výhled.
4. „Prognózou“ se rozumí předpokládaná finanční informace sestavená na základě předpokladů vycházejících z budoucích událostí a vlastních budoucích opatření, jejichž uskutečnění vedení k datu, kdy je informace sestavována, očekává (předpoklad založený na nejlepším možném odhadu).
5. „Výhled“ je předpokládaná finanční informace sestavená na základě:
  - (a) hypotetických předpokladů o budoucích událostech a opatřeních vedení, které nemusejí nutně nastat, např. je-li účetní jednotka ve fázi počátečního rozvoje činnosti nebo pokud uvažuje o zásadnějších změnách v povaze své činnosti, nebo
  - (b) kombinace předpokladů založených na nejlepším možném odhadu a hypotetických předpokladů.

Tato informace k datu svého sestavení uvádí možné důsledky případného uskutečnění

- příslušných událostí a opatření vedení (scénář typu „co kdyby“).
6. Předpokládané finanční informace mohou zahrnovat účetní závěrku nebo jeden či více prvků účetní závěrky a mohou být vypracovány:
    - (a) jako interní nástroj vedení, např. aby napomáhal hodnocení možných investic do dlouhodobých aktiv, nebo
    - (b) za účelem distribuce třetím stranám, např.
      - jako prospekt, poskytující investorům informace o budoucích očekáváníích,
      - jako výroční zpráva, poskytující informace akcionářům, regulatorním orgánům a ostatním zainteresovaným stranám,
      - jako informační dokument pro věřitele, který může obsahovat, mimo jiné, předpověď peněžních toků.
  7. Za sestavení a prezentaci předpokládaných finančních informací, identifikaci a zveřejnění předpokladů, z nichž vedení vychází, je odpovědné vedení. Auditor může být požádán, aby posoudil předpokládané finanční informace a sestavil o nich zprávu v zájmu zvýšení jejich důvěryhodnosti, ať už je určena třetím stranám nebo k internímu použití.

### **Ujištění auditorem o předpokládaných finančních informacích**

8. Předpokládané finanční informace se vztahují k událostem a činnostem, které zatím nenastaly a možná ani nenastanou. Ačkoliv mohou být k dispozici důkazní informace podporující předpoklady, z nichž předpokládané finanční informace vychází, týkají se obvykle budoucnosti, a mají proto spekulativní charakter na rozdíl od důkazních informací, které jsou obvykle dostupné při auditu historické účetní závěrky. Auditor proto nemůže kompetentně vyjádřit výrok k tomu, zda výsledků uvedených v předpokládaných finančních informacích bude skutečně dosaženo.
9. Dále vzhledem k typu důkazních informací, které jsou k dispozici při vyhodnocení předpokladů, z nichž vychází předpokládané finanční informace, může být pro auditora obtížné získat dostatečné množství podkladů k tomu, aby mohl vyslovit pozitivní formu výroku, že předpoklady neobsahují žádné významné (materiální) nesprávnosti. V souladu s tímto standardem tedy auditor poskytuje ve své zprávě o přiměřenosti předpokladů vedení jen střední úroveň ujištění. Pokud však auditor usoudí, že získal dostatečné podklady, nevyklučuje se vyjádření pozitivní formy ujištění o těchto předpokladech auditorem.

### **Přijetí zakázky**

10. Před přijetím zakázky spočívající v posouzení předpokládaných finančních informací je auditor povinen mimo jiné zvážit následující skutečnosti:
  - (a) zamýšlené použití těchto informací,
  - (b) zda jsou informace určeny pro obecnou nebo omezenou distribuci,
  - (c) povaha souvisejících předpokladů, tj. zda se jedná o předpoklady založené na nejlepším možném odhadu nebo o hypotetické předpoklady,
  - (d) prvky, které budou součástí dané informace,
  - (e) období, k němuž se informace vztahují.

11. **Pokud jsou předpoklady jednoznačně nerealistické nebo pokud se auditor domnívá, že předpokládané finanční informace nebudou vhodné pro jejich zamýšlené použití, je povinen tuto zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit.**
12. **Auditor je povinen dohodnout se s klientem na podmínkách zakázky.** Je v zájmu auditora i účetní jednotky, aby auditor předložil smluvní dopis, čímž předejde nedorozuměním ohledně zakázky. Smluvní dopis se týká záležitostí vymezených v odstavci 10 a definuje odpovědnost vedení za předpoklady a za poskytování všech relevantních informací auditorovi a zdrojových údajů použitých při vypracování těchto předpokladů.

### Znalosti podnikání

13. **Auditor je povinen získat dostatečné znalosti o podnikání, aby byl schopen zhodnotit, zda byly zjištěny všechny významné předpoklady nutné pro přípravu předpokládaných finančních informací.** Auditor se také bude muset seznámit s procesem přípravy předpokládaných finančních informací v rámci účetní jednotky, např. tím, že zváží:
  - interní kontrolní mechanismy v rámci systému použitého pro přípravu předpokládaných finančních informací a kvalifikaci a zkušenosti osob, které tyto informace připravují,
  - povahu dokumentace vypracované účetní jednotkou na podporu předpokladů vedení,
  - v jakém rozsahu jsou využívány statistické, matematické a počítačové metody,
  - metody použité pro vytvoření a aplikaci těchto předpokladů,
  - přesnost předpokládaných finančních informací připravených v předchozích obdobích a důvody vzniku významných odchylek.
14. **Auditor je povinen zvážit, v jakém rozsahu se lze oprávněně spoléhat na historické finanční informace účetní jednotky.** Auditor se musí seznámit s historickými finančními informacemi účetní jednotky, aby mohl vyhodnotit, zda předpokládané finanční informace vychází ze stejného základu jako historické finanční informace, a aby měl historické měřítko pro zhodnocení předpokladů vedení. Auditor bude muset například stanovit, zda byly relevantní historické informace předmětem auditu nebo prověrky, a zda byly při jejich přípravě použity odpovídající účetní postupy.
15. Pokud zpráva o auditu nebo o prověrce týkající se historických finančních informací z minulého období byla jiná než nemodifikovaná, nebo pokud je účetní jednotka v počáteční fázi svého rozvoje, auditor zváží související okolnosti a jejich dopad na posouzení předpokládaných finančních informací.

### Období, k němuž se informace vztahují

16. **Auditor je povinen zvážit, k jakému období se předpokládané finanční informace vztahují.** S prodlužující se délkou období, k němuž se informace vztahují, jsou předpoklady spekulativnější, a jestliže je toto období delší, klesá schopnost vedení činit předpoklady založené na nejlepších možných odhadech. Období by nemělo překročit dobu, po kterou má vedení přiměřený základ pro vypracování předpokladů. Níže jsou uvedeny některé faktory relevantní pro zvážení doby, k níž se vztahují předpokládané finanční informace:
  - provozní cyklus – například u velkých stavebních projektů může doba potřebná k dokončení projektu určovat období, k němuž se vztahuje předpokládaná informace,

- stupeň spolehlivosti předpokladů – např. pokud účetní jednotka zavádí nový výrobek, předpokládané období, k němuž se vztahuje předpokládaná finanční informace, může být krátké a rozdělené do menších období, např. týdnů nebo měsíců. Pokud se účetní jednotka zabývá výhradně vlastnictvím majetku formou dlouhodobého pronájmu, předpokládané období může být stanoveno v relativně dlouhém rozsahu,
- potřeby uživatelů – předpokládané finanční informace mohou být připraveny v souvislosti se žádostí o úvěr na období nutné pro vytvoření dostatečných finančních zdrojů pro splacení tohoto úvěru. Podobně lze připravit informace pro investory ve spojitosti s prodejem dluhopisů, a ilustrovat tak zamýšlené využití výnosu v následujícím období.

### Postupy při posouzení

17. Při stanovení povahy, načasování a rozsahu postupů při posouzení auditor bere v úvahu následující údaje:

- pravděpodobnost významného (materiálního) zkreslení,**
- znalosti získané během všech předcházejících zakázek,**
- způsobilost vedení ve vztahu k přípravě předpokládaných finančních informací,**
- rozsah, v jakém jsou předpokládané finanční informace ovlivněné rozhodováním vedení, a**
- přiměřenost a spolehlivost podkladů.**

18. Auditor vyhodnotí zdroj a spolehlivost důkazních informací, jimiž lze doložit předpoklady vedení založené na nejlepším možném odhadu. Dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují takové předpoklady, lze získat z interních i externích zdrojů včetně zvážení předpokladů z hlediska historických informací a zhodnocení, zda jsou tyto informace založeny na plánech, které je účetní jednotka schopna plnit.

19. Auditor zváží, zda při použití hypotetických předpokladů byly zváženy všechny závažné důsledky takových předpokladů. Pokud se například předpokládá nárůst prodeje nad rámec současné výrobní kapacity účetní jednotky, předpokládané finanční informace musí zahrnovat investice potřebné pro rozšíření výrobní kapacity nebo náklady na alternativní prostředky, které umožní dosáhnout předpokládaného objemu prodeje, např. využití subdodavatelské výroby.

20. Ačkoliv není třeba získat důkazní informace podporující hypotetické předpoklady, auditor se potřebuje přesvědčit, že jsou konzistentní s účelem předpokládaných finančních informací a že neexistuje žádný důvod pochybovat o jejich jednoznačné realističnosti.

21. Auditor se bude muset přesvědčit, že předpokládané finanční informace jsou správně zpracovány na základě předpokladů vedení, např. administrativní kontrolou jako je přepočítání nebo kontrola vnitřní konzistentnosti, které zajistí, že opatření, jež vedení hodlá podniknout, jsou vzájemně kompatibilní a neexistují žádné nesoulady při stanovení částek založených na obecných proměnných, jako jsou např. úrokové sazby.

22. Auditor se soustředí na míru, do jaké budou mít záležitosti, které jsou velmi citlivé na změny, významný (materiální) dopad na výsledky uváděné v rámci předpokládaných finančních informací. Tato skutečnost pak ovlivní rozsah, v jakém auditor bude hledat příslušné důkazní informace. Dále to ovlivní auditorovo hodnocení vhodnosti a adekvátnosti zveřejnění.

23. Provádí-li auditor posouzení jednoho nebo více prvků předpokládaných finančních informací, jako je například jednotlivá účetní závěrka, je důležité, aby auditor zvážil vzájemné vztahy mezi dalšími prvky v účetní závěrce.
24. Jestliže je v rámci předpokládaných finančních informací zahrnuta část běžného období, která již uplynula, auditor zváží, v jakém rozsahu je potřeba aplikovat příslušné postupy na historické informace. Postupy se budou lišit v závislosti na konkrétních okolnostech, například na tom, kolik předpokládaného období již uplynulo.
25. **Auditor je povinen získat písemné prohlášení vedení ohledně zamýšleného použití předpokládaných finančních informací, úplnosti významných předpokladů vedení a přijetí odpovědnosti za předpokládané finanční informace ze strany vedení.**

### Prezentace a zveřejnění

26. Při posuzování prezentace a zveřejnění předpokládaných finančních informací musí auditor zvážit kromě specifických požadavků vymezených v relevantních nařízeních, pravidlech nebo profesních standardech, zda:
  - (a) je prezentace předpokládaných finančních informací dostatečně informativní a zda není zavádějící,
  - (b) jsou účetní pravidla náležitě zveřejněna v příloze k předpokládaným finančním informacím,
  - (c) byly předpoklady odpovídajícím způsobem zveřejněny v příloze k předpokládaným finančním informacím. Je třeba jednoznačně stanovit, zda se jedná o předpoklady založené na nejlepším možném odhadu vedení nebo hypotetické předpoklady, a pokud se předpoklady týkají oblastí, které jsou významné (materiální) a obsahují značnou míru nejistoty, je nezbytné tuto nejistotu a z ní vyplývající citlivost výsledků náležitě zveřejnit,
  - (d) bylo zveřejněno datum, k němuž byly předpokládané finanční informace vypracovány. Vedení by mělo potvrdit, že tyto předpoklady jsou k tomuto datu přiměřené i přes to, že související informace mohly být shromážděny po určité časové období,
  - (e) v případě, že se v rámci předpokládaných finančních informací vykazují výsledky v určitém rozsahu, je základ pro stanovení tohoto rozsahu jasně definován a rozsah nebyl vybrán předpojatým nebo zavádějícím způsobem,
  - (f) byly zveřejněny všechny změny v účetních pravidlech, k nimž došlo od zveřejnění poslední historické účetní závěrky spolu s odůvodněním změny a jejím dopadem na předpokládané finanční informace.

### Zpráva o posouzení předpokládaných finančních informací

27. **Zpráva auditora o posouzení předpokládaných finančních informací musí obsahovat následující údaje:**
  - (a) **název,**
  - (b) **určení adresáta,**
  - (c) **vymezení předpokládaných finančních informací,**
  - (d) **odkaz na ISAE nebo relevantní národní standardy nebo národní praxi týkající se posouzení předpokládaných finančních informací,**



- (e) **prohlášení, že vedení odpovídá za předpokládané finanční informace včetně předpokladů, z nichž tyto informace vychází,**
- (f) **v příslušných případech odkaz na účel a/nebo omezenou distribuci předpokládaných finančních informací,**
- (g) **vyjádření negativní formy ujištění o tom, zda předpoklady poskytují přiměřené východisko pro předpokládané finanční informace,**
- (h) **výrok k tomu, zda jsou předpokládané finanční informace náležitě sestaveny na základě předpokladů a zda jsou prezentovány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,**
- (i) **přiměřené upozornění ohledně dosažitelnosti výsledků uvedených v předpokládaných finančních informacích,**
- (j) **datum zprávy, které by mělo být datem dokončení práce,**
- (k) **adresu auditora a**
- (l) **podpis.**
- (m) takováto zpráva má:
  - uvádět, zda na základě posouzení důkazních informací, jimiž jsou podloženy předpoklady, si auditor povšiml jakýchkoliv skutečností, které by ho vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro předpokládané finanční informace.
  - vyjádřit výrok k tomu, zda byly předpokládané finanční informace náležitě sestaveny na základě předpokladů a prezentovány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
  - uvádět, že:
    - skutečné výsledky se budou pravděpodobně lišit od předpokládaných finančních informací, protože očekávané události často nenastanou podle očekávání a odchylka by mohla být významná (materiální). Podobně, jsou-li předpokládané finanční informace vyjádřeny v určitém rozmezí, uvede se, že nelze vyjádřit žádnou jistotu, že skutečné výsledky se budou pohybovat v tomto rozmezí.
    - v případě výhledu byly předpokládané finanční informace připraveny za účelem (uved'te) s využitím souboru předpokladů, jejichž součástí jsou hypotetické předpoklady o budoucích událostech a opatřeních vedení, u kterých se nutně neočekává, že nastanou. Čtenáři jsou proto upozorněni, že předpokládané finanční informace neslouží k jinému než stanovenému účelu.

#### 28. Příklad výňatku z nemodifikované zprávy o prognóze:

Posoudili jsme prognózu<sup>1</sup> v souladu s mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky platnými pro posouzení předpokládaných finančních informací. Za vypracování prognózy a za předpoklady uvedené v bodě X, z nichž vychází, je odpovědné vedení.

Na základě našeho posouzení důkazních informací, kterými jsou podloženy tyto předpoklady, jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro prognózu. Dále, podle našeho

<sup>1</sup> Uved'te název účetní jednotky, období, kterého se prognóza týká, a vhodnou identifikaci, např. odkaz na čísla stránek nebo uvedení výkazů.

názoru, prognóza je náležitě sestavena na základě daných předpokladů a je náležitě prezentována v souladu s...<sup>2</sup>

Skutečné výsledky se budou pravděpodobně od prognózy lišit, protože k předpokládaným událostem často nedochází dle očekávání a odchylka by mohla být významná (materiální).

29. Příklad výňatku z nemodifikované zprávy o výhledu:

Posoudili jsme výhled<sup>3</sup> v souladu s mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky platnými pro posouzení předpokládaných finančních informací. Za vypracování výhledu a za předpoklady uvedené v bodě X, z nichž vychází, je odpovědné vedení.

Tento výhled byl připraven pro účely (uveďte). Vzhledem k tomu, že účetní jednotka je v počáteční fázi své činnosti, výhled byl připraven s použitím souboru předpokladů, jejichž součástí jsou hypotetické předpoklady o budoucích událostech a opatřeních vedení, u kterých se nutně neočekává, že nastanou. Čtenáři jsou proto upozorněni, že tento výhled nemusí být vhodný pro jiný než stanovený účel.

Na základě našeho posouzení důkazních informací na podporu těchto předpokladů jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro výhled, za předpokladu, že (uveďte hypotetický předpoklad nebo se na něj odvolejte). Dále, podle našeho názoru, je výhled náležitě sestaven na základě daných předpokladů a je náležitě prezentován v souladu s<sup>4</sup>...

I kdyby události očekávané na základě hypotetických předpokladů nastaly, skutečné výsledky se budou pravděpodobně lišit od výhledu, protože ostatní očekávané události často nenastanou dle očekávání a odchylka by mohla být významná (materiální).

30. **Jestliže se auditor domnívá, že prezentace a zveřejnění předpokládaných finančních informací nejsou přiměřené, je povinen auditor ve zprávě o předpokládaných finančních informacích vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok nebo popřípadě odstoupit od zakázky.** Příkladem je situace, kdy finanční informace přiměřeně nezveřejňují důsledky předpokladů, které jsou vysoce citlivé.
31. **Jestliže se auditor domnívá, že jeden nebo více významných předpokladů neposkytuje dostatečný základ pro předpokládané finanční informace vypracované na základě předpokladů založených na nejlepším možném odhadu, nebo že jeden nebo více významných předpokladů neposkytuje dostatečný základ pro předpokládané finanční informace vzhledem k hypotetickému předpokladu, musí auditor ve zprávě o předpokládaných finančních informacích vyjádřit záporný výrok nebo případně odstoupit od zakázky.**
32. **Jestliže je posouzení ovlivněno podmínkami, které brání použití jednoho nebo více postupů považovaných za daných okolností za nezbytné, musí auditor buď odstoupit od zakázky nebo odmítnout výrok a popsat omezení rozsahu ve zprávě o předpokládaných finančních informacích.**

<sup>2</sup> Uveďte příslušný rámec pro finanční výkaznictví.

<sup>3</sup> Uveďte název účetní jednotky, období, kterého se výhled týká, a vhodnou identifikaci, např. odkaz na čísla stránek nebo uvedení výkazů.

<sup>4</sup> Viz pozn. 2.

# MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY

## ISAE 3402

### OVĚŘOVACÍ ZPRÁVY O KONTROLÁCH V SERVISNÍ ORGANIZACI

(Účinný pro ověřovací zprávy auditorů servisních organizací pokrývající období končící  
15. červnem 2011 nebo po tomto datu)

#### OBSAH

---

	Odstavec
<b>Úvod</b>	
Předmět standardu.....	1 – 6
Datum účinnosti.....	7
<b>Cíle</b> .....	8
<b>Definice</b> .....	9
<b>Požadavky</b>	
ISAE 3000.....	10
Etické požadavky.....	11
Vedení a osoby pověřené správou a řízením.....	12
Přijetí zakázky a pokračování v ní .....	13 – 14
Vyhodnocení vhodnosti kritérií .....	15 – 18
Významnost (materialita).....	19
Porozumění systému servisní organizace.....	20
Získávání důkazních informací ohledně popisu.....	21 – 22
Získávání důkazních informací ohledně návrhu kontrol .....	23
Získávání důkazních informací ohledně provozní účinnosti kontrol.....	24 – 29
Práce interního auditu .....	30 – 32
Písemná prohlášení.....	38 – 40
Ostatní informace.....	41 – 42
Události po datu účetní závěrky.....	43 – 44
Dokumentace.....	45 – 52
Sestavení ověřovací zprávy auditora servisní organizace.....	53 – 55
Ostatní komunikační povinnosti.....	56
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Předmět standardu .....	A1 – A2
Definice.....	A3 – A4
Etické požadavky.....	A5

Vedení a osoby pověřené správou a řízením.....	A6
Přijetí zakázky a pokračování v ní .....	A7 – A12
Vyhodnocení vhodnosti kritérií.....	A13 – A15
Významnost (materialita).....	A16 – A18
Porozumění systému servisní organizace.....	A19 – A20
Získávání důkazních informací ohledně popisu.....	A21 – A24
Získávání důkazních informací ohledně návrhu kontrol .....	A25 – A27
Získávání důkazních informací ohledně provozní účinnosti kontrol.....	A28 – A36
Práce interního auditu.....	A37 – A41
Písemná prohlášení .....	A42 – A43
Ostatní informace.....	A44 – A45
Dokumentace.....	A46
Sestavení ověřovací zprávy auditora servisní organizace.....	A47 – A52
Ostatní komunikační povinnosti .....	A53

---

<p>Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) 3402 „Ověřovací zprávy o kontrolách v servisní organizaci“ je nutné chápat v kontextu „Předmluvy k Mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby“</p>
--

## Úvod

### Předmět standardu

1. Tento mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) upravuje ověřovací zakázky prováděné auditorem,<sup>1</sup> jejichž cílem je vydat pro účely uživatelských účetních jednotek a jejich auditorů zprávu o kontrolách servisní organizace poskytující služby uživatelským účetním jednotkám v případech, kdy tyto kontroly mohou být relevantní pro vnitřní kontrolní systém uživatelských účetních jednotek v oblasti účetního výkaznictví. Tento standard doplňuje ISA 402<sup>2</sup> v tom smyslu, že zprávy poskytnuté dle tohoto ISAE mohou poskytovat důkazní informace dle ISA 402. (viz odstavec A1)
2. „Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky“ uvádí, že ověřovací zakázka může být „zakázkou poskytující přiměřenou jistotu“ nebo „zakázkou poskytující omezenou jistotu“; může se jednat o „zakázku založenou na tvrzeních“ nebo o „zakázku s přímým vykazováním“; a závěr zakázky založené na tvrzeních může být vyjádřen buď ve vztahu k tvrzením odpovědné strany, nebo ve vztahu k předmětu zakázky a kritériím<sup>3</sup>. Tento ISAE se zabývá pouze zakázkami založenými na tvrzeních, které poskytují přiměřenou jistotu, se závěrem vyjádřeným přímo ve vztahu k předmětu zakázky a kritériím.<sup>4</sup>
3. Tento ISAE je použitelný pouze tehdy, je-li servisní organizace odpovědná za návrh kontrol, popřípadě je schopna o těchto kontrolách podat tvrzení. Tento ISAE se nezabývá ověřovacími zakázkami:
  - (a) které by podávaly zprávu o tom, zda kontroly v servisní organizaci fungovaly tak, jak byly popsány, nebo
  - (b) které by podávaly zprávu o jiných kontrolách v servisní organizaci, které se netýkají služeb pro uživatelskou účetní jednotku relevantních pro její vnitřní kontrolní systém v oblasti účetního výkaznictví (např. kontroly týkající se výroby nebo kontroly kvality v uživatelské účetní jednotce).

Tento ISAE však poskytuje určité vodítko pro takové zakázky prováděné podle ISAE 3000.<sup>5</sup> (viz odstavec A2)
4. Kromě poskytnutí zprávy o ověření kontrol může být auditor servisní organizace také požádán, aby poskytl například následující zprávy, které nejsou předmětem tohoto ISAE:
  - (a) Zpráva o transakcích a zůstatcích uživatelské účetní jednotky, které jsou spravovány servisní organizací; nebo

<sup>1</sup> Etický kodex auditorů/účetních znalců vydaný Mezinárodní federací účetních (Kodex IFAC) definuje auditora jako „osobu, která je členem členské organizace IFAC“ a účetního znalce provozujícího veřejnou praxi jako „auditora, bez ohledu na jeho funkční zařazení (např. audit, daňová sféra nebo poradenství) ve společnosti poskytující odborné služby. Tento termín se také používá pro označení firmy auditorů/účetních znalců provozujících veřejnou praxi.“

<sup>2</sup> ISA 402 „Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace“.

<sup>3</sup> Rámec pro ověřovací zakázky, odstavce 10, 11 a 57.

<sup>4</sup> Odstavec 13 a 53(k) tohoto ISAE.

<sup>5</sup> ISAE 3000 „Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací“.

- (b) Zpráva o dohodnutých postupech týkajících se kontrol v servisní organizaci.

#### *Vztahy k ostatním profesním předpisům*

5. Při provádění ověřovacích zakázek jiných než audity nebo prověrky historických finančních informací je nutné, aby auditor dodržoval požadavky ISAE 3000. ISAE 3000 obsahuje požadavky vztahující se k záležitostem, jako je přijetí zakázky, plánování, důkazní informace a dokumentace, které se vztahují ke všem ověřovacím zakázkám, včetně zakázek dle tohoto ISAE. Tento ISAE dále rozvádí použití ISAE 3000 pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu s vydáním zprávy o kontrolách v servisní organizaci. Rámec pro ověřovací zakázky, který definuje a popisuje prvky a cíle ověřovací zakázky, poskytuje kontext pro porozumění tomuto ISAE a ISAE 3000.
6. Soulad s ISAE 3000 mimo jiné požaduje, aby auditor servisní organizace dodržoval *Etický kodex Mezinárodní federace účetních* (Etický kodex IFAC) a zavedl postupy kontroly kvality, které jsou aplikovatelné na jednotlivou zakázku.<sup>6</sup>

#### **Datum účinnosti**

7. Tento standard je účinný pro ověřovací zprávy auditorů servisních organizací pokrývající období končící 15. červnem 2011 nebo po tomto datu.

#### **Cíle**

8. Auditor servisní organizace má následující cíle:
- a) Získat přiměřenou jistotu, zda ve všech významných (materiálních) ohledech na základě vhodných kritérií:
- (i) Popis systému servisní organizace zobrazuje věrně návrh a implementaci systému po dané období (či v případě zprávy typu 1 k danému datu);
  - (ii) Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu systému servisní organizace byly po dané období vhodně navrženy (či v případě zprávy typu 1 k danému datu);
  - (iii) Pokud je to součástí zakázky, zda kontroly byly provozně účinné, za účelem získání přiměřené jistoty, že kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace bylo po dané období dosahováno.
- b) Na základě svých zjištění vydat zprávu k záležitostem popsáným v bodě a).

#### **Definice**

9. Pro účely tohoto ISAE mají níže uvedené výrazy následující význam:
- (a) Metoda vynětí – metoda zacházení se službami poskytnutými subservisní organizací, kdy popis systému servisní organizace obsahuje typ služeb, které dodává subservisní organizace, avšak kontrolní cíle a kontroly subservisní organizace jsou vyňaty z popisu systému servisní organizace a z rozsahu zakázky auditora servisní organizace. Popis systému servisní organizace a rozsah zakázky auditora servisní

<sup>6</sup> ISAE 3000, odstavce 4 a 6.

organizace zahrnuje kontroly v servisní organizaci představující monitorování provozní účinnosti kontrol v subservisní organizaci, což může zahrnovat posouzení ověřovací zprávy o kontrolách v subservisní organizaci.

- (b) Doplňkové kontroly v uživatelské účetní jednotce – kontroly, u nichž servisní organizace v rámci své činnosti pro uživatelské účetní jednotky předpokládá jejich zavedení v uživatelských účetních jednotkách a které, pokud je to nezbytné pro dosažení kontrolních cílů stanovených v popisu systému servisní organizace, jsou obsaženy v tomto popisu.
- (c) Kontrolní cíl – cíl nebo účel jednotlivého aspektu kontroly. Kontrolní cíle se vztahují k rizikům, která by tyto kontroly měly omezovat.
- (d) Kontroly v servisní organizaci – kontroly splnění kontrolních cílů, které jsou předmětem ověřovací zprávy auditora servisní organizace. (viz odstavec A3)
- (e) Kontroly v subservisní organizaci – kontroly v subservisní organizaci, které poskytují přiměřenou jistotu ohledně kontrolního cíle.
- (f) Kritéria – měřítko používaná pro hodnocení nebo měření dané záležitosti, včetně, je-li to relevantní, měřítko pro prezentaci a zveřejnění.
- (g) Metoda zahrnutí – metoda zacházení se službami poskytnutými subservisní organizací, kdy popis systému servisní organizace obsahuje typ služeb, které dodává subservisní organizace, a kontrolní cíle a kontroly subservisní organizace jsou zahrnuty v popisu systému servisní organizace a v rozsahu zakázky auditora servisní organizace. (viz odstavec A4)
- (h) Funkce interního auditu – posuzovací činnost, která je v servisní organizaci vybudována nebo je jí poskytována jako služba. Tato funkce mimo jiné zahrnuje zkoumání, hodnocení a monitorování adekvátnosti a účinnosti vnitřních kontrol.
- (i) Interní auditoři – osoby, které provádějí funkci interního auditu. Interní auditoři mohou být členy oddělení interního auditu nebo obdobné funkce.
- (j) Zpráva o popisu a návrhu kontrol v servisní organizaci (v tomto ISAE nazývána „zpráva typu 1“) – zpráva, která obsahuje:
  - (i) Popis systému servisní organizace;
  - (ii) Písemné tvrzení servisní organizace o tom, že ve všech významných (materiálních) ohledech a na základě vhodných kritérií:
    - a. Popis věrně zobrazuje systém servisní organizace tak, jak je k danému datu navržen a implementován;
    - b. Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu systému servisní organizace byly k danému datu vhodně navrženy; a
  - (iii) Zprávu auditora servisní organizace poskytující přiměřenou jistotu o záležitostech uvedených v bodech (ii) a.-b.
- (k) Zpráva o popisu, návrhu a provozní účinnosti kontrol v servisní organizaci (v tomto ISAE nazývána „zpráva typu 2“) – zpráva, která obsahuje:
  - (i) Popis systému servisní organizace;
  - (ii) Písemné tvrzení servisní organizace o tom, že ve všech významných (materiálních) ohledech a na základě vhodných kritérií:

- c. Popis věrně zobrazuje systém servisní organizace tak, jak je k danému datu navržen a implementován;
  - d. Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu systému servisní organizace byly k danému datu vhodně navrženy;
  - e. Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu systému servisní organizace byly v průběhu daného období provozně účinné; a
- (iii) Zprávu auditora servisní organizace:
- a. Poskytující přiměřenou jistotu o záležitostech uvedených v bodech (ii) a.-c.
  - b. Obsahující popis testů kontrol a jejich výsledky.
- (l) Auditor servisní organizace – auditor, který na základě žádosti servisní organizace poskytuje ověřovací zprávu o kontrolách v servisní organizaci.
- (m) Servisní organizace – třetí strana (nebo segment třetí strany) poskytující uživatelským účetním jednotkám služby, které mohou být relevantní pro vnitřní kontroly těchto jednotek v oblasti účetního výkaznictví.
- (n) Systém servisní organizace (popř. „systém“) – pravidla a postupy, které jsou navrženy a implementovány servisní organizací za účelem poskytování služeb uvedených v ověřovací zprávě auditora servisní organizace uživatelským účetním jednotkám. Popis systému servisní organizace zahrnuje identifikaci poskytovaných služeb, období, popř. u zprávy typu 1 datum, ke kterému se popis vztahuje, kontrolní cíle a k nim se vztahující kontroly.
- (o) Tvrzení servisní organizace – Písemné tvrzení o záležitostech uvedených v odstavci 9(k)(ii) (nebo odstavci 9(j)(ii) v případě zprávy typu 1).
- (p) Subservisní organizace – Servisní organizace užívaná jinou servisní organizací k provádění některých služeb poskytovaných účetním jednotkám, které mohou být relevantní pro vnitřní kontroly těchto jednotek v oblasti účetního výkaznictví.
- (q) Test kontrol – postup navržený za účelem hodnocení provozní účinnosti kontrol při dosahování kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace.
- (r) Auditor uživatelské účetní jednotky – auditor, který provádí audit účetní závěrky uživatelské účetní jednotky a vydává o ní zprávu.<sup>7</sup>
- (s) Uživatelská účetní jednotka – účetní jednotka, jíž servisní organizace poskytuje služby

## Požadavky

### ISAE 3000

10. Auditor servisní organizace nesmí prohlašovat, že dodržel požadavky tohoto ISAE, pokud nesplnil požadavky tohoto ISAE a ISAE 3000.

---

<sup>7</sup> V případě subdodávající organizace je auditor servisní organizace používající služby subdodávající organizace také auditorem účetní jednotky.



**Etické požadavky**

11. Auditor servisní organizace je povinen dodržovat příslušné etické požadavky stanovené pro ověřovací zakázky včetně těch, které se týkají nezávislosti. (viz odstavec A5)

**Vedení a osoby pověřené správou a řízením**

12. V případech, kdy tento ISAE požaduje, aby auditor servisní organizace prováděl dotazování, požadoval písemná prohlášení, komunikoval nebo byl jinak ve vztahu k servisní organizaci, je auditor servisní organizace povinen pro tyto účely určit vhodnou osobu (či osoby) ve vedení nebo jiných řídicích strukturách servisní organizace. Přitom je auditor povinen vzít v úvahu odpovědnosti daných osob a jejich znalosti o dané věci. (viz odstavec A6)

**Přijetí zakázky a pokračování v ní**

13. Před tím, než auditor servisní organizace přijme zakázku nebo v ní bude pokračovat, je povinen:

(a) Stanovit, zda:

- (i) Má dostatečnou kvalifikaci a schopnosti, aby zakázku provedl; (viz odstavec A7)
- (ii) Kritéria, která bude servisní organizace aplikovat při popisu svého systému, budou vhodná a budou k dispozici uživatelským účetním jednotkám a jejím auditorům; a
- (iii) Rozsah zakázky a popis systému servisní organizace nebude omezen tak, že by mohl být nepoužitelný pro uživatelské účetní jednotky a jejich auditory.

(b) Obdržet souhlas servisní organizace s tím, že tato organizace uznává a rozumí své odpovědnosti:

- (i) Za sestavení popisu svého systému a s tím spojená tvrzení servisní organizace, včetně odpovědnosti za úplnost, správnost a metodu prezentace tohoto popisu a s tím spojených tvrzení; (viz odstavec A8)
- (ii) Za existenci přiměřeného zdůvodnění pro tvrzení servisní organizace, která jsou spojená s popisem systému; (viz odstavec A9)
- (iii) Za kritéria použitá pro sestavení popisu systému, která jsou uvedena v tvrzení servisní organizace;
- (iv) Za to, že popis systému obsahuje:
  - a. Kontrolní cíle; a
  - b. Osobu či osoby, které tyto cíle stanovily, pokud jsou určeny právními předpisy nebo jinou stranou (např. uživatelskou skupinou nebo profesním orgánem);
- (v) Za identifikaci rizik, která ohrožují dosažení kontrolních cílů popsaných v popisu systému, a za návrh a implementaci kontrol, které poskytují přiměřenou jistotu, že tato rizika neohroží splnění kontrolních cílů popsaných v popisu systému, a tedy že kontrolní cíle budou dosaženy; (viz odstavec A10)
- (vi) Za to, že auditorovi servisní organizace poskytne:

- a. Přístup ke všem informacím, jako zápisům, dokumentům a ostatním záležitostem, jako smlouvy o službách, jichž si je servisní organizace vědoma a které jsou relevantní pro popis systému servisní organizace a s ním spojená tvrzení servisní organizace;
- b. Dodatečné informace, které může auditor servisní organizace od servisní organizace požadovat za účelem ověřovací zakázky; a
- c. Neomezený přístup k osobám v servisní organizaci, od nichž auditor servisní organizace chce získat důkazní informace.

#### *Přijetí změny v podmínkách zakázky*

14. Pokud servisní organizace požaduje změnu v rozsahu zakázky před jejím dokončením, auditor servisní organizace je povinen ujistit se o tom, že pro tuto změnu existuje přiměřené zdůvodnění. (viz odstavec A11–A12)

#### **Hodnocení vhodnosti kritérií**

15. Jak vyžaduje ISAE 3000, auditor servisní organizace je povinen vyhodnotit, zda servisní organizace použila vhodná kritéria při vyhotovování popisu svého systému, při hodnocení, zda jsou kontroly vhodně navrženy, a v případě zprávy typu 2 při hodnocení provozní účinnosti kontrol.<sup>8</sup>
16. Při vyhodnocování vhodnosti kritérií použitých pro hodnocení popisu systému servisní organizace je auditor servisní organizace povinen zjistit, zda tato kritéria postihují alespoň to:
- (a) Zda popis uvádí, jak byl systém servisní organizace navržen a implementován, včetně, je-li to relevantní:
    - (i) Typů poskytovaných služeb, včetně skupin zpracovávaných transakcí, je-li to relevantní;
    - (ii) Postupů, a to jak postupů v rámci informačních technologií, tak postupů manuálních, jakými jsou služby poskytovány, včetně příslušných postupů pro iniciaci, zaznamenání, zpracování a potřebné opravování transakcí a pro převádění transakcí do výkazů a ostatních informací vyhotovovaných pro uživatelské účetní jednotky;
    - (iii) Souvisejících záznamů a podpůrných informací, včetně účetních zápisů, podpůrných informací a specifických účtů, které jsou používány pro iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykazování transakcí; to zahrnuje opravy nesprávných informací a to, jak jsou informace převáděny do výkazů a ostatních informací vyhotovovaných pro uživatelské účetní jednotky;
    - (iv) Toho, jak systém servisní organizace zachází s významnými událostmi a podmínkami, které nejsou transakcemi;
    - (v) Postupů používaných pro vyhotovení výkazů a ostatních informací pro uživatelské účetní jednotky;
    - (vi) Daných kontrolních cílů a kontrol navržených pro dosažení těchto cílů;

---

<sup>8</sup> ISAE 3000, odstavec 19.

- (vii) Doplňkových kontrol v uživatelské účetní jednotce předpokládaných při návrhu kontrol;
  - (viii) Ostatních aspektů kontrolního prostředí servisní organizace, postupů vyhodnocení rizik, informačního systému (včetně souvisejících podnikatelských procesů) a komunikace, kontrolní činnosti a monitorování kontrol, které jsou relevantní pro poskytované služby.
- (b) V případě zprávy typu 2, zda popis obsahuje příslušné detailní informace o změnách systému servisní organizace v průběhu období, které popis pokrývá.
- (c) Zda v popisu nechybí, resp. nejsou zkráceny informace, které se vztahují k rozsahu popsaného systému servisní organizace, s tím, že popis je připraven k běžnému použití širokým spektrem uživatelských účetních jednotek a jejich auditorů, a nemusí tedy obsahovat každý aspekt systému servisní organizace, který daná uživatelská účetní jednotka a její auditor může považovat za důležitý v daném prostředí.
17. Při vyhodnocování vhodnosti kritérií použitých pro hodnocení návrhu kontrol musí auditor servisní organizace zjistit, zda tato kritéria postihují alespoň to:
- (a) Zda servisní organizace identifikovala rizika, že kontrolní cíle popsané v popisu systému nebudou dosaženy; a
  - (b) Zda identifikované kontroly popsané v popisu by, pokud by fungovaly tak, jak je popsáno, poskytl přiměřenou jistotu, že tato rizika nezpůsobí, že popsané kontrolní cíle nebudou dosaženy.
18. Při vyhodnocování vhodnosti kritérií použitých pro hodnocení provozní účinnosti kontrol za účelem poskytnutí přiměřené jistoty, že kontrolní cíle uvedené v popisu budou dosaženy, je auditor servisní organizace povinen zjistit, zda tato kritéria alespoň postihují to, zda tyto kontroly byly konzistentně prováděny tak, jak byly navrženy, v průběhu celého daného období. To zahrnuje i to, zda manuální kontroly byly prováděny osobami s patřičnými schopnostmi a oprávněními. (viz odstavec A13-A15)

### **Významnost (materialita)**

19. Při plánování a provádění zakázky je auditor servisní organizace povinen vzít v úvahu významnost (materialitu) vzhledem k věrnému zobrazení popisu, vhodnosti návrhu kontrol a v případě zprávy typu 2 provozní účinnosti kontrol (viz odstavec A16–A18)

### **Porozumění systému servisní organizace**

20. Auditor servisní organizace je povinen porozumět systému servisní organizace, včetně kontrol, které jsou zahrnuty do rozsahu zakázky. (viz odstavec A19–20)

### **Získávání důkazních informací ohledně popisu**

21. Auditor servisní organizace je povinen získat a pročíst popis systému servisní organizace a je povinen zhodnotit, zda ty aspekty, které jsou v rozsahu zakázky, jsou věrně zobrazeny, včetně toho, zda: (viz odstavec A21–A22)
- (a) Kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace jsou přiměřené okolnostem; (viz odstavec A23)
  - (b) Kontroly popsané v popisu byly implementovány;

- (c) Doplnkové kontroly v uživatelské účetní jednotce jsou adekvátně popsány, pokud existují; a
- (d) Služby poskytované subservisní organizací, pokud takové existují, jsou adekvátně popsány, včetně toho, zda byla ve vztahu k nim použita metoda zahrnutí nebo metoda vynětí.

22. Auditor servisní organizace je povinen zjistit, kombinací dotazování a ostatních postupů, zda systém servisní organizace byl implementován. Tyto ostatní postupy musí zahrnovat pozorování, inspekci záznamů a ostatní dokumentace, v závislosti na způsobu, jak systém servisní organizace funguje a jak fungují kontroly. (viz odstavec A24)

#### **Získávání důkazních informací ohledně návrhu kontrol**

23. Auditor servisní organizace je povinen zjistit, které z kontrol v servisní organizaci jsou nutné pro dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace, a je povinen vyhodnotit, zda byly tyto kontroly vhodně navrženy. Toto zjištění musí zahrnovat: (viz odstavec A25–A27)
- (a) Identifikaci rizik, která ohrožují dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace; a
  - (b) Zhodnocení vazby kontrol identifikovaných v popisu systému servisní organizace a těchto rizik.

#### **Získávání důkazních informací ohledně provozní účinnosti kontrol**

24. Pokud auditor servisní organizace vydává zprávu typu 2, je povinen provést testy kontrol, u nichž stanovil, že jsou nezbytné pro dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace, a zhodnotit jejich provozní účinnost v průběhu období. Důkazní informace o vyhovující provozní účinnosti získané v minulých obdobích zakázky neposkytují základ pro snížení rozsahu testování, i kdyby byly doplněny důkazními informacemi získanými v běžném období. (viz odstavec A28–A32)

25. Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor servisní organizace povinen:

- (a) Provést dotazování a ostatní postupy za účelem získání důkazních informací:
  - (i) O tom, zda kontrola byla prováděna;
  - (ii) O konzistentnosti provádění kontroly;
  - (iii) Kým nebo jakým způsobem byla kontrola prováděna;
- (b) Zjistit, zda kontroly, které má testovat, jsou závislé na jiných kontrolách (nepřímých kontrolách), a pokud tomu tak je, zda je nezbytné získat důkazní informace o provozní účinnosti těchto nepřímých kontrol; a (viz odstavec A33–A34)
- (c) Určit způsob výběru položek pro testování, který umožní splnění cíle tohoto postupu. (viz odstavec A35–A36)

26. Při určování rozsahu testování kontrol auditor servisní organizace musí brát v úvahu záležitosti, jako je charakteristika základního souboru, který se má testovat, což zahrnuje povahu kontrol, frekvenci jejich provádění (např. měsíčně, denně, vícekrát denně) a očekávaný počet odchylek.

*Výběr vzorků*

27. Pokud auditor servisní organizace používá výběr vzorků, je povinen: (viz odstavec A35–A36)
- (a) Při návrhu vzorku brát v úvahu účel postupu a charakteristiky základního souboru, ze kterého bude vzorek vybírán;
  - (b) Určit velikost vzorku, která bude dostatečná ke snížení výběrového rizika na přijatelně nízkou úroveň;
  - (c) Vybrat vzorek tak, aby každá položka ze základního souboru měla možnost být vybrána;
  - (d) Pokud navržený postup nebo vhodné alternativní postupy nemohou být na vybrané položce provedeny, brát tuto položku jako odchylku.

*Povaha a důvody odchylek*

28. Auditor servisní organizace je povinen prozkoumat povahu a důvody jakýchkoli zjištěných odchylek a je povinen zjistit, zda:
- (a) Zjištěné odchylky jsou v očekávaném rozmezí a jsou přijatelné; a provedené testování tudíž poskytuje vhodný základ pro závěr, že kontroly byly v daném období provozně účinné;
  - (b) Je nutné dodatečné provedení testů kontrol nebo jiných kontrol pro to, aby mohl být učiněn závěr, zda kontroly vztahující se k danému kontrolnímu cíli jsou v průběhu daného období provozně účinné; nebo (viz odstavec A25)
  - (c) Provedení testování poskytuje vhodný základ pro závěr, že kontrola nebyla v průběhu daného období provozně účinná.
29. Ve velmi výjimečném případě, kdy auditor servisní organizace považuje odchylku za anomálii a nebyly identifikovány žádné další kontroly, které by auditorovi servisní organizace umožnily přijmout závěr, že příslušný kontrolní cíl byl provozně účinný v průběhu daného období, je auditor servisní organizace povinen získat vysokou jistotu, že tato odchylka nereprezentuje základní soubor. Auditor servisní organizace je povinen získat tuto vysokou jistotu provedením dodatečných postupů, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že odchylka neovlivňuje zbytek základního souboru.

**Práce interního auditu<sup>9</sup>***Porozumění internímu auditu*

30. Pokud má servisní organizace interní audit, je auditor servisní organizace povinen porozumět povaze a odpovědnostem interního auditu a činnostem, které provádí, aby určil relevanci interního auditu pro zakázku. (viz odstavec A37)
31. Auditor servisní organizace je povinen stanovit:
- (a) Zda je pravděpodobné, že práce interního auditu bude adekvátní pro účely zakázky; a

---

<sup>9</sup> Tento ISAE se nezabývá případy, kdy jednotliví interní auditoři poskytují přímou pomoc auditorovi servisní organizace při provádění auditorských postupů.

- (b) Pokud ano, posoudí očekávaný vliv práce interních auditorů na povahu, načasování nebo rozsah svých postupů.
32. Auditor servisní organizace při posuzování toho, zda je pravděpodobné, že práce interního auditu bude adekvátní pro účely zakázky, je povinen zhodnotit:
- (a) Objektivitu interního auditu;
  - (b) Odborné schopnosti interních auditorů;
  - (c) Zda je pravděpodobné, že práce interních auditorů je prováděna s náležitou odbornou péčí;
  - (d) Zda je pravděpodobné, že mezi interními auditory a auditorem servisní organizace bude účinná komunikace.
33. Při posuzování plánovaného dopadu práce interního auditu na povahu, načasování nebo rozsah jeho postupů, je auditor servisní organizace povinen vzít v úvahu:
- (a) Povahu a rozsah specifické práce, která byla nebo bude provedena interními auditory;
  - (b) Významnost této práce pro závěry auditora servisní organizace; a
  - (c) Stupeň subjektivity při hodnocení důkazních informací získaných pro podporu těchto závěrů.

*Použití práce interního auditu*

34. Aby mohl auditor servisní organizace použít specifickou práci interních auditorů, je povinen tuto práci zhodnotit a provést na ní postupy, které mu umožní posoudit její adekvátnost pro jeho účely.
35. Aby auditor servisní organizace posoudil adekvátnost specifické práce interních auditorů pro jeho účely, je povinen zhodnotit:
- (a) Zda byla práce provedena interními auditory s příslušným odborným školením a odborností;
  - (b) Zda byla práce správně dozorována, kontrolována a zdokumentována;
  - (c) Zda byly získány dostatečné důkazní informace, které interním auditorům umožňují vyvodit přiměřené závěry;
  - (d) Zda jsou závěry odpovídající okolnostem a zda jsou zprávy připravené interními auditory konzistentní se závěry provedené práce; a
  - (e) Zda výjimky, které jsou relevantní pro zakázku, nebo neobvyklé záležitosti, o kterých auditora servisní organizace interní auditoři informovali, byly náležitě vyřešeny.

*Vliv na zprávu o ověření auditorem servisní organizace*

36. Pokud byla použita práce interního auditu, auditor servisní organizace nesmí na tuto práci odkazovat v té části své zprávy obsahující výrok auditora.
37. Pokud byla práce interního auditu použita pro testy kontrol v případě zprávy typu 2, část ověřovací zprávy auditora servisní organizace, která popisuje testy kontrol a jejich výsledky, musí obsahovat popis práce interního auditu a postupy, které auditor servisní organizace ve vztahu k této práci provedl. (viz odstavec A41)

**Písemná prohlášení**

38. Auditor servisní organizace je povinen si od servisní organizace vyžádat písemná prohlášení:
- (a) Opětovně potvrzující tvrzení uvedená v popisu systému;
  - (b) O tom, že servisní organizace auditorovi poskytla veškerou relevantní dokumentaci a přístup k ní, jak bylo dohodnuto; a<sup>10</sup>
  - (c) O tom, že servisní organizace sdělila auditorovi veškeré informace, kterých si je vědoma o:
    - (i) Nesouladu se právními předpisy, podvodech, nebo neopravených odchylkách, za které může být servisní organizace odpovědná a které mohou mít vliv na jednu nebo více uživatelských účetních jednotek;
    - (ii) Nedostatků v návrhu kontrol;
    - (iii) Případech, kdy kontroly nefungovaly tak, jak je popsáno; a
    - (iv) Jakýchkoli událostech nastalých po konci období, které pokrývá popis systému servisní organizace, až do data vydání zprávy o ověření, které by mohly mít významný vliv na zprávu o ověření.
39. Písemná prohlášení musí mít formu dopisu adresovaného auditorovi servisní organizace. Datum tohoto dopisu musí být co nejbližší, jak je to možné, datu zprávy auditora servisní organizace, dopis však nesmí být datován později.
40. Pokud po diskusi s auditorem servisní organizace neposkytne jedno nebo více prohlášení požadovaná v odstavci 38(a) a (b) tohoto ISAE, auditor servisní organizace musí odmítnout výrok. (viz odstavec A43)

**Ostatní informace**

41. Auditor servisní organizace je povinen pročíst ostatní informace, pokud existují, které jsou obsaženy v dokumentu, který obsahuje popis systému servisní organizace, aby mohl identifikovat případné významné (materiální) nesoulady s tímto popisem. Při této činnosti se auditor servisní organizace může dozvědět o zjevných chybách v těchto ostatních informacích.
42. Pokud se auditor servisní organizace dozví o významných (materiálních) nesouladech nebo o zjevných chybách v těchto ostatních informacích, je povinen tuto záležitost prodiskutovat se servisní organizací. Pokud auditor servisní organizace dojde k závěru, že existuje významný (materiální) nesoulad nebo nesprávnost v ostatních informacích, které servisní organizace odmítá opravit, musí podniknout další vhodné kroky. (viz odstavce A44–A45)

**Události po datu účetní závěrky**

43. Auditor servisní organizace je povinen provést dotazování, zda si je servisní organizace vědoma jakýchkoli událostí po konci období, které popis systému servisní organizace pokrývá, až do data zprávy o ověření, které by mohly mít významný vliv na zprávu o

---

<sup>10</sup> Odstavec 13(b)(v) tohoto ISAE.

ověření. Pokud si je auditor servisní organizace vědom, že taková událost nastala, ale servisní organizace auditora o této události neinformovala, auditor servisní organizace je povinen o této události informovat se své zprávě o ověření.

44. Auditor servisní organizace není po datu své zprávy o ověření povinen provádět žádné postupy týkající se popisu systému servisní organizace, vhodnosti návrhu nebo provozní účinnosti kontrol.

### Dokumentace

45. Auditor servisní organizace je povinen vyhotovit dokumentaci, která umožní zkušenému auditorovi, který se na zakázce nepodílel, pochopit:
- (a) Povahu, načasování a rozsah provedených postupů vyhovujících požadavkům tohoto ISAE a příslušným požadavkům právních předpisů;
  - (b) Výsledky provedených postupů a získané důkazní informace;
  - (c) Významné záležitosti, které v průběhu zakázky vyvstaly, k nim vyvozené závěry a významné odborné úsudky ve vztahu k těmto vyvozeným závěrům.
46. Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených postupů je auditor servisní organizace povinen zdokumentovat:
- (a) Charakteristické znaky jednotlivých testovaných položek nebo záležitostí;
  - (b) Kdo provedl práci a kdy byla práce dokončena; a
  - (c) Kdo práci kontroloval a datum této kontroly.
47. Pokud auditor servisní organizace používá specifickou práci interních auditorů, je povinen zdokumentovat dosažené závěry týkající se hodnocení adekvátnosti práce interních auditorů a postupy, které provedl nad jejich prací.
48. Auditor servisní organizace je povinen zdokumentovat diskuse se servisní organizací a jinými osobami týkající se významných záležitostí, včetně povahy těchto diskutovaných významných záležitostí a toho, kdy a s kým byly tyto diskuse vedeny.
49. Pokud se auditor servisní organizace dozvěděl informaci, která není v souladu s jeho konečným závěrem týkajícím se významné záležitosti, je povinen zdokumentovat, jak tento nesoulad vyřešil.
50. Auditor servisní organizace je povinen zkompletovat dokumentaci ve spisu zakázky a dokončit administrativní proces kompletace dokumentace v předepsaném čase po datu jeho zprávy o ověření.<sup>11</sup>
51. Poté, co byla dokončena kompletace spisu zakázky, auditor servisní organizace nesmí mazat nebo se zbavovat dokumentace až do konce doby, po kterou je povinen dokumentaci uchovávat. (viz odstavec A46)

---

<sup>11</sup> Další vodítka poskytuje mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC) 1, odstavce A54–A55.



52. Pokud auditor servisní organizace uzná za nezbytné upravit nebo rozšířit dokumentaci po datu kompletace spisu zakázky a pokud tato dokumentace neovlivňuje jeho zprávu o ověření, auditor je povinen, bez ohledu na povahu úprav nebo rozšíření, zdokumentovat:

- (a) Důvody pro tyto úpravy; a
- (b) Kdy a kým byly tyto změny provedeny a kontrolovány.

### **Příprava ověřovací zprávy auditora servisní organizace**

#### *Obsah ověřovací zprávy auditora servisní organizace*

53. Zpráva auditora servisní organizace musí obsahovat následující základní prvky: (viz odstavec A47)

- (a) Název jasně sdělující, že se jedná o zprávu o ověření nezávislým auditorem servisní organizace.
- (b) Adresáta.
- (c) Identifikaci:
  - (i) Popisu systému servisní organizace a tvrzení servisní organizace, které obsahuje záležitosti popsané v odstavci 9(k)(ii) pro zprávu typu 2 nebo odstavce 9(j)(ii) pro zprávu typu 1.
  - (ii) Případných částí popisu systému servisní organizace, které nepokrývá výrok auditora servisní organizace.
  - (iii) Pokud popis hovoří o potřebě doplňkových kontrol v uživatelské účetní jednotce, prohlášení, že auditor servisní organizace neposuzoval vhodnost návrhu doplňkových kontrol v uživatelské účetní jednotce a že kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace mohou být dosaženy pouze v případě, že jsou doplňkové kontroly v uživatelské účetní jednotce vhodně navrženy a jsou provozně účinné, spolu s kontrolami v servisní organizaci.
  - (iv) Pokud existují služby poskytované subservisní organizací, povahu činností prováděných subservisní organizací, jak je popsána v popisu systému servisní organizace, a zda byla ve vztahu k nim použita metoda zahrnutí nebo metoda vynětí. Pokud byla použita metoda vynětí, prohlášení o tom, že popis systému servisní organizace neobsahuje kontrolní cíle a k nim se vztahující kontroly v daných subservisních organizacích a že postupy provedené auditorem servisní organizace nebyly rozšířeny na kontroly v subservisní organizaci. Pokud byla použita metoda zahrnutí, prohlášení o tom, že popis systému servisní organizace zahrnuje kontrolní cíle a k nim se vztahující kontroly v subservisní organizaci a že postupy provedené auditorem servisní organizace byly rozšířeny na kontroly v subservisní organizaci.
- (d) Identifikaci kritérií a strany definující kontrolní cíle.
- (e) Prohlášení o tom, že zpráva (a v případě zprávy typu 2 i popis testů kontrol) je určena pouze pro uživatelské účetní jednotky a jejich auditory, kteří jí dostatečně rozumí, aby ji mohli brát v úvahu při hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti v účetních závěrkách uživatelských účetních jednotek, spolu s ostatními informacemi včetně informací o kontrolách provozovaných uživatelskými účetními jednotkami.
- (f) Prohlášení o tom, že servisní organizace je odpovědná za:

- (i) vyhotovení popisu svého systému a příslušných tvrzení, včetně odpovědnosti za úplnost, správnost a metodu prezentace tohoto popisu a tvrzení;
  - (ii) Poskytování služeb, které pokrývá tento popis systému servisní organizace;
  - (iii) Určování kontrolních cílů (pokud nejsou určeny právními předpisy nebo třetí stranou, např. uživatelskou skupinou nebo profesním orgánem); a
  - (iv) Návrh a implementaci kontrol k dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace.
- (g) Prohlášení o tom, že odpovědností auditora servisní organizace je na základě provedených postupů vydat výrok k popisu servisní organizace, návrhu kontrol vztahujících se ke kontrolním cílům uvedeným v tomto popisu a v případě zprávy typu 2 provozní účinnosti těchto kontrol.
- (h) Prohlášení o tom, že tato zakázka byla provedena dle ISAE 3402 „Zprávy o ověření kontrol v servisní organizaci“, který požaduje, aby auditor servisní organizace dodržoval etické požadavky a naplánoval a provedl takové postupy, aby získal přiměřenou jistotu, zda ve všech významných (materiálních) ohledech popis systému servisní organizace je věrně zobrazen a kontroly jsou vhodně navrženy a v případě zprávy typu 2 zda jsou provozně účinné.
- (i) Souhrn postupů, které auditor servisní organizace provedl, aby získal přiměřenou jistotu, a prohlášení o tom, že auditor servisní organizace věří, že získané důkazní informace jsou dostatečné a vhodné, aby poskytovaly základ pro výrok auditora, a v případě zprávy typu 1 prohlášení o tom, že auditor servisní organizace neprovedl žádné postupy týkající se provozní účinnosti kontrol, a proto není v tomto ohledu vydáván výrok.
- (j) Prohlášení o omezeních, která kontroly mají, a v případě zprávy typu 2 o riziku projekce hodnocení provozní účinnosti do příštích období.
- (k) Výrok auditora servisní organizace, vyjádřený v pozitivní formě, o tom, zda ve všech významných (materiálních) ohledech na základě vhodných kritérií:
- (i) V případě zprávy typu 2:
    - a. Popis věrně zobrazuje systém servisní organizace, který byl navržen a implementován v průběhu daného období;
    - b. Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu systému servisní organizace byly vhodně navrženy v průběhu daného období;
    - c. Testované kontroly, které byly nezbytné, aby byla získána přiměřená jistota o tom, že byly dosaženy kontrolní cíle uvedené v popisu, byly provozně účinné v průběhu daného období.
  - (ii) V případě zprávy typu 1:
    - a. Popis věrně zobrazuje systém servisní organizace, který byl navržen a implementován k danému datu; a
    - b. Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu systému servisní organizace byly vhodně navrženy k danému datu.
- (l) Datum zprávy auditora servisní organizace, které nesmí předcházet datu, ke kterému auditor servisní organizace získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které tvoří základ pro výrok.

(m) Jméno auditora servisní organizace a místo v jurisdikci, kde auditor působí.

54. V případě zprávy typu 2 zpráva o ověření auditorem servisní organizace musí obsahovat samostatnou část umístěnou za výrok, popř. přílohu, která popisuje provedené testy kontrol a jejich výsledky. V tomto popisu testů kontrol je auditor povinen uvést, které kontroly testoval, popsat, zda testované položky představovaly celý základní soubor nebo pouze vzorek, a popsat povahu těchto testů v takovém detailu, aby auditoři uživatelských účetních jednotek mohli určit vliv těchto testů na vyhodnocení rizik. Pokud byly identifikovány odchylky, auditor servisní organizace by měl uvést rozsah provedeného testování, které vedlo k identifikaci odchylek (včetně velikosti vzorků tam, kde byl použit vývěr vzorků), a počet a povahu odchylek. Auditor servisní organizace by měl odchylky uvést i v případě, že na základě provedených testů došel k závěru, že kontrolní cíl byl dosažen. (viz odstavec A18 a A49)

#### *Modifikace výroku*

55. Pokud auditor servisní organizace dojde k závěru, že: (viz odstavec A50–A52)

- (a) Popis systému servisní organizace ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje systém tak, jak byl navržen a implementován;
- (b) Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům, uvedeným v popisu, nebyly ve všech významných (materiálních) ohledech vhodně navrženy;
- (c) V případě zprávy typu 2 testované kontroly, které byly nezbytné, aby byla získána přiměřená jistota o tom, že byly dosaženy kontrolní cíle uvedené v popisu, nebyly ve všech významných (materiálních) ohledech provozně účinné v průběhu daného období; nebo
- (d) Auditor servisní organizace není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace,

musí být výrok auditora servisní organizace modifikován a zpráva o ověření auditorem servisní organizace musí obsahovat jasný popis všech důvodů pro tuto modifikaci.

#### **Ostatní komunikační povinnosti**

56. Pokud se auditor servisní organizace dozví o nesouladu s právními předpisy, podvodu, nebo neopravené nesprávnosti, za níž je servisní organizace odpovědná, a daná záležitost není jednoznačně bezvýznamná a může mít vliv na jednu nebo více uživatelských účetních jednotek, auditor servisní organizace je povinen určit, zda tato záležitost byla vhodně komunikována účetním jednotkám, jichž se týká. Pokud tato záležitost takto komunikována nebyla a servisní organizace tak odmítla učinit, auditor je povinen provést odpovídající kroky. (viz odstavec A53)

\* \* \*

#### **Aplikační a vysvětlující část**

**Předmět standardu** (viz odstavec 1 a 3)

A1. Vnitřní kontrolní systém je proces navržený za účelem poskytnutí přiměřené jistoty ohledně dosažení cílů vztahujících se ke spolehlivosti účetního výkaznictví, provozní účinnosti a úspornosti a souladu s příslušnými právními předpisy. Kontroly vztahující se k provozní činnosti servisní organizace a cílům v oblasti souladu (compliance) mohou být relevantní pro vnitřní kontrolní systém uživatelské účetní jednotky, pokud jde o účetní

výkaznictví. Takové kontroly se mohou týkat tvrzení v oblasti prezentace a zveřejnění účetních zůstatků, skupin transakcí a zveřejněných údajů nebo se mohou týkat důkazních informací, které auditor uživatelské účetní jednotky hodnotí nebo používá při aplikaci auditorských postupů. Například kontroly v servisní organizaci zpracovávající mzdové účetnictví, které se týkají včasných odvodů srážek ze mzdy, mohou být relevantní pro uživatelskou účetní jednotku, neboť pozdní platby s sebou mohou nést penále a pokuty, které by znamenaly závazek pro uživatelskou účetní jednotku. Stejně tak kontroly v servisní organizaci týkající se přijatelnosti investičních transakcí z regulatorního hlediska, mohou být považovány za relevantní pro prezentaci a zveřejnění transakcí a účetních zůstatků v účetní závěrce uživatelské účetní jednotky. Určení, zda kontroly v servisní organizaci týkající se provozní činnosti a souladu (compliance) jsou relevantní pro vnitřní kontrolní systém uživatelských účetních jednotek týkající se účetního výkaznictví, je věcí odborného úsudku, s ohledem na kontrolní cíle určené servisní organizací a vhodnost kritérií.

A2. Servisní organizace nemusí být schopna tvrdit, že její systém je vhodně navržen, například v případě, že používá systém navržený uživatelskou účetní jednotkou nebo pokud je systém určen ve smlouvě mezi uživatelskou účetní jednotkou a servisní organizací. Vzhledem k neoddělitelnosti vhodného návrhu kontrol a jejich provozní účinnosti absence tvrzení ohledně jejich návrhu pravděpodobně auditorovi servisní organizace znemožní dojít k závěru, že kontroly poskytují přiměřenou jistotu ohledně splnění kontrolních cílů, a tudíž vydat výrok k provozní účinnosti kontrol. Auditor může alternativně přijmout zakázku na provedení dohodnutých postupů, v jejímž rámci provede testy kontrol, nebo ověřovací zakázku dle ISAE 3000, aby mohl na základě testů kontrol posoudit, zda kontroly byly provozně účinné tak, jak je popsáno.

## Definice

A3. Definice „kontrol v servisní organizaci“ zahrnuje aspekty informačních systémů uživatelských účetních jednotek, které jsou spravovány servisní organizací, a může také zahrnovat aspekty jedné nebo více částí vnitřního kontrolního systému v servisní organizaci. Může například zahrnovat aspekty kontrolního prostředí servisní organizace, monitorování a kontrolní činnosti vztahující se k poskytovaným službám. Nezahrnuje však kontroly v servisní organizaci, které se nevztahují k dosažení kontrolních cílů stanovených v popisu systému servisní organizace, jako například kontroly vztahující se k přípravě účetní závěrky samotné servisní organizace.

A4. Pokud je použita metoda zahrnutí, požadavky tohoto ISAE se vztahují také na služby poskytované subservisní organizací, včetně obdržení souhlasu týkajícího se záležitostí uvedených v odstavcích 13(b)(i)-(v) od subservisní organizace namísto od servisní organizace. Provádění postupů v subservisní organizaci s sebou nese potřebu koordinace a komunikace mezi servisní organizací, subservisní organizací a auditorem servisní organizace. Metoda zahrnutí je obecně proveditelná pouze v případě, že servisní a subservisní organizace jsou spřízněné nebo pokud použití této metody umožňuje smlouva mezi servisní organizací a subservisní organizací.

## Etické požadavky

A5. Auditor servisní organizace podléhá příslušným požadavkům na nezávislost, které se běžně skládají z částí A i B kodexu IFAC spolu přísnějšími národními požadavky. Kodex IFAC pro provádění zakázky podle tohoto ISAE nepožaduje, aby byl auditor servisní organizace nezávislý na každé uživatelské účetní jednotce.

**Vedení a osoby pověřené správou a řízením**

A6. Formy vedení a správy a řízení jsou různé v závislosti na jurisdikci účetní jednotce a jsou ovlivněny různým kulturním a právním prostředím, velikostí a typem vlastnictví. Taková různorodost znamená, že tento ISAE nemůže pro každou zakázku určit osobu nebo osoby, se kterými by auditor servisní organizace měl být v kontaktu ohledně různých záležitostí. Servisní organizace může být například organizační složkou jiné organizace, nikoli samostatnou právní osobou. V těchto případech může identifikace vhodných osob z vedení nebo osob pověřených správou a řízením vyžadovat použití odborného úsudku.

**Přijetí zakázky a pokračování v ní**

*Kvalifikace a schopnosti pro provedení zakázky (viz odstavec 13(a)(i))*

A7. Příslušná kvalifikace a schopnosti provést zakázku zahrnují například:

- Znalost daného oboru;
- Porozumění informačním technologiím a systémům;
- Zkušenosti s hodnocením rizik vztahujících se k vhodnému návrhu kontrol;
- Zkušenosti s návrhem a testováním kontrol a hodnocením výsledků.

*Tvrzení servisní organizace (viz odstavec 13(b)(i))*

A8. Odmítnutí servisní organizace poskytnout tvrzení v písemné podobě poté, co auditor servisní organizace přijal zakázku nebo se rozhodl v ní pokračovat, představuje omezení rozsahu, které má za následek odstoupení auditora od zakázky. Pokud právní předpisy neumožňují auditorovi servisní organizace odstoupit od zakázky, auditor odmítne výrok.

*Vhodný základ pro tvrzení servisní organizace (viz odstavec 13(b)(ii))*

A9. V případě zprávy typu 2 tvrzení servisní organizace obsahuje prohlášení o tom, že kontroly vztahující se ke kontrolním cílům stanoveným v popisu systému servisní organizace byly v průběhu daného období provozně účinné. Toto tvrzení může být založeno na monitorovacích aktivitách servisní organizace. Monitorování kontrol je proces, který má za účel hodnotit účinnost kontrol v průběhu času. Zahrnuje hodnocení účinnosti kontrol v pravidelných intervalech, identifikaci a komunikaci nedostatků příslušným osobám v servisní organizaci a nezbytné kroky za účelem jejich odstranění. Servisní organizace provádí monitorování kontrol pomocí průběžných monitorovacích činností, samostatných hodnocení nebo kombinací obojího. Čím je větší úroveň a účinnost průběžných monitorovacích činností, tím je méně zapotřebí samostatných hodnocení. Probíhající monitorovací činnosti jsou často součástí běžných opakujících se činností servisní organizace a zahrnují pravidelné manažerské a kontrolní činnosti. Interní auditoři nebo osoby plnící obdobnou funkci mohou přispívat k monitorování činností servisní organizace. Monitorovací činnosti mohou také zahrnovat používání informací získaných od třetích stran, jako např. stížnosti zákazníků a pravidelné komentáře, které mohou naznačovat problémy nebo zdůraznit oblasti, kde je potřeba zlepšení. Fakt, že auditor servisní organizace bude vydávat zprávu o provozní účinnosti kontrol, není náhradou pro vlastní postupy servisní organizace za účelem poskytnutí vhodného základu pro své tvrzení.

*Identifikace rizik (viz odstavec 13(b)(iv))*

- A10. Jak je uvedeno v odstavci 9(c), kontrolní cíle se vztahují k rizikům, která by tyto kontroly měly omezovat. Například riziko, že transakce bude zaúčtována v nesprávné výši nebo do nesprávného období, může být vyjádřeno kontrolním cílem, že transakce jsou zaúčtovány ve správné výši a do správného období. Servisní organizace je odpovědná za identifikaci rizik, která ohrožují dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu jejího systému. Servisní organizace může používat formální i neformální postupy pro identifikaci příslušných rizik. Formální postupy mohou zahrnovat odhad významnosti identifikovaných rizik, hodnocení pravděpodobnosti jejich výskytu a rozhodování o krocích cílených na tato rizika. Protože se však kontrolní cíle vztahují k rizikům, která by tyto kontroly měly omezovat, pozorná identifikace kontrolních cílů při navrhování a implementaci systému servisní organizace může sama o sobě obsahovat neformální postup identifikace příslušných rizik.

*Přijetí změny podmínek zakázky (viz odstavec 14)*

- A11. Požadavek na změnu rozsahu zakázky může být nepřiměřeně zdůvodněn například v případě, kdy je požadováno vyloučení některých kontrolních cílů z rozsahu zakázky, neboť je pravděpodobné, že by byl výrok auditora servisní organizace modifikován; nebo v případě, že servisní organizace neposkytne auditorovi tvrzení v písemné podobě a je požadováno provést zakázku dle ISAE 3000.
- A12. Požadavek na změnu rozsahu zakázky může být přiměřeně zdůvodněn například v případě, kdy je požadováno vyloučení subservisní organizace, když servisní organizace nemůže zajistit přístup pro auditora a metoda přístupu ke službám subservisní organizace se změnila z metody zahrnutí na metodu vynětí.

**Hodnocení vhodnosti kritérií (viz odstavec 15 –18)**

- A13. Kritéria musí být k dispozici předpokládaným uživatelům, aby mohli porozumět základům pro tvrzení servisní organizace o věrném zobrazení popisu jejího systému, vhodnosti návrhu kontrol a v případě zprávy typu 2 provozní účinnosti kontrol vztahujících se ke kontrolním cílům.
- A14. ISAE 3000 požaduje, aby auditor servisní organizace mimo jiné posoudil vhodnost kritérií a vhodnost předmětu zakázky.<sup>12</sup> Předmět zakázky je základní podmínkou zájmu předpokládaných uživatelů o zprávu o ověření. Následující tabulka popisuje předmět zakázky a minimální kritéria pro každý výrok ve zprávě typu 2 i typu 1.

---

<sup>12</sup> ISAE 3000, odstavec 18 – 19.

OVĚŘOVACÍ ZPRÁVY O KONTROLÁCH V SERVISNÍ ORGANIZACI

	<b>Předmět zakázky</b>	<b>Kritéria</b>	<b>Komentář</b>
<i>Výrok o věrném zobrazení popisu systému servisní organizace (zprávy typu 1 i 2)</i>	Systém servisní organizace, který je pravděpodobně relevantní pro vnitřní kontrolní systém uživatelských účetních jednotek týkající se účetního výkaznictví a je pokryt zprávou o ověření auditem servisní organizace.	Popis je věrně zobrazen, pokud: (a) prezentuje, jak byl systém servisní organizace navržen a implementován, včetně záležitostí uvedených v odstavcích 16(a)(i)–(viii); (b) v případě zprávy typu 2 obsahuje příslušné detaily změn systému servisní organizace v průběhu období, které pokrývá tento popis; a (c) neopomíjí ani nezkrsluje informace, které se týkají rozsahu popisovaného systému servisní organizace s tím, že popis je vyhotoven za účelem splnění běžných požadavků širokého spektra uživatelských účetních jednotek a jejich auditorů, a nemusí tedy obsahovat každý aspekt systému servisní organizace, který uživatelská účetní jednotka může považovat za důležitý v daném prostředí.	Přesnou textaci kritérií pro tento výrok může být nutné upravit tak, aby byla konzistentní s kritérii danými například právními předpisy, skupinou uživatelů nebo profesním orgánem. Příklady kritérií pro tento příklad jsou uvedeny v ilustrativním tvrzení servisní organizace v Příloze 1. Odstavce A21–A24 poskytují další vodítka pro určení, zda jsou tato kritéria splněna. (Ve vztahu k požadavkům ISAE 3000 informace o předmětu zakázky <sup>13</sup> pro tento výrok je popis systému servisní organizace a její tvrzení o věrném zobrazení popisu.)

<sup>13</sup> „informace o předmětu zakázky“ je výsledek hodnocení předmětu zakázky vyplývající z použití kritérií na předmět zakázky.

OVĚŘOVACÍ ZPRÁVY O KONTROLÁCH V SERVISNÍ ORGANIZACI

	<b>Předmět zakázky</b>	<b>Kritéria</b>	<b>Komentář</b>	
<b>Výrok o vhodnosti návrhu a provozní účinnosti kontrol (zprávy typu 2)</b>	Vhodnost návrhu a provozní účinnost kontrol, které jsou nezbytné k dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace.	Kontroly jsou vhodně navrženy a jsou provozně účinné, pokud: (a) servisní organizace identifikovala rizika, která ohrožují dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu jejího systému; (b) kontroly identifikované v tomto popisu by, pokud by fungovaly tak, jak je popsáno, poskytly přiměřenou jistotu, že tato rizika neznemožňují dosažení uvedených kontrolních cílů; a (c) tyto kontroly byly v průběhu daného období konzistentně používány tak, jak byly navrženy. To zahrnuje i fakt, zda byly manuální kontroly vykonávány osobami s vhodnými schopnostmi a pravomocemi.	Pokud jsou kritéria pro tento výrok splněna, kontroly poskytnou přiměřenou jistotu, že k nim se vztahující kontrolní cíle byly v průběhu daného období dosaženy. (Ve vztahu k požadavkům ISAE 3000 je informací o předmětu zakázky pro tento výrok tvrzení servisní organizace o tom, že kontroly byly vhodně navrženy a byly provozně účinné.)	Kontrolní cíle, které jsou uvedeny v popisu systému servisní organizace, jsou součástí kritérií pro tyto výroky. Dané kontrolní cíle se budou lišit pro každou zakázku. Pokud auditor servisní organizace při formování svého názoru na popis dojde k závěru, že kontrolní cíle nejsou věrně zobrazeny, pak tyto kontrolní cíle nejsou vhodnou součástí kritérií použitých při formování výroku k návrhu nebo provozní účinnosti kontrol.
<b>Výrok o vhodnosti návrhu kontrol (zprávy typu 1)</b>	Vhodnost návrhu kontrol, které jsou nezbytné k dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace.	Kontroly jsou vhodně navrženy, pokud: (a) servisní organizace identifikovala rizika, která ohrožují dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu jejího systému; (b) kontroly identifikované v tomto popisu by, pokud by fungovaly tak, jak je popsáno, poskytly přiměřenou jistotu, že tato rizika neznemožňují dosažení uvedených kontrolních cílů.	Splnění těchto kritérií samo o sobě neposkytuje žádnou jistotu o tom, že k nim se vztahující kontrolní cíle byly dosaženy, jelikož nebyla získána žádná jistota o fungování kontrol. (Ve vztahu k požadavkům ISAE 3000 je informací o předmětu zakázky pro tento výrok tvrzení servisní organizace o tom, že kontroly byly vhodně navrženy.)	

A15. Odstavec 16(a) popisuje řadu vhodných prvků popisu systému servisní organizace. Tyto prvky nemusí být vhodné, pokud popisovaný systém není systémem určeným pro zpracování transakcí, ale například systémem vztahujícím se k obecným IT kontrolám ohledně hostování IT aplikace, avšak ne ke kontrolám zabudovaným v samotné aplikaci.



**Významnost (materialita)** (viz odstavec 19 a 54)

- A16. Pro zakázku týkající se zprávy o kontrolách v servisní organizaci se koncept významnosti (materiality) týká systému, o kterém se podává zpráva, nikoli finančních informací uživatelských účetních jednotek. Auditor servisní organizace plánuje a provádí takové postupy, aby mohl určit, zda je popis systému servisní organizace ve všech významných ohledech věrně prezentován, zda jsou ve všech významných ohledech kontroly vhodně navrženy a zda byly v případě zprávy typu 2 kontroly ve všech významných ohledech provozně účinné. Koncept významnosti (materiality) bere v úvahu, že zpráva ověření auditorem servisní organizace poskytuje informace o systému servisní organizace, které splní běžné požadavky širokého spektra uživatelských účetních jednotek a jejich auditorů, kteří rozumí způsobu, jakým byl systém užíván.
- A17. Významnost (materialita) ve vztahu k věrné prezentaci popisu systému servisní organizace a ve vztahu k návrhu kontrol zahrnuje primárně kvalitativní faktory, například zda popis obsahuje významné aspekty zpracování významných transakcí, zda popis opomíjí nebo zkresluje relevantní informace, a schopnost kontrol tak, jak jsou navrženy, poskytnout přiměřenou jistotu, že budou dosaženy kontrolní cíle. Významnost (materialita) vzhledem k výroku auditora servisní organizace o provozní účinnosti kontrol zahrnuje jak kvantitativní, tak kvalitativní faktory, například počet tolerovatelných a skutečných odchylek (kvantitativní faktor) a povahu a důvody jakýchkoli odchylek (kvalitativní faktor).
- A18. Koncept významnosti (materiality) se nepoužívá v popisu testů kontrol při zveřejňování výsledků testů, u nichž byly zjištěny odchylky. Je tomu tak proto, že za určitých okolností konkrétního uživatele nebo jeho auditora odchylka může být významná bez ohledu na to, zda dle úsudku auditora servisní organizace tato odchylka znemožňuje provozní účinnost kontroly. Například kontrola, k níž se odchylka váže, může být významná pro určitý typ chyby, která může být za určitých okolností významná (materiální) pro účetní závěrku uživatelské účetní jednotky.

**Porozumění systému servisní organizace** (viz odstavec 20)

- A19. Porozumění systému servisní organizace včetně kontrol, které jsou součástí zakázky, pomáhá auditorovi:
- Poznat hranice tohoto systému a to, jak je tento systém navázán na ostatní systémy.
  - Zhodnotit, zda popis systému servisní organizace věrně prezentuje systém, který byl navržen a implementován.
  - Určit, které kontroly jsou nezbytné k dosažení kontrolních cílů uvedených v popisu systému servisní organizace.
  - Zhodnotit, zda byly kontroly vhodně navrženy.
  - V případě zprávy typu 2 zhodnotit, zda byly kontroly provozně účinné.
- A20. Postupy auditora za účelem tohoto porozumění mohou zahrnovat:
- Dotazování osob v servisní organizaci, které mohou na základě úsudku auditora servisní organizace mít příslušné informace.
  - Pozorování provozu a inspekce dokumentů, zpráv, tištěných a elektronických záznamů zpracování dat.

- Inspekce vybraných smluv mezi servisní organizací a uživatelskými účetními jednotkami za účelem identifikace společných podmínek.
- Opakované provádění kontrolních postupů.

### **Získávání důkazních informací ohledně popisu (viz odstavec 21–22)**

A21. Vzetí následujících otázek v úvahu může auditorovi servisní organizace pomoci určit, zda aspekty popisu, které jsou součástí zakázky, jsou ve všech významných ohledech věrně prezentovány:

- Zabývá se popis hlavními aspekty poskytovaných služeb (v rámci předmětu zakázky), u kterých se dá rozumně očekávat, že budou relevantní pro běžné potřeby širokého spektra auditorů uživatelských účetních jednotek při plánování jejich auditů účetních závěrek uživatelských účetních jednotek?
- Je popis připraven na tak detailní úrovni, že lze očekávat, že poskytne širokému spektru auditorů uživatelských účetních jednotek dostatečné informace za účelem porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému dle ISA 315?<sup>14</sup> Popis se nemusí zabývat každým aspektem zpracování dat servisní organizací nebo službou poskytovanou uživatelským účetním jednotkám a též nemusí být tak detailní, že by mohl ohrozit bezpečnost nebo jiné kontroly v servisní organizaci.
- Je popis připraven takovým způsobem, že nepomíjí ani nezkrsluje informace, které mohou ovlivnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů rozhodnutí auditorů, například opomíjí popis nějaké významné záležitosti nebo obsahuje některé významné nepřesnosti, jichž si je auditor servisní organizace vědom?
- Pokud byly z rozsahu zakázky vyňaty některé kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace, uvádí popis jasně tyto vyňaté cíle?
- Byly kontroly identifikované v popisu implementovány?
- Jsou doplňkové kontroly v uživatelské účetní jednotce, pokud existují, přiměřeně popsány? Ve většině případů je popis kontrolních cílů slovně vyjádřen tak, že kontrolní cíle mohou být dosaženy samotnou provozní účinností kontrol implementovaných servisní organizací. V některých případech však kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace nemohou být dosaženy samotnou servisní organizací, neboť jejich dosažení vyžaduje implementaci samostatných kontrol uživatelskými účetními jednotkami. To může nastat například tam, kde jsou kontrolní cíle specifikovány regulačním orgánem. Pokud popis obsahuje doplňkové kontroly v uživatelské účetní jednotce, popis samostatně tyto kontroly uvádí spolu se specifickými kontrolními cíli, které nemohou být samotnou servisní organizací dosaženy.
- Pokud byla použita metoda zahrnutí, uvádí popis samostatně kontroly v servisní a v subservisní organizaci? Pokud byla použita metoda vynětí, uvádí popis funkce, které jsou prováděny subservisní organizací? V případě metody vynětí nemusí popis popisovat detailní zpracování dat nebo kontroly v subservisní organizaci.

<sup>14</sup> ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“

A22. Postupy auditora servisní organizace ke zhodnocení věrné prezentace popisu mohou zahrnovat:

- Zvážení povahy uživatelských účetních jednotek, a jak je služby poskytované servisní organizací mohou pravděpodobně ovlivňovat, například zda jsou uživatelské účetní jednotky z určitého oboru a zda jsou regulovány vládními institucemi.
- Pročtení standardních smluv a smluvních podmínek (pokud existují) uzavřených s uživatelskými účetními jednotkami za účelem porozumění smluvním závazkům servisní organizace.
- Pozorování postupů prováděných zaměstnanci servisní organizace.
- Posouzení manuálů popisujících pravidla a procesy servisní organizace a posouzení ostatní systémové dokumentace, například vývojových grafů a popisů.

A23. Odstavec 21(a) požaduje, aby auditor servisní organizace zhodnotil, zda jsou kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace přiměřené okolnostem. Vzetí následujících otázek v úvahu může auditorovi servisní organizace pomoci při tomto hodnocení:

- Byly kontrolní cíle stanoveny servisní organizací nebo třetími stranami, jako např. regulačními orgány, skupinou uživatelů, profesním orgánem držícím se transparentní tvorby předpisů?
- Pokud byly kontrolní cíle stanoveny servisní organizací, vztahují se k typům tvrzení běžně zakotveným v širokém spektru účetních závěrek uživatelských účetních jednotek, u kterých lze rozumně očekávat, že se k nim budou vztahovat kontroly v servisní organizaci? Ačkoli auditor servisní organizace většinou nebude schopen určit, jak se kontroly v servisní organizaci konkrétně vztahují k tvrzením zakotveným v účetních závěrkách jednotlivých uživatelských účetních jednotek, auditorovo porozumění povaze systému servisní organizace, včetně kontrol a poskytovaných služeb, pomáhá identifikovat typy tvrzení, ke kterým se kontroly budou pravděpodobně vázat.
- Pokud byly kontrolní cíle stanoveny servisní organizací, jsou kompletní? Kompletní kontrolní cíle představují pro široké spektrum auditorů uživatelských účetních jednotek rámec pro zhodnocení vlivu kontrol v servisní organizaci na tvrzení běžně zakotvená v účetních závěrkách uživatelských účetních jednotek.

A24. Postupy prováděné auditorem servisní organizace za účelem zjištění, zda byl systém servisní organizace implementován, mohou být podobné (a mohou být prováděny společně) s postupy prováděnými pro porozumění systému. Mohou zahrnovat sledování zpracování položek systémem servisní organizace a v případě zprávy typu 2 specifická dotazování o změnách v kontrolách implementovaných v průběhu období. Změny, které jsou významné pro uživatelské účetní jednotky nebo jejich auditory, jsou zahrnuty v popisu systému servisní organizace.

#### **Získávání důkazních informací ohledně návrhu kontrol (viz odstavec 23 a 28(b))**

A25. Z pohledu *uživatelské účetní jednotky* nebo *jejího auditora* je kontrola vhodně navržena, pokud samostatně nebo v kombinaci s jinými kontrolami poskytne přiměřenou jistotu, že významné (materiální) nesprávnosti buď nenastanou, nebo jsou identifikovány a opraveny. *Servisní organizace* nebo *její auditor* však nejsou spraveni o okolnostech v

uživatelských účetních jednotkách, které určují, zda nesprávnost vzniklá z odchylky ve fungování kontroly je významná (materiální) pro uživatelské účetní jednotky. Proto je kontrola z pohledu auditora servisní organizace vhodně navržena, pokud samostatně nebo v kombinaci s jinými kontrolami poskytuje při správném fungování přiměřenou jistotu, že kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace jsou dosaženy.

- A26. Auditor servisní organizace může zvážit použití vývojových grafů, dotazníků nebo rozhodovacích tabulek pro jednodušší porozumění návrhu kontrol.
- A27. Kontroly se mohou skládat z mnoha činností směřovaných na dosažení kontrolního cíle. Z tohoto důvodu, pokud auditor servisní organizace zhodnotí určité činnosti jako neúčinné v dosahování konkrétního kontrolního cíle, existence ostatních činností může auditora servisní organizace přimět k závěru, že kontroly vztahující se k tomuto kontrolnímu cíli jsou vhodně navrženy.

### **Získávání důkazních informací ohledně provozní účinnosti kontrol**

*Hodnocení provozní účinnosti (viz odstavec 24)*

- A28. Z pohledu uživatelské *účetní jednotky* nebo *jejího auditora* je kontrola provozně účinná, pokud samostatně nebo v kombinaci s jinými kontrolami poskytuje přiměřenou jistotu, že významné (materiální) nesprávnosti, ať už způsobené podvodem nebo chybou, buď nenastanou, nebo jsou identifikovány a opraveny. *Servisní organizace* nebo *její auditor* však nejsou spraveni o okolnostech v uživatelských účetních jednotkách, které určují, zda nesprávnost vzniklá z odchylky ve fungování kontroly nastala, a pokud ano, zda je významná (materiální). Proto je kontrola z pohledu auditora servisní organizace provozně účinná, pokud samostatně nebo v kombinaci s jinými kontrolami poskytuje při správném fungování přiměřenou jistotu, že kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace jsou dosaženy. Stejně tak servisní organizace ani její auditor nejsou schopni určit, zda by pozorovaná odchylka ve fungování kontroly vyústila ve významnou (materiální) nesprávnost z pohledu samostatné uživatelské účetní jednotky.
- A29. Porozumění kontrolám, které je dostatečné pro vydání výroku k vhodnosti návrhu kontrol nepředstavuje dostatečné důkazní informace o jejich provozní účinnosti, pokud neexistuje automatizace způsobující stálé fungování kontrol tak, jak byly navrženy a implementovány. Například získání informace o implementaci manuální kontroly v daném časovém okamžiku neposkytuje důkazní informace o fungování této kontroly v jiných časových okamžicích. Vzhledem ke konzistentnosti zpracování dat v počítačovém prostředí však provedení postupů pro určení návrhu automatizované kontroly a pro určení, zda byla implementována, může sloužit jako důkazní informace o provozní účinnosti této kontroly, pokud byly zhodnoceny a otestovány jiné kontroly, jako například kontroly změn počítačových programů.
- A30. Aby byla zpráva typu 2 užitečná pro auditory uživatelských účetních jednotek, obvykle pokrývá období alespoň 6 měsíců. Pokud je období kratší než 6 měsíců, auditor servisní organizace může považovat za vhodné popsat důvody pro toto kratší období ve zprávě o ověření. Okolnosti mající za následek zprávu pokrývající období kratší než 6 měsíců nastávají např. když (a) auditor servisní organizace je zakázkou pověřen blízko datu, kdy se má zpráva o kontrolách vydat; (b) servisní organizace (nebo konkrétní systém nebo aplikace) je v provozu méně než 6 měsíců; nebo (c) došlo k významným změnám kontrol a není možné čekat 6 měsíců s vydáním zprávy nebo vydat zprávu pokrývající systém před a po změnách.

- A31. Některé kontrolní postupy nemusí zanechávat důkazní informace o svém fungování, které by bylo možné následně testovat. V takovém případě může auditor servisní organizace považovat za nezbytné testovat provozní účinnost takových kontrolních postupů v různých časových okamžicích v průběhu období.
- A32. Auditor servisní organizace vydává výrok o provozní účinnosti kontrol v průběhu každého období, a proto jsou nutné dostatečné a vhodné důkazní informace o fungování kontrol v průběhu běžného období, aby auditor mohl takový výrok vydat. Znalost odchylek nalezených při předchozích zakázkách však může auditora servisní organizace vést ke zvýšení rozsahu testování v průběhu běžného období.

*Testování nepřímých kontrol (viz odstavec 25(b))*

- A33. Za určitých okolností může být nezbytné získat důkazní informace o provozní účinnosti nepřímých kontrol. Když se například auditor servisní organizace rozhodne otestovat provozní účinnost posuzování zpráv o výjimkách uvádějících tržby nad schválený úvěrový limit, posuzování takové zprávy a následné kroky jsou kontrolou, která je přímo relevantní pro auditora servisní organizace. Kontroly týkající se správnosti informací ve zprávách (například obecné počítačové kontroly) jsou nazývány jako „nepřímé“ kontroly.
- A34. Vzhledem ke konzistentnosti zpracování dat v počítačovém prostředí důkazní informace o implementaci automatizované aplikační kontroly spolu s důkazními informacemi o provozní účinnosti obecných kontrol v servisní organizaci (zvláště kontroly týkající se změn) mohou také poskytnout zásadní důkazní informace o její provozní účinnosti.

*Způsoby výběru položek pro testování (viz odstavec 25 (c) a 27)*

- A35. Způsoby výběru vzorků pro testování, které může auditor servisní organizace použít, jsou:
- (a) Výběr všech vzorků (100% testování). To může být vhodné pro testování kontrol, které jsou prováděny zřídka, například čtvrtletně, nebo pokud povaha důkazních informací o provádění kontroly způsobuje, že 100% testování je efektivní.
  - (b) Výběr specifických položek. To může být vhodné tam, kde by bylo 100% testování neefektivní a výběr vzorků by nebyl účinný, jako např. testování kontrol, které se neprovádí dostatečně často, aby poskytlo velký základní soubor pro výběr vzorků, například kontroly prováděné měsíčně nebo týdně; a
  - (c) Výběr vzorků. To může být vhodné pro testování kontrol, které jsou prováděny často, jednotným způsobem a zanechávají dokumentaci o jejich provádění.
- A36. Zatímco testování vybraných specifických položek je často efektivním způsobem získávání důkazních informací, nejedná se o výběr vzorků. Výsledky postupů aplikovaných na položky vybrané tímto způsobem nelze projektovat na celý základní soubor; stejně tak výběrové testování specifických položek neposkytuje důkazní informace o zbytku základního souboru. Na druhé straně výběr vzorků umožňuje učinit závěry o celém základním souboru na základě testování z něj vybraného vzorku.

## **Práce interního auditu**

*Porozumění internímu auditu (viz odstavec 30)*

- A37. Interní audit může být odpovědný za provádění analýz, hodnocení, ujištění, doporučení a ostatní informace pro vedení a osoby pověřené správou a řízením. Interní audit v servisní organizaci může provádět činnosti vztahující se k vlastnímu systému a vnitřnímu kontrolnímu systému servisní organizace nebo činnosti vztahující se ke službám a

systémům, včetně kontrol, které servisní organizace poskytuje uživatelským účetním jednotkám.

*Rozhodování, zda a do jaké míry použít práci interních auditorů (viz odstavec 33)*

- A38. Při určování očekávaného vlivu práce interních auditorů na povahu, načasování nebo rozsah postupů auditora servisní organizace mohou následující faktory poukázat na potřebu jiných nebo méně rozsáhlých postupů než obvykle:
- Povaha a rozsah práce provedené interními auditory nebo práce, která jimi bude provedena, je velmi omezen.
  - Práce interních auditorů se vztahuje ke kontrolám, které jsou méně významné pro závěry auditora servisní organizace.
  - Práce, která byla nebo bude interními auditory provedena, nevyžaduje subjektivní nebo složité úsudky.

*Použití práce interního auditu (viz odstavec 34)*

- A39. Povaha, načasování a rozsah postupů auditora servisní organizace aplikovaných na konkrétní práci interních auditorů záleží na tom, jak auditor servisní organizace zhodnotí významnost této práce na své závěry (například významnost rizik, která mají být testovanými kontrolami snížena), zhodnocení interního auditu a zhodnocení konkrétní práce interních auditorů. Tyto postupy mohou zahrnovat:
- Testování položek, které byly testovány interními auditory;
  - Testování ostatních podobných položek; a
  - Pozorování postupů provedených interními auditory.

*Vliv na ověřovací zprávu auditora servisní organizace (viz odstavec 36–37)*

- A40. Bez ohledu na stupeň samostatnosti a objektivitu interního auditu není interní audit na servisní organizaci nezávislý tak, jak se považuje od auditora servisní organizace při provádění zakázky. Auditor servisní organizace má samostatnou odpovědnost za výrok uvedený v jeho zprávě o ověření a tuto odpovědnost nesnižuje to, že auditor servisní organizace použije práci interních auditorů.
- A41. Popis práce provedené interními auditory může auditor servisní organizace popsat více způsoby, například:
- Uvedením úvodní informace do popisu testů kontrol o tom, že některé práce provedené interním auditem byly použity při testování kontrol.
  - Přiřazení jednotlivých testů internímu auditu.

**Písemná prohlášení (viz odstavec 38 a 40)**

- A42. Písemná prohlášení vyžadovaná odstavcem 38 nejsou tvrzením servisní organizace, jak je definováno v odstavci 9(o), nýbrž jsou dodatečným požadavkem k tomuto tvrzení.
- A43. Pokud servisní organizace neposkytne písemná prohlášení požadovaná v souladu s odstavcem 38(c) tohoto ISAE, může být vhodné, aby auditor servisní organizace modifikoval výrok v souladu s odstavcem 55(d) tohoto ISAE.

**Ostatní informace** (viz odstavec 42)

- A44. Kodex IFAC požaduje, aby auditor servisní organizace nebyl spojován s informacemi, o kterých je přesvědčen, že:
- Obsahují významně (materiálně) nesprávné nebo zavádějící údaje;
  - Obsahují údaje nebo informace vytvořené nedbale;
  - Opomíjí nebo zastírají požadované informace, kde by takové opomenutí nebo zastření bylo zavádějící.<sup>15</sup>

Pokud další informace uvedené v dokumentu obsahujícím popis systému servisní organizace a zprávu o ověření auditorem servisní organizace obsahují údaje o budoucnosti, jako například plány náprav nebo podmíněné plány a plány úprav systému zaměřené na odstranění odchylek uvedených v ověřovací zprávě auditora servisní organizace nebo tvrzení propagační povahy, která nejsou přiměřeně podložena, auditor servisní organizace může požadovat odstranění nebo úpravy těchto informací.

- A45. Pokud servisní informace takové další informace odmítne odstranit nebo upravit, mohou být vhodné následující další kroky:
- Požadovat, aby servisní organizace konzultovala vhodné kroky se svými právníky.
  - Popsat významný (materiální) nesoulad nebo významnou (materiální) nesprávnost ve zprávě o ověření.
  - Pozdržet ověřovací zprávu do té doby, než bude záležitost vyřešena.
  - Odstoupit od zakázky.

**Dokumentace** (viz odstavec 51)

- A46. ISQC 1 (nebo národní požadavky, jsou-li přísnější) požaduje, aby auditorské společnosti zavedly pravidla a postupy pro včasnou kompletaci spisů auditora.<sup>16</sup> Vhodný časový limit pro kompletaci spisu auditora je běžně ne více než 60 dní od data zprávy.<sup>17</sup>

**Sestavení zprávy o ověření auditorem servisní organizace**

*Obsah ověřovací zprávy auditora servisní organizace* (viz odstavec 53)

- A47. Ilustrativní příklady zpráv o ověření auditory servisních organizací a k nim se vztahujících tvrzení servisních organizací jsou uvedeny v Přílohách 1 a 2.

*Předpokládání uživatele zprávy o ověření auditorem servisní organizace* (viz odstavec 53(e))

- A48. Kritéria použitá pro zakázky, u nichž se vydává zpráva o kontrolách v servisní organizaci, jsou relevantní pouze pro podání informace o systému servisní organizace, včetně kontrol, těm, kteří rozumí tomu, jak byl tento systém použit pro účetní výkaznictví uživatelských účetních jednotek. Proto je toto uvedeno v ověřovací zprávě auditora servisní organizace. Auditor servisní organizace může navíc považovat za vhodné uvést omezení distribuce

<sup>15</sup> Kodex IFAC, odstavec 110.2.

<sup>16</sup> ISQC 1, odstavec 45.

<sup>17</sup> ISQC 1, odstavec A54.

zprávy pro předpokládané uživatele, tedy zamezit distribuci jiným osobám nebo použití pro jiné účely).

*Popis testů kontrol (viz odstavec 54)*

A49. Při popisu povahy testů kontrol u zprávy typu 2 uživatelům zprávy o ověření auditorem servisní organizace pomůže, pokud jsou uvedeny:

- Výsledky všech testů, u nichž byly nalezeny odchylky, a to i v případě, že byly nalezeny jiné kontroly, na základě nichž auditor servisní organizace dojde k závěru, že příslušného kontrolního cíle bylo dosaženo nebo pokud byla tato testovaná kontrola později vyňata z popisu systému servisní organizace.
- Informace o příčinných faktorech pro nalezené odchylky, pokud auditor servisní organizace takové faktory odhalil.

*Modifikované výroky (viz odstavec 55)*

A50. Ilustrativní příklady částí modifikovaných zpráv o ověření auditorem servisní organizace jsou uvedeny v Příloze 3.

A51. I v případě vydání záporného výroku nebo v případě odmítnutí výroku může být vhodné v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci výroku popsat důvody jakýchkoli ostatních záležitostí, kterých si je auditor servisní organizace vědom a které by bývaly vyvolaly modifikaci výroku, včetně jejich efektů.

A52. V případě odmítnutí výroku z důvodu omezení rozsahu není většinou vhodné uvádět postupy, které byly provedeny, ani uvádět charakter zakázky, neboť by to mohlo zastínit odmítnutí výroku.

**Ostatní komunikační povinnosti** (viz odstavec 56)

A53. Vhodné kroky ve vztahu k okolnostem uvedeným v odstavci 56 mohou zahrnovat:

- Obdržení právní rady ohledně následků různých kroků.
- Komunikaci s osobami pověřenými správou a řízením.
- Komunikaci se třetími stranami (např. regulačními orgány), pokud je to požadováno.
- Modifikaci výroku auditora servisní organizace, nebo přidání odstavce obsahující další skutečnosti.
- Odstoupení od zakázky.



**Příklad tvrzení servisní organizace**

Následující příklady tvrzení servisní organizace jsou pouze vodítkem a nejsou vyčerpávající nebo použitelné ve všech situacích.

**Příklad 1: Tvrzení servisní organizace typu 2**

Tvrzení servisní organizace

Přiložený popis byl připraven pro zákazníky, kteří použili *[typ nebo název]* systém, a jejich auditory, kteří mají dostatečné znalosti, aby při hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních závěrek zákazníků dokázali posoudit popis společně s ostatními informacemi včetně informací o kontrolách provozovaných samotnými zákazníky. *[Název jednotky]* potvrzuje, že:

(a) Přiložený popis na stranách *[bb-cc]* věrně zobrazuje *[typ nebo název]* systém pro zpracování transakcí zákazníků v období od *[datum]* do *[datum]*. Kritéria použitá pro tvorbu tohoto tvrzení byla taková, že tento popis:

(i) Prezentuje, jak je systém navržen a implementován, včetně:

- Typů poskytovaných služeb, včetně příslušných skupin zpracovávaných transakcí.
- Postupů, jak počítačových tak manuálních, kterými jsou tyto transakce iniciovány, zaznamenány, zpracovány, popřípadě opraveny a převedeny do zpráv připravovaných pro zákazníky.
- Příslušných účetních záznamů, podpůrné dokumentace a konkrétních účtů, které byly použity pro iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí; to zahrnuje opravy nesprávných informací a tom jak byly informace převedeny do zpráv připravovaných pro zákazníky.
- Toho, jak systém naložil s významnými událostmi a podmínkami, které nejsou transakcemi.
- Postupů pro přípravu zpráv pro zákazníky.
- Příslušných kontrolních cílů a kontrol navržených za účelem jejich dosažení.
- Kontrol, u nichž v návrhu systému předpokládáme, že budou implementovány uživatelskými účetními jednotkami, a které, pokud je to nezbytné pro dosažení kontrolních cílů uvedených v přiloženém popisu, jsou uvedeny v popisu spolu s konkrétními kontrolními cíli, které nemohou být dosaženy námi samými.
- Ostatní aspekty kontrolního prostředí, proces vyhodnocení rizik, informační systém (včetně příslušných podnikových procesů) a komunikace, kontrolní činnosti a monitorovací kontroly relevantní pro zpracování a vykazování transakcí zákazníků.

(ii) Obsahuje příslušné detailní informace o změnách systému servisní organizace v období od *[datum]* do *[datum]*.

(iii) Nepomíjí ani nezkrsluje informace, které jsou relevantní pro popsání systému s tím, že popis je sestaven pro běžné potřeby širokého spektra zákazníků a jejich auditory, a

tudíž nemusí obsahovat každý aspekt systému, jaký může každý konkrétní zákazník považovat za důležitý ve svém prostředí.

(b)Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v příloženém popisu byly vhodně navrženy a byly v období od [datum] do [datum] provozně účinné. Kritéria použitá pro tvorbu tohoto tvrzení byla následující:

- (i) Byla identifikována rizika, která ohrožovala dosažení cílů uvedených v popisu;
- (ii) Identifikované kontroly by, pokud by fungovaly tak, jak je popsáno, poskytovaly přiměřenou jistotu, že tato rizika neohrožují dosažení těchto cílů; a
- (iii) Kontroly byly konzistentně provozovány tak, jak byly navrženy, včetně toho, že manuální kontroly byly prováděny osobami s přiměřenými schopnostmi a pravomocemi v průběhu období od [datum] do [datum].

## Příklad 2: Tvrzení servisní organizace typu 1

Příložený popis byl připraven pro zákazníky, kteří použili [typ nebo název] systém, a jejich auditory, kteří mají dostatečné znalosti, aby při hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních závěrek zákazníků dokázali posoudit popis společně s ostatními informacemi včetně informací o kontrolách provozovaných samotnými zákazníky. [Název jednotky] potvrzuje, že:

(a) Příložený popis na stranách [bb-cc] věrně zobrazuje [typ nebo název] systém pro zpracování transakcí zákazníků v období od [datum] do [datum]. Kritéria použitá pro tvorbu tohoto tvrzení byla taková, že tento popis:

(i) Prezentuje, jak je systém navržen a implementován, včetně:

- Typů poskytovaných služeb, včetně příslušných skupin zpracovávaných transakcí.
- Postupů, jak počítačových tak manuálních, kterými jsou tyto transakce iniciovány, zaznamenány, zpracovány, popřípadě opraveny a převedeny do zpráv připravovaných pro zákazníky.
- Příslušných účetních záznamů, podpůrné dokumentace a konkrétních účtů, které byly použity pro iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí; to zahrnuje opravy nesprávných informací a tom jak byly informace převedeny do zpráv připravovaných pro zákazníky.
- Jak systém naložil s významnými událostmi a podmínkami, které nejsou transakcemi.
- Postupů pro přípravu zpráv pro zákazníky.
- Příslušných kontrolních cílů a kontrol navržených za účelem jejich dosažení.
- Kontrol, u nichž v návrhu systému předpokládáme, že budou implementovány uživatelskými účetními jednotkami a které, pokud je to nezbytné pro dosažení kontrolních cílů uvedených v příloženém popisu, jsou uvedeny v popisu spolu s konkrétními kontrolními cíli, které nemohou být dosaženy námi samými.
- Ostatní aspekty kontrolního prostředí, proces hodnocení rizik, informační systém (včetně příslušných podnikových procesů) a komunikace, kontrolní

činnosti a monitorovací kontroly relevantní pro zpracování a vykazování transakcí zákazníků.

- (ii) Nepomíjí ani nezkresluje informace, které jsou relevantní pro popsání systému s tím, že popis je sestaven pro běžné potřeby širokého spektra zákazníků a jejich auditory a tudíž nemusí obsahovat každý aspekt systému, jaký může každý konkrétní zákazník považovat za důležitý ve svém prostředí.
- (b) Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v příloženém popisu byly vhodně navrženy k [datum]. Kritéria použitá pro tvorbu tohoto tvrzení byla následující:
- (i) Byla identifikována rizika, která ohrožovala dosažení cílů uvedených v popisu; a
  - (ii) Identifikované kontroly by, pokud by fungovaly tak, jak je popsáno, poskytovaly přiměřenou jistotu, že tato rizika neohrožují dosažení těchto cílů.

**Příklad zprávy o ověření auditorem servisní organizace**

Následující příklady zpráv jsou pouze vodítkem a nejsou vyčerpávající nebo použitelné ve všech situacích.

**Příklad 1: Zpráva o ověření auditorem servisní organizace typu 2****Zpráva o ověření popisu kontrol, jejich návrhu a provozní účinnosti nezávislým auditorem**

Komu: Servisní organizace XYZ

*Předmět zakázky*

Byli jsme požádáni, abychom vydali zprávu o popisu uvedeném na stranách [bb-cc], který servisní organizace XYZ zpracovala ke svému systému [typ nebo název] pro zpracování transakcí svých zákazníků v období od [datum] do [datum] (popis), a o návrhu a fungování kontrol vztahujících se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu.<sup>18</sup>

*Odpovědnosti servisní organizace XYZ*

Servisní organizace XYZ je odpovědná za sestavení popisu a přiloženého tvrzení na straně [aa] včetně úplnosti, správnosti a metody prezentace popisu a tvrzení, za poskytování služeb pokrytých tímto popisem, za stanovení kontrolních cílů a za návrh, implementaci a provozní účinnost kontrol za účelem dosažení uvedených kontrolních cílů.

*Odpovědnosti auditora servisní organizace*

Naší úlohou je na základě našich postupů vydat výrok k popisu servisní organizace XYZ a k návrhu a fungování kontrol vztahujících se ke kontrolním cílům uvedených v popisu. Naši zakázku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky 3402, „Zprávy o ověření kontrol v servisní organizaci“, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. Tento standard požaduje, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli naše postupy audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že, ve všech významných (materiálních) ohledech je popis věrně prezentován, kontroly jsou vhodně navrženy a jsou provozně účinné.

Ověřovací zakázka spočívající ve vydání zprávy o popisu, návrhu a o provozní účinnosti kontrol v servisní organizaci zahrnuje provedení postupů za účelem získání důkazních informací o zveřejněných informacích v popisu systému servisní organizace a o návrhu a provozní účinnosti kontrol. Vybrané postupy záleží na úsudku auditora, včetně vyhodnocení rizik, že popis není věrně prezentován, že kontroly nejsou vhodně navrženy a že nejsou provozně účinné. Naše postupy zahrnovaly testy provozní účinnosti těch kontrol, které jsme považovali za nezbytné pro získání přiměřené jistoty, že kontrolní cíle uvedené v popisu byly dosaženy. Ověřovací zakázka tohoto typu také zahrnuje zhodnocení celkové prezentace popisu, vhodnosti v něm uvedených cílů a vhodnosti kritérií určených servisní organizací a

<sup>18</sup> Pokud nejsou některé části popisu součástí zakázky, musí to být jasně uvedeno v ověřovací zprávě.

popsaných na straně [aa].

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

#### *Omezení kontrol v servisní organizaci*

Popis servisní organizace XYZ byl připraven pro běžné potřeby širokého spektra zákazníků a jejich auditorů, a nemusí tudíž obsahovat každý aspekt systému, který může každý jednotlivý zákazník považovat za důležitý v konkrétním prostředí. Kontroly v servisní organizaci také vzhledem ke své povaze nemusí zabránit nebo odhalit všechny chyby nebo opomenutí ve zpracování nebo vykazování transakcí. Podobně, projekce jakéhokoliv hodnocení účinnosti do budoucnosti s sebou nese riziko, že se kontroly v servisní organizaci mohou stát nepřiměřenými nebo nefunkčními.

#### *Výrok*

Naš výrok byl formulován na základě záležitostí uvedených v této zprávě. Pro formulaci našeho výroku jsme použili kritéria uvedená na straně [aa]. Podle našeho názoru ve všech významných (materiálních) ohledech:

- (a) Popis věrně zobrazuje systém [typ nebo název] tak, jak byl navržen a implementován v období od [datum] do [datum];
- (b) Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu byly vhodně navrženy v období od [datum] do [datum]; a
- (c) Testované kontroly, které jsme považovali za nezbytné pro získání přiměřené jistoty, že kontrolní cíle uvedené v popisu byly dosaženy, byly v období od [datum] do [datum] provozně účinné.

#### *Popis testů kontrol*

Konkrétní kontroly, které byly testovány a povaha, načasování a výsledky těchto testů jsou uvedeny na stranách [yy-zz].

#### *Předpokládání uživatelé a účel*

Tato zpráva a popis testů kontrol na stranách [yy-zz] jsou určeny pouze pro zákazníky, kteří užívali systém [typ nebo název] servisní organizace XYZ, a jejich auditory, kteří mají dostatečné znalosti, aby při hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních závěrek zákazníků dokázali posoudit zprávu spolu s ostatními informacemi včetně informací o kontrolách provozovaných samotnými zákazníky.

[Podpis auditora servisní organizace]

[Datum ověřovací zprávy auditora servisní organizace]

[Adresa auditora servisní organizace]

**Příklad 2: Zpráva o ověření auditorem servisní organizace typu 1****Zpráva o ověření popisu kontrol, jejich návrhu nezávislým auditorem**

Komu: Servisní organizace XYZ

*Předmět zakázky*

Byli jsme požádáni, abychom vydali zprávu o popisu uvedeném na stranách [bb-cc], který servisní organizace SYZ zpracovala ke svému systému [typ nebo název] pro zpracování transakcí svých zákazníků k [datum] (popis), a o návrhu a fungování kontrol vztahujících se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu.<sup>19</sup>

Neprováděli jsme žádné postupy týkající se provozní účinnosti kontrol uvedených v popisu, a proto k provozní účinnosti nevydáváme žádný výrok.

*Odpovědnosti servisní organizace XYZ*

Servisní organizace XYZ je odpovědná za sestavení popisu a přiloženého tvrzení na straně [aa] včetně úplnosti, správnosti a metody prezentace popisu a tvrzení, za poskytování služeb pokrytých tímto popisem, za stanovení kontrolních cílů a za návrh, implementaci a provozní účinnost kontrol za účelem dosažení uvedených kontrolních cílů.

*Odpovědnosti auditora servisní organizace*

Naší úlohou je na základě našich postupů vydat výrok k popisu servisní organizace XYZ a k návrhu kontrol vztahujících se ke kontrolním cílům uvedených v popisu. Naši zakázku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky 3402, „Zprávy o ověření kontrol v servisní organizaci“, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. Tento standard požaduje, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli naše postupy audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že, ve všech významných (materiálních) ohledech je popis věrně prezentován a kontroly jsou vhodně navrženy.

Ověřovací zakázka spočívající ve vydání zprávy o popisu a návrhu kontrol v servisní organizaci zahrnuje provedení postupů za účelem získání důkazních informací o zveřejněných informacích v popisu systému servisní organizace a o návrhu kontrol. Vybrané postupy záleží na úsudku auditora, včetně vyhodnocení rizik, že popis není věrně prezentován a že kontroly nejsou vhodně navrženy. Ověřovací zakázka tohoto typu také zahrnuje zhodnocení celkové prezentace popisu, vhodnosti v něm uvedených cílů a vhodnosti kritérií určených servisní organizací a popsanych na straně [aa].

Jak je uvedeno výše, neprováděli jsme žádné postupy týkající se provozní účinnosti kontrol uvedených v popisu, a proto k provozní účinnosti nevydáváme žádný výrok.

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

---

<sup>19</sup> Pokud nejsou některé části popisu součástí zakázky, musí to být jasně uvedeno v ověřovací zprávě.

*Omezení kontrol v servisní organizaci*

Popis servisní organizace XYZ byl připraven pro běžné potřeby širokého spektra zákazníků a jejich auditorů a nemusí tudíž obsahovat každý aspekt systému, který může každý jednotlivý zákazník považovat za důležitý v konkrétním prostředí. Kontroly v servisní organizaci také vzhledem ke své povaze nemusí zabránit nebo odhalit všechny chyby nebo opomenutí ve zpracování nebo vykazování transakcí.

*Výrok*

Náš výrok byl formulován na základě záležitostí uvedených v této zprávě. Pro formulaci našeho výroku jsme použili kritéria uvedená na straně [aa]. Podle našeho názoru ve všech významných (materiálních) ohledech:

- (a) Popis věrně zobrazuje systém [typ nebo název] tak, jak byl navržen a implementován k [datum];
- (b) Kontroly vztahující se ke kontrolním cílům uvedeným v popisu byly vhodně navrženy k [datum].

*Předpokládání uživatelé a účel*

Tato zpráva a popis testů kontrol na stranách [yy-zz] jsou určeny pouze pro zákazníky, kteří užívali systém [typ nebo název] servisní organizace XYZ, a jejich auditory, kteří mají dostatečné znalosti, aby při hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních závěrek zákazníků dokázali posoudit zprávu spolu s ostatními informacemi včetně informací o kontrolách provozovaných samotnými zákazníky.

*[Podpis auditora servisní organizace]*

*[Datum ověřovací zprávy auditora servisní organizace]*

*[Adresa auditora servisní organizace]*

### **Příklad modifikovaných zpráv o ověření auditorem servisní organizace**

Následující příklady zpráv jsou pouze vodítkem a nejsou vyčerpávající nebo použitelné ve všech situacích. Jsou založeny na příkladech zpráv uvedených v Příloze 2.

#### **Příklad 1: Výrok s výhradou – popis systému servisní organizace není ve všech významných ohledech věrně prezentován**

...

*Odpovědnosti auditora servisní organizace*

...

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

*Základ pro výrok s výhradou*

Přiložený popis na straně [mn] uvádí, že servisní organizace XYZ používá identifikační čísla obsluhy a hesla k zamezení neoprávněného přístupu do systému. Na základě provedených postupů, které zahrnovaly dotazování zaměstnanců a pozorování činností, jsme zjistili, že identifikační čísla obsluhy a hesla se používají v aplikaci A a B, avšak ne v aplikacích C a D.

*Výrok s výhradou*

Náš výrok byl formulován na základě záležitostí uvedených v této zprávě. Pro formulaci našeho výroku jsme použili kritéria uvedená na straně [aa]. Podle našeho názoru, s výjimkou záležitosti popsané v odstavci Základ pro výrok s výhradou:

(a)...

#### **Příklad 2: Výrok s výhradou – kontroly nejsou vhodně navrženy, aby poskytly přiměřenou jistotu, že kontrolní cíle uvedené v popisu systému servisní organizace budou dosaženy, pokud by kontroly byly provozně účinné**

....

*Odpovědnosti auditora servisní organizace*

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

*Základ pro výrok s výhradou*

Jak je uvedeno na straně [mn] přiloženého popisu, servisní organizace občas provádí změny aplikačních programů za účelem oprav nedostatků nebo pro zlepšení funkčnosti. Postupy prováděné za účelem rozhodování, zda změny provést, a navrhování a implementace kontrol neobsahují kontrolu a schválení oprávněnými osobami, které by byly nezávislé na osobách, které změny provádějí. Neexistují také žádné konkrétní požadavky na testování takových



změn nebo na předávání výsledků testů oprávněnému kontrolorovi před tím, než jsou změny implementovány.

*Výrok s výhradou*

Náš výrok byl formulován na základě záležitostí uvedených v této zprávě. Pro formulaci našeho výroku jsme použili kritéria uvedená na straně [aa]. Podle našeho názoru, s výjimkou záležitosti popsané v odstavci Základ pro výrok s výhradou:

(a)...

**Příklad 3: Výrok s výhradou – kontroly nebyly v průběhu daného období provozně účinné (pouze pro zprávy typu 2)**

...

*Odpovědnosti auditora servisní organizace*

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

*Základ pro výrok s výhradou*

Servisní organizace XYZ ve svém popisu uvádí, že provozuje automatizované kontroly pro sesouhlasení přijatých splátek úvěrů s vygenerovanými předpisy. Jak je však uvedeno na straně [mn] popisu, tato kontrola nebyla z důvodu programových chyb v průběhu období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy provozně účinná. Z tohoto důvodu nebyl kontrolní cíl „Kontroly poskytují přiměřenou jistotu, že přijaté splátky úvěrů jsou správně zaúčtovány“ v průběhu období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy dosažen. XYZ implementovala změnu programu, který provádí tuto kalkulaci ke dni [datum] a na základě našich testů byl tento program provozně účinný v období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy.

*Výrok s výhradou*

Náš výrok byl formulován na základě záležitostí uvedených v této zprávě. Pro formulaci našeho výroku jsme použili kritéria uvedená na straně [aa]. Podle našeho názoru, s výjimkou záležitosti popsané v odstavci Základ pro výrok s výhradou:

**Příklad 4: Výrok s výhradou – auditor servisní organizace nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace**

...

*Odpovědnosti auditora servisní organizace*

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

*Základ pro výrok s výhradou*

Servisní organizace XYZ ve svém popisu uvádí, že provozuje automatizované kontroly pro sesouhlasení přijatých splátek úvěrů s vygenerovanými předpisy. Elektronické zápisy provádění tohoto sesouhlasení v období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy však byly vymazány z důvodu chyby počítačového zpracování a nebyli jsme tudíž schopni otestovat fungování této

kontroly v průběhu tohoto období. Z tohoto důvodu jsme nebyli schopni určit, zda byl kontrolní cíl „Kontroly poskytují přiměřenou jistotu, že přijaté splátky úvěrů jsou správně zaúčtovány“ v průběhu období od *dd/mm/yyyy* do *dd/mm/yyyy* provozně účinný.

*Výrok s výhradou*

Náš výrok byl formulován na základě záležitostí uvedených v této zprávě. Pro formulaci našeho výroku jsme použili kritéria uvedená na straně [aa]. Podle našeho názoru, s výjimkou záležitosti popsané v odstavci Základ pro výrok s výhradou:

(a)...

# MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY 3410

## ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V OVĚŘENÍ VÝKAZŮ EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ

(Tento standard je účinný pro zprávy o ověření za období končící 30. září 2013  
nebo později)

### OBSAH

---

	Odstavec
<b>Úvod</b> .....	1
Rozsah tohoto standardu ISAE .....	2 - 11
Datum účinnosti .....	12
<b>Cíle</b> .....	13
<b>Definice</b> .....	14
<b>Požadavky</b>	
Standard ISAE 3000 .....	15
Přijetí a pokračování zakázky .....	16-18
Plánování.....	19
Významnost (materialita) při plánování a provádění zakázky.....	20-22
Pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti .....	23-34
Celkové reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a další postupy.....	35-56
Použití práce jiných odborníků .....	57
Písemná prohlášení .....	58-68
Události po datu účetní závěrky.....	39-41
Srovnávací informace .....	62-63
Ostatní informace.....	64
Dokumentace .....	65-70
Kontrola řízení kvality zakázky .....	71
Formulace závěru o ověření.....	72-75
Obsah zprávy o ověření .....	76-77
Další komunikační požadavky .....	78
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Úvod.....	A1-A7
Definice.....	A8- A16
Standard ISAE 3000 .....	A17

## ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V OVĚŘENÍ VÝKAZŮ EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ

Přijetí a pokračování zakázky .....	A18-A37
Plánování .....	A38-A43
Významnost (materialita) při plánování a provádění zakázky.....	A44-A51
Pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti .....	A52-A89
Celkové reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a další postupy.....	A90-A112
Použití práce jiných odborníků .....	A113-A115
Písemná prohlášení .....	A116
Události po datu účetní závěrky.....	A117
Srovnávací informace .....	A118-A123
Ostatní informace.....	A124-A126
Dokumentace .....	A127-A129
Kontrola řízení kvality zakázky .....	A130
Formulace závěru o ověření.....	A131-A133
Obsah zprávy o ověření .....	A134-A152
Příloha č. 1: Emise, pohlcení a odpočty emisí	
Příloha č. 2: Příklady zpráv o ověření výkazů emisí skleníkových plynů	

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3410 „Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů“ je třeba posuzovat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací zakázky a související služby.

## Úvod

1. Vzhledem ke spojitosti mezi emisemi skleníkových plynů a změnou klimatu kvantifikuje řada účetních jednotek své emise skleníkových plynů pro účely interního řízení a mnohé společnosti rovněž sestavují výkaz emisí skleníkových plynů:
  - (a) jako součást regulačního režimu zveřejňování,
  - (b) jako součást systému obchodování s emisními povolenkami nebo
  - (c) aby dobrovolně informovaly investory a ostatní subjekty. Dobrovolně zveřejňované údaje mohou být například publikovány jako samostatný dokument, začleněny do obsáhlejší zprávy o udržitelnosti nebo do výroční zprávy účetní jednotky nebo mohou být podkladem pro vklad do „registru emisí uhlíku“.

## Rozsah tohoto standardu ISAE

2. Tento Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) se zabývá ověřovacími zakázkami, které podávají zprávu o výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky.
3. Závěr odborníka v případě ověřovací zakázky může kromě výkazu emisí skleníkových plynů zahrnovat i další informace, např. je-li odborník angažován, aby vydal zprávu o zprávě o udržitelnosti, kdy výkaz emisí skleníkových plynů tvoří pouze část této zprávy. V takových případech: (viz odst. A1-A2)
  - (a) se tento standard ISAE vztahuje na ověřovací postupy prováděné s ohledem na výkaz emisí skleníkových plynů s výjimkou situace, kdy tvoří výkaz emisí skleníkových plynů pouze relativně méně významnou součást celkových informací, jež jsou předmětem ověření,
  - (b) se na ověřovací postupy prováděné s ohledem na zbývající informace zahrnuté do závěru odborníka vztahuje standard ISAE 3000
  - (c)<sup>1</sup> (nebo jiný standard ISAE zaměřený na specifický předmět).
4. Tento standard ISAE se nezabývá ověřovacími zakázkami ani neposkytuje specifické pokyny pro ověřovací zakázky, kdy se vydává zpráva o:
  - (a) výkazech o jiných emisích, než jsou emise skleníkových plynů, např. oxidů dusíku (NO<sub>x</sub>) a oxidu siřičitého (SO<sub>2</sub>). Tento standard ISAE však přesto může být vodítkem pro takové zakázky,<sup>2</sup>
  - (b) ostatních informacích souvisejících se skleníkovými plyny, jako je „stopa“ životního cyklu produktu, hypotetické „základní“ informace a klíčové ukazatele výkonnosti na základě údajů o emisích (viz odst. A3) nebo
  - (c) nástrojích, procesech nebo mechanismech, jako jsou kompenzační projekty, používaných jinými účetními jednotkami jako odpočty emisí. Pokud však výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky obsahuje odpočty emisí, které jsou

<sup>1</sup> ISAE 3000, *Ověřovací zakázky, které nejsou audit ani prověrkami historických finančních informací*. Výbor IAASB v současné době provádí revizi standardu ISAE 3000. V důsledku změn standardu ISAE 3000 může dojít k následným úpravám tohoto standardu.

<sup>2</sup> NO<sub>x</sub> (tj. NO a NO<sub>2</sub>, které se liší od skleníkového plynu oxidu dusného N<sub>2</sub>O) a SO<sub>2</sub> jsou spojeny spíše s „kyselým deštěm“ než se změnou klimatu.

předmětem ověření, požadavky tohoto standardu ISAE platí příslušným způsobem i ve vztahu k těmto odpočtům emisí (viz odst. 76(f)).

*Zakázky založené na tvrzeních a zakázky s přímým vykazováním*

5. *Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky* (dále jen „Rámec“) uvádí, že ověřovací zakázka může být buď zakázkou založenou na tvrzeních, nebo zakázkou s přímým vykazováním. Tento standard ISAE se zabývá pouze zakázkami založenými na tvrzeních.<sup>3</sup>

*Postupy pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu nebo omezenou jistotu*

6. Rámec uvádí, že ověřovací zakázka může být zakázkou poskytující přiměřenou jistotu nebo zakázkou poskytující omezenou jistotu.<sup>4</sup> Tento standard ISAE se zabývá zakázkami poskytujícími přiměřenou i omezenou jistotu.
7. V ověřovacích zakázkách poskytujících přiměřenou i omezenou jistotu ve vztahu k výkazu emisí skleníkových plynů si odborník vybírá kombinaci ověřovacích postupů, které mohou zahrnovat: inspekci, pozorování, konfirmaci, přepočítání, opakované provedení, analytické postupy a dotazování. Určení ověřovacích postupů, které budou v rámci konkrétní zakázky provedeny, je záležitostí odborného úsudku. Jelikož výkazy emisí skleníkových plynů zahrnují širokou škálu okolností, povaha, načasování a rozsah postupů se pravděpodobně budou v jednotlivých zakázkách velmi lišit.
8. Není-li uvedeno jinak, každý požadavek tohoto standardu ISAE se vztahuje na zakázky poskytující jak přiměřenou, tak omezenou jistotu. Jelikož je míra jistoty získaná v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu nižší, postupy, které bude odborník provádět v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu budou mít ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu odlišnou povahu a menší rozsah.<sup>5</sup> Požadavky, které se vztahují pouze k jednomu či druhému typu zakázky, jsou uvedeny v tabulce ve sloupcích označených za číslem odstavce písmenem „O“ (omezená jistota) nebo písmenem „P“ (přiměřená jistota). Přestože jsou některé postupy vyžadovány pouze u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu, mohou být vhodné i v některých zakázkách poskytujících omezenou jistotu (viz také odstavec A90, který popisuje primární rozdíly mezi dalšími postupy odborníka pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu ve vztahu k výkazům emisí skleníkových plynů). (viz odst. A4, A90)

*Vztah ke standardu ISAE 3000, další odborná vyjádření a další požadavky*

9. Provádění ověřovacích zakázek, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací, vyžaduje, aby odborník dodržoval standard ISAE 3000. Standard IASE 3000 obsahuje požadavky týkající se témat, jako je přijetí zakázky, plánování, důkazní informace a dokumentace, které se vztahují ke všem ověřovacím zakázkám, včetně zakázek v souladu s tímto standardem ISAE. Tento standard ISAE obsahuje další informace o tom, jak má být standard ISAE 3000 aplikován na ověřovací zakázku, aby mohla být vydána zpráva o výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky. Rámec, který definuje a popisuje prvky a cíle ověřovací zakázky, poskytuje kontext pro pochopení tohoto standardu ISAE a ISAE 3000. (viz odst. A17)

<sup>3</sup> Rámec, odstavec 10

<sup>4</sup> Rámec, odstavec 11

<sup>5</sup> Rámec, odstavec 53, a ISAE 3000, odstavec 37

10. Soulad se standardem ISAE 3000 mimo jiné vyžaduje, aby odborník dodržel požadavek nezávislosti a další požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (dále jen Kodex IESBA) a zavedl postupy řízení kvality, které se vztahují na jednotlivou zakázku<sup>6</sup>. (viz odst. A5-A6)
11. Pokud se zakázka řídí místními právními předpisy či ustanoveními systému obchodování s emisními povolenkami, tento standard ISAE nemá větší váhu než tyto právní předpisy či ustanovení. V případě, že se místní právní předpisy či ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami liší od tohoto standardu ISAE, nebude zakázka provedená v souladu s místními právními předpisy či ustanoveními určitého systému automaticky v souladu s tímto standardem ISAE. Odborník má právo vyjádřit kromě souladu s místními právními předpisy či ustanoveními systému obchodování s emisními povolenkami také soulad s tímto standardem ISAE pouze v případě, že byly splněny všechny příslušné požadavky tohoto standardu ISAE. (viz odst. A7)

### Datum účinnosti

12. Tento standard ISAE je účinný pro ověřovací zakázky za období končící 30. září 2013 nebo později.

### Cíle

13. Cílem odborníka je:

- (a) získat přiměřenou, popř. omezenou, jistotu, že výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou a umožňuje tudíž odborníkovi vyjádřit závěr poskytující příslušnou míru jistoty,
- (b) vydat, v souladu se svými zjištěními, zprávu o tom, zda:
  - (i) v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnými kritérii nebo
  - (ii) v případě zakázky poskytující omezenou jistotu odborník nezaznamenal žádné skutečnosti, které by ho na základě provedených postupů a získaných důkazních informací vedly k domněnce, že výkaz emisí skleníkových plynů není ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s příslušnými kritérii,
- (c) komunikovat, jak dále požaduje tento standard ISAE, v souladu se svými zjištěními.

### Definice

14. Pro účely tohoto standardu ISAE mají následující termíny níže uvedené významy:<sup>7</sup>

- (a) Příslušná kritéria – kritéria použitá účetní jednotkou pro kvantifikaci a vykazání svých emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů.

<sup>6</sup> ISAE 3000, odstavce 4 a 6

<sup>7</sup> Definice uvedené ve standardu IASE 3000 platí i pro tento standard.

- (b) Tvrzení – vyjádření účetní jednotky, výslovná či jiná, která jsou začleněna do výkazu emisí skleníkových plynů a která odborník používá pro posouzení různých typů potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout.
- (c) Základní rok – konkrétní rok nebo průměr za více let, vůči němuž jsou emise účetní jednotky v čase porovnávány.
- (d) Systém stanovení limitů a obchodování „cap and trade“ – systém, který stanovuje celkové emisní limity, rozděluje emisní povolenky účastníkům a umožňuje jim obchodovat mezi sebou s povolenkami a emisními kredity.
- (e) Srovnávací informace – částky a zveřejněné údaje obsažené ve výkazu emisí skleníkových plynů s ohledem na jedno nebo více předcházejících období.
- (f) Emise – skleníkové plyny, které byly během příslušného období vypuštěny do ovzduší nebo by byly vypuštěny do ovzduší, kdyby nebyly zachyceny a odvedeny do propadu. Emise můžeme rozdělit do následujících kategorií:
- přímé emise (označované také jako emise rozsahu 1), což jsou emise ze zdrojů, které vlastní nebo kontroluje účetní jednotka, (viz odst. A8)
  - nepřímé emise, což jsou emise, které jsou důsledkem činnosti účetní jednotky, ale vyskytují se u zdrojů, jež vlastní nebo kontroluje jiná účetní jednotka. Nepřímé emise můžeme dále rozdělit do následujících kategorií:
    - emise rozsahu 2, což jsou emise související s energií, která se přenáší do účetní jednotky a kterou účetní jednotka spotřebovává, (viz odst. A9)
    - emise rozsahu 3, což jsou všechny ostatní nepřímé emise. (viz odst. A10)
- (g) Odpočet emisí – jakákoli položka zahrnutá do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky, která je odečtena z celkových vykázaných emisí, ale která nepředstavuje pohlcení; obvykle zahrnuje pořízené kompenzace, ale může zahrnovat řadu dalších nástrojů či mechanismů, např. výkonnostní kredity a povolenky, které uznává regulační nebo jiný systém, jehož součástí je i účetní jednotka. (viz odst. A11-A12)
- (h) Emisní faktor – matematický faktor nebo poměrný ukazatel pro převedení měřítka činnosti (např. litry spotřebovaného paliva, ujeté kilometry, počet zvířat v zemědělské výrobě nebo tuny vyrobených produktů) na odhad množství skleníkových plynů spojených s touto činností.
- (i) Systém obchodování s emisními povolenkami – tržní přístup použitý pro řízení skleníkových plynů poskytováním ekonomických pobídek pro dosažení snížení emisí těchto plynů.
- (j) Účetní jednotka – právní subjekt, ekonomický subjekt nebo identifikovatelná část právního nebo ekonomického subjektu (např. jedna továrna nebo jiná forma zařízení, jako je skládka) nebo kombinace právního a ekonomického subjektu nebo částí takových subjektů (např. společný podnik), k nimž se emise uvedené ve výkazu skleníkových plynů vztahují.
- (k) Podvod – úmyslný čin uskutečněný jednou nebo více osobami z řad vedení, osob pověřených správou a řízením, zaměstnanců nebo třetích stran zahrnující použití klamu k získání nespravedlivé nebo protiprávní výhody.



- (l) Další postupy – postupy provedené v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, včetně případných testů kontrol, testů detailních údajů a analytických postupů.
- (m) Výkaz emisí skleníkových plynů – výkaz stanovující základní prvky a vyčísľující emise skleníkových plynů účetní jednotky za určité období (někdy označovaný jako emisní soupis) a v relevantních případech srovnávací a vysvětlující informace, včetně shrnutí významných zásad kvantifikace a vykazování. Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky může také obsahovat seznam pohlcení a odpočtů emisí rozčleněný do kategorií. Pokud zakázka nezahrnuje celý výkaz emisí skleníkových plynů, pojem „výkaz emisí skleníkových plynů“ je chápán jako část, která je do zakázky zahrnuta. Výkaz emisí skleníkových plynů představuje „informace o předmětu zakázky“.<sup>8</sup>
- (n) Skleníkové plyny – oxid uhličitý (CO<sub>2</sub>) a všechny další plyny, které musí být podle příslušných kritérií zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů, např. metan, oxid dusný, fluorid sírový, částečně fluorované uhlovodíky, zcela fluorované uhlovodíky a chlorofluorovodíky. Jiné plyny než oxid uhličitý jsou často označovány pojmem ekvivalenty oxidu uhličitého (CO<sub>2</sub>-e).
- (o) Organizační hranice – hranice, která určuje, které provozy zahrnout do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky.
- (p) Prováděcí významnost (materialita) – částka nebo částky, jejichž výše je odborníkem stanovena jako nižší, než je pro výkaz emisí skleníkových plynů významné (materiální), aby byla na dostatečně nízkou úroveň snížena pravděpodobnost, že bude úhrnná částka neopravených a neodhalených nesprávností vyšší, než je pro výkaz emisí skleníkových plynů významné (materiální). Prováděcí významnost (materialita) se dále vztahuje k částce nebo částkám, jejichž výše je stanovena odborníkem jako nižší, než je významné (materiální) pro určité typy emisí nebo zveřejněných údajů.
- (q) Pořízená kompenzace – odpočet emisí, kdy účetní jednotka platí za snížení emisí jiné účetní jednotky (snížení emisí) nebo zvýšení pohlcení jiné účetní jednotky (zvýšení pohlcení) vzhledem k hypotetické základně. (viz odst. A13)
- (r) Kvantifikace – proces určování množství skleníkových plynů, které se vztahují k účetní jednotce buď přímo, nebo nepřímo a které jsou vypouštěny (nebo pohlcovány) určitými zdroji (nebo propady).
- (s) Pohlcení – skleníkové plyny, které účetní jednotka během období pohltila z ovzduší nebo které by byly vypuštěny do ovzduší, kdyby nebyly zachyceny a odvedeny do propadu. (viz odst. A14)
- (t) Významné zařízení – zařízení, které je samostatně významné z důvodu velikosti emisí v poměru k celkovým emisím zahrnutým do výkazu skleníkových plynů nebo své konkrétní povahy nebo okolností, které způsobují určitá rizika významné (materiální) nesprávnosti. (viz odst. A15-A16)
- (u) Propad – fyzická jednotka nebo proces, který pohlcuje skleníkové plyny z ovzduší.
- (v) Zdroj – fyzická jednotka nebo proces, který vypouští skleníkové plyny do ovzduší.

---

<sup>8</sup> Rámec, odstavec 8

- (w) Typ emise – skupina emisí na základě např. zdroje emise, typu plynu, regionu nebo zařízení.

## Požadavky

### Standard ISAE 3000

15. Odborník nesmí vyjádřit soulad s tímto standardem ISAE, pokud nesplnil všechny požadavky v tomto standardu ISAE a ve standardu ISAE 3000. (viz odst. A5-A6, A17, A21-A22, A37, A127)

### Přijetí a pokračování zakázky

#### *Dovednosti, znalosti a zkušenosti*

16. Partner odpovědný za zakázku je povinen:

- (a) mít dostatečné dovednosti, znalosti a zkušenosti a dostatečnou způsobilost pro kvantifikaci a vykazování emisí, aby mohl přijmout odpovědnost za závěr ověřovací zakázky,
- (b) přesvědčit se, že tým provádějící zakázku a všichni externí experti odborníka společně mají nezbytnou odbornost, včetně oblasti kvantifikace a vykazování emisí a ověřování, aby mohli provádět ověřovací zakázku v souladu s tímto standardem ISAE. (viz odst. A18-A19)

#### *Předpoklady zakázky*

17. S cílem stanovit, zda existují předpoklady zakázky:

- (a) je partner odpovědný za zakázku povinen určit, že výkaz emisí skleníkových plynů i zakázka mají dostatečný rozsah, aby byly pro předpokládané uživatele užitečné, a to zejména s ohledem na následující skutečnosti: (viz odst. A20)
  - (i) nemá-li výkaz emisí skleníkových plynů obsahovat významné emise, které byly kvantifikovány nebo by mohly být pohotově kvantifikovány, zda jsou takové výjimky za daných okolností přiměřené,
  - (ii) nemá-li zakázka obsahovat ujištění o významných emisích, které účetní jednotka vykazovala, zda jsou tyto výjimky za daných okolností přiměřené,
  - (iii) má-li zakázka obsahovat ujištění o odpočtech emisí, zda povaha jistoty, kterou odborník získá s ohledem na odpočty, a předpokládaný obsah zprávy o ověření s ohledem na ně jsou jasné, za daných okolností přiměřené a zda je strana zakázky chápe, (viz odst. A11- A12)
- (b) při posuzování vhodnosti příslušných kritérií požadovaných standardem ISAE 3000<sup>9</sup> je odborník povinen určit, zda kritéria zahrnují přinejmenším: (viz odst. A23-A26)
  - (i) metodu stanovení organizační hranice účetní jednotky (viz odst. A27-A28),
  - (ii) skleníkové plyny, o nichž se má účtovat,

---

<sup>9</sup> ISAE 3000, odstavec 19

- (iii) přijatelné kvantifikační metody, včetně metod pro provádění případných úprav do základního roku,
  - (iv) dostatečná zveřejnění, aby předpokládání uživatelé mohli pochopit významné úsudky učiněné při sestavování výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A29-A34)
- (c) je odborník povinen získat souhlas účetní jednotky, že tato jednotka uznává a chápe svou odpovědnost:
- (i) za návrh, implementaci a udržování takových vnitřních kontrolních systémů, které účetní jednotka označí za nezbytné pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, jenž neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
  - (ii) za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s příslušnými kritérii, (viz odst. A35)
  - (iii) za odkaz na příslušná kritéria, která použil, nebo jejich popis ve výkazu emisí skleníkových plynů, a pokud to není zřejmé z okolností zakázky, kdo tato kritéria sestavil. (viz odst. A36)

#### *Dohoda o podmínkách zakázky*

18. Dohodnuté podmínky zakázky vyžadované ve standardu ISAE 3000<sup>10</sup> musí zahrnovat: (viz odst. A37)

- (a) cíl a rozsah zakázky,
- (b) odpovědnosti odborníka,
- (c) odpovědnosti účetní jednotky, včetně odpovědností popsanych v odstavci 17(c),
- (d) identifikaci příslušných kritérií pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
- (e) odkaz na očekávanou formu a obsah veškerých zpráv, které má odborník vydat, a prohlášení, že mohou existovat okolnosti, kdy se může zpráva od očekávané formy a obsahu lišit,
- (f) potvrzení, že účetní jednotka souhlasí s poskytnutím písemných prohlášení při ukončení zakázky.

#### *Plánování*

19. Při plánování zakázky, jak vyžaduje standard ISAE 3000<sup>11</sup>, je odborník povinen: (viz odst. A38-A41)

- (a) určit vlastnosti zakázky, které definují její rozsah,
- (b) stanovit reportovací cíle zakázky, aby mohl naplánovat časové rozvržení zakázky a povahu požadovaných sdělení,
- (c) zvážit faktory, které jsou podle odborného úsudku odborníka významné při směřování úsilí týmu provádějícího zakázku,

---

<sup>10</sup> ISAE 3000, odstavec 10

<sup>11</sup> ISAE 3000, odstavec 12

- (d) posoudit výsledky postupů pro přijetí nebo pokračování zakázky, popř. zda jsou znalosti získané na jiných zakázkách prováděných partnerem odpovědným za zakázku relevantní,
- (e) stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů nezbytných k provedení zakázky, včetně zapojení expertů a jiných odborníků, (viz odst. A42-A43)
- (f) určit případný dopad funkce interního auditu účetní jednotky na zakázku.

### **Významnost (materialita) při plánování a provádění zakázky**

*Určování významnosti (materiality) a prováděcí významnosti (materiality) při plánování zakázky*

- 20. Při stanovování celkové strategie zakázky je odborník povinen určit významnost (materialitu) pro výkaz emisí skleníkových plynů. (viz odst. A44-A50)
- 21. Odborník je povinen určit prováděcí významnost (materialitu) pro účely posouzení rizik významné (materiální) nesprávnosti a určení povahy, načasování a rozsahu dalších postupů.

*Revize v průběhu projektu*

- 22. Odborník je povinen provést revizi významnosti (materiality) pro výkaz emisí skleníkových plynů v případě, že se během zakázky dozví informace, s jejichž znalostí by původně stanovil odlišnou částku. (viz odst. A51)

### **Znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti**

*Získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí*

- 23. Odborník je povinen získat znalost následujících skutečností (viz odst. A52-A53):
  - (a) příslušné odvětví, regulační a další externí faktory, včetně příslušných kritérií,
  - (b) povaha účetní jednotky, včetně:
    - (i) povahy provozu v rámci organizační hranice účetní jednotky, včetně: (viz odst. A27-A28)
      - a. zdrojů a úplnosti emisí, popř. propadů a odpočtů emisí,
      - b. podílů každého z nich na celkových emisích účetní jednotky,
      - c. nejistot spojených s množstvím vykázanými ve výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. A54-A59),
    - (ii) změn oproti předcházejícímu období v povaze nebo rozsahu provozu, včetně toho, zda došlo k fúzím, akvizicím nebo prodeji emisních zdrojů či outsourcingu funkcí s významnými emisemi,
    - (iii) frekvence a povahy přerušení provozu, (viz odst. A60)
  - (c) výběr a použití kvantifikačních metod a zásad vykazování účetní jednotky, včetně důvodů k jejich změnám a potenciálnímu dvojímu počítání emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů,

- (d) požadavky příslušných kritérií relevantních pro odhady, včetně souvisejících zveřejněných údajů,
- (e) cíl a strategie účetní jednotky v oblasti změny klimatu, popř. související ekonomická, regulační, fyzická a reputační rizika, (viz odst. A61)
- (f) dohled nad informacemi o emisích účetní jednotky a odpovědnost za ně,
- (g) zda má účetní jednotka interní audit, a pokud ano, jeho činnosti a hlavní zjištění s ohledem na emise.

*Postupy pro získání znalostí, identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti*

24. Postupy pro získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí a pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti musí zahrnovat: (viz odst. A52-A53, A62)
- (a) dotazování těch, kdo v rámci účetní jednotky mají podle úsudku odborníka informace, které pravděpodobně pomohou při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
  - (b) analytické postupy, (viz odst. A63-A65)
  - (c) pozorování a inspekce. (viz odst. A66-A68)

*Získání znalostí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky*

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
<p>25O. Pro vnitřní kontrolní systém relevantní pro kvantifikaci a vykazování emisí jako základu pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti je odborník povinen získat pomocí dotazování znalost: (viz odst. A52-A53, A69-A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kontrolního prostředí,</li> <li>(b) informačního systému, včetně souvisejících podnikových procesů, a komunikace rolí a odpovědností při vykazování emisí a významných skutečností souvisejících s vykazováním emisí,</li> <li>(c) výsledků procesu vyhodnocení rizik účetní jednotky.</li> </ul>	<p>25P. Odborník je povinen získat znalosti následujících složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, které jsou relevantní pro kvantifikaci a vykazování emisí jako základu pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti: (viz odst. A52-A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kontrolní prostředí,</li> <li>(b) informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, komunikace rolí a odpovědností při vykazování emisí a významných záležitostí souvisejících s vykazováním emisí,</li> <li>(c) proces vyhodnocení rizik účetní jednotky,</li> <li>(d) kontrolní činnosti relevantní pro zakázku, kterými jsou takové činnosti, jež je podle úsudku odborníka třeba pochopit pro vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a návrh dalších postupů v reakci na vyhodnocená</li> </ul>

Omezená jistota	Přiměřená jistota
	rizika. Ověřovací zakázka nevyžaduje znalost všech kontrolních činností souvisejících s každým významným typem emise a zveřejnění ve výkazu emisí skleníkových plynů nebo s každou úrovní tvrzení, která je pro ně relevantní, (viz odst. A71-A72) (e) monitorování kontrol.
	26P. Při získávání znalostí požadovaných v odstavci 25P je odborník povinen posoudit návrh kontrolních mechanismů a určit, zda byly implementovány provedením dalších postupů kromě dotazování pracovníků účetní jednotky. (viz odst. A52-A53)

*Další postupy pro získání znalostí, identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti*

27. Pokud partner odpovědný za zakázku prováděl pro účetní jednotku další zakázky, je povinen zvážit, zda jsou získané informace relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. (viz odst. A73)
28. Odborník je povinen dotazovat se vedení a podle potřeby ostatních v rámci účetní jednotky, aby určil, zda mají znalosti o skutečném, domnělém nebo údajném podvodu nebo nedodržení právních předpisů, které ovlivňuje výkaz emisí skleníkových plynů. (viz odst. A84-A86)
29. Partner odpovědný za zakázku a další klíčoví členové týmu provádějícího zakázku a všichni klíčoví externí experti odborníka jsou povinni projednat náchylnost výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky k významným (materiálním) nesprávnostem způsobeným podvodem nebo chybou a aplikaci příslušných kritérií na skutečnosti a okolnosti účetní jednotky. Partner odpovědný za zakázku je povinen určit, které záležitosti mají být sděleny členům týmu provádějícího zakázku a všem externím expertům odborníka nezapojeným do projednávání.
30. Odborník je povinen zhodnotit, zda jsou kvantifikační metody a zásady vykazování účetní jednotky, včetně určení organizační hranice účetní jednotky, vhodné pro její provoz a odpovídají příslušným kritériím a zásadám kvantifikace a vykazování používaným v příslušném odvětví a v předcházejících obdobích.

Provádění postupů na místě v zařízeních účetní jednotky

31. Odborník je povinen určit, zda je za podmínek zakázky nezbytné provádět postupy na místě ve významných zařízeních. (viz odst. A15-A16, A74-A77)

Interní audit

32. Má-li účetní jednotka interní audit, který je relevantní pro zakázku, odborník je povinen: (viz odst. A78)
  - (a) určit, zda a do jaké míry použít konkrétní práci interního auditu,

- (b) pokud použije konkrétní práci interního auditu, určit, zda je tato práce dostatečná pro účely zakázky.

*Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti*

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
<p>33O. Odborník je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti:</p> <p>(a) na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A79-A80)</p> <p>(b) pro významné (materiální) typy emisí a zveřejněných údajů (viz odst. A81)</p> <p>jako základ pro návrh a provádění postupů, jejichž povaha, načasování a rozsah:</p> <p>(c) reaguje na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti,</p> <p>(d) umožňuje odborníkovi získat omezenou jistotu o tom, zda je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnými kritérii.</p>	<p>33P. Odborník je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti:</p> <p>(a) na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A79-A80)</p> <p>(b) na úrovni tvrzení pro významné (materiální) typy emisí a zveřejněných údajů (viz odst. A81-A82)</p> <p>jako základ návrhu a provádění postupů, jejichž povaha, načasování a rozsah (viz odst. A83):</p> <p>(c) reaguje na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti,</p> <p>(d) umožňuje odborníkovi získat přiměřenou jistotu o tom, zda je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnými kritérii.</p>

**Příčiny rizik významné (materiální) nesprávnosti**

34. Při provádění postupů vyžadovaných v odstavcích 330 nebo 33P je odborník povinen zvážit přinejmenším následující faktory: (viz odst. A84-A89)
- (a) pravděpodobnost záměrné nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A84-A86)
- (b) pravděpodobnost nesplnění ustanovení právních předpisů obecně považovaných za právní předpisy s přímým vlivem na obsah výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A87)
- (c) pravděpodobnost vynechání potenciálně významné emise, (viz odst. A88(a))
- (d) významné ekonomické nebo regulační změny, (viz odst. A88(b))
- (e) povaha provozu, (viz odst. A88(c))
- (f) povaha kvantifikačních metod, (viz odst. A88(d))
- (g) stupeň složitosti při stanovování organizační hranice, a zda jsou zapojeny spřízněné strany, (viz odst. A27-A28)

- (h) zda existují významné emise, které se vymykají běžné podnikatelské činnosti účetní jednotky nebo které se jinak jeví jako neobvyklé, (viz odst. A88(e))
- (i) stupeň subjektivity kvantifikace emisí, (viz odst. A88(e))
- (j) zda jsou do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty emise rozsahu 3, (viz odst. A88(f))
- (k) jak účetní jednotka provádí významné odhady a údaje, z nichž vycházejí. (viz odst. A88(g))

**Celkové reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a další postupy**

- 35. Odborník je povinen navrhnout a implementovat celkové reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů. (viz odst. A90-A93)
- 36. Odborník je povinen navrhnout a provést další postupy, jejichž povaha, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti s ohledem na příslušnou úroveň jistoty, tj. přiměřenou nebo omezenou. (viz odst. A90)

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
<p>37O. Při navrhování a provádění dalších postupů v souladu s odstavcem 36 je odborník povinen: (viz odst. A90, A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zvážit důvody pro vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti pro významné (materiální) typy emisí a zveřejněných údajů, (viz odst. A95)</li> <li>(b) získat přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení rizika odborníkem. (viz odst. A97)</li> </ul>	<p>37P. Při navrhování a provádění dalších postupů v souladu s odstavcem 36 je odborník povinen: (viz odst. A90, A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zvážit důvody pro vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení pro významné (materiální) typy emisí a zveřejněných údajů, včetně: (viz odst. A95)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) pravděpodobnosti významné (materiální) nesprávnosti z důvodu konkrétních vlastností relevantního typu emise nebo zveřejněného údaje (tj. přirozené riziko),</li> <li>(ii) zda má odborník v úmyslu spoléhat na provozní efektivitu kontrol při určování povahy, načasování a rozsahu ostatních postupů, (viz odst. A96)</li> </ul> </li> <li>(b) získat přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení rizika odborníkem. (viz odst. A97)</li> </ul>
	<p><i>Testy kontrol</i></p> <p>38P. Odborník je povinen navrhnout a provést testy kontrol, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní efektivitě příslušných kontrol, pokud: (viz odst. A90(a))</p>



	<p>(a) má odborník v úmyslu spoléhat se na provozní efektivitu kontrol při určování povahy, načasování a rozsahu ostatních postupů (viz odst. A96) nebo</p> <p>(b) jiné postupy než testy kontrol nemohou samostatně poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. (viz odst. A98)</p> <p>39P. Jsou-li zjištěny odchylky od kontrol, na něž se chce odborník spolehnout, je povinen vznést konkrétní dotazy, aby pochopil tyto skutečnosti a jejich možné důsledky, a je povinen určit, zda: (viz odst. A90)</p> <p>(a) testy kontrol, které byly provedeny, poskytují vhodný základ, aby bylo možné spolehnout se na kontroly,</p> <p>(b) jsou nezbytné další testy kontrol nebo</p> <p>(c) je třeba ošetřit potenciální rizika významné (materiální) nesprávnosti za použití jiných postupů.</p> <p><i>Jiné postupy než testy kontrol</i></p> <p>40P. Bez ohledu na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti je odborník povinen kromě testů kontrol navrhnout a provést testy detailních údajů nebo analytické postupy pro každý významný (materiální) typ emise nebo zveřejněného údaje. (viz odst. A90, A94)</p> <p>41P. Odborník je povinen zvážit, zda se budou provádět postupy externí confirmace. (viz odst. A90, A99)</p>
<p><i>Analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti</i></p> <p>42O. Při navrhování a provádění analytických postupů je odborník povinen: (viz odst. A90(c), A100-A102)</p> <p>(a) určit vhodnost jednotlivých analytických postupů s ohledem na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a testy</p>	<p><i>Analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti</i></p> <p>42P. Při navrhování a provádění analytických postupů je odborník povinen: (viz odst. A90(c), A100-A102)</p> <p>(a) určit vhodnost konkrétních analytických postupů pro daná tvrzení s ohledem na vyhodnocená rizika</p>

<p>detailních údajů,</p> <p>(b) zhodnotit spolehlivost údajů, z nichž vychází očekávání odborníka ve vztahu k vykázaným množstvím nebo poměrným ukazatelům s ohledem na zdroj, srovnatelnost, povahu a relevanci dostupných informací, a kontroly během sestavení,</p> <p>(c) vytvořit očekávání s ohledem na vykázaná množství a poměrné ukazatele.</p> <p>43O. Pokud analytické postupy identifikují kolísání nebo vztahy, které neodpovídají ostatním relevantním informacím nebo které se významně liší od očekávaných množství nebo poměrných ukazatelů, odborník je povinen se účetní jednotky na tyto rozdíly dotázat. Odborník je povinen zvážit odpovědi na tyto dotazy a určit, zda jsou za daných okolností nezbytné jiné postupy.</p>	<p>významné (materiální) nesprávnosti a testy detailních údajů pro tato tvrzení,</p> <p>(b) zhodnotit spolehlivost údajů, z nichž vychází očekávání odborníka ve vztahu k vykázaným množstvím nebo poměrným ukazatelům s ohledem na zdroj, srovnatelnost, povahu a relevanci dostupných informací, a kontroly během sestavení,</p> <p>(c) vytvořit očekávání vykázaných množství nebo poměrných ukazatelů, která jsou dostatečně přesná, aby identifikovala možné významné (materiální) nesprávnosti.</p> <p>43P. Pokud analytické postupy identifikují kolísání nebo vztahy, které neodpovídají ostatním relevantním informacím nebo které se významně liší od očekávaných množství nebo poměrných ukazatelů, odborník je povinen tyto rozdíly prozkoumat pomocí (viz odst. A90(c)):</p> <p>(a) dotazování účetní jednotky a získání dalších důkazních informací, které jsou relevantní pro reakce účetní jednotky,</p> <p>(b) provedení jiných postupů, které jsou za daných okolností nezbytné.</p>
<p><i>Postupy týkající se odhadů</i></p> <p>44O. Na základě vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti je odborník povinen: (viz odst. A103-A104)</p> <p>(a) zhodnotit, zda:</p> <p>(i) účetní jednotka příslušným způsobem aplikovala požadavky příslušných kritérií ve vztahu k odhadům,</p> <p>(ii) metody provádění odhadů jsou vhodné a byly aplikovány konsistentně, a zda případné změny vykázaných odhadů nebo metod provádění odhadů oproti předcházejícímu období jsou za daných okolností vhodné,</p> <p>(b) zvážit, zda jsou za daných okolností vhodné jiné postupy.</p>	<p><i>Postupy týkající se odhadů</i></p> <p>44P. Na základě vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti je odborník povinen zhodnotit, zda (viz odst. A103):</p> <p>(a) účetní jednotka vhodně aplikovala požadavky příslušných kritérií ve vztahu k odhadům,</p> <p>(b) metody provádění odhadů jsou vhodné a byly aplikovány konsistentně, a zda případné změny ve vykázaných odhadech nebo v metodě pro provádění odhadů oproti předcházejícímu období jsou za daných okolností vhodné.</p> <p>45P. V reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti je odborník povinen provést jeden nebo více z následujících kroků s ohledem na povahu odhadů (viz</p>

	<p>odst. A103):</p> <p>(a) otestovat, jak účetní jednotka provedla odhad a údaje, z nichž odhad vychází. Při tom je odborník povinen zhodnotit, zda:</p> <p>(i) je použitá metoda kvantifikace za daných okolností vhodná,</p> <p>(ii) jsou předpoklady použité účetní jednotkou přiměřené,</p> <p>(b) otestovat provozní efektivitu kontrol způsobu, jakým účetní jednotka provedla odhad, společně s dalšími vhodnými postupy,</p> <p>(c) sestavit bodový odhad nebo rozpětí pro zhodnocení odhadu účetní jednotky. Pro tento účel:</p> <p>(i) pokud odborník používá předpoklady nebo metody, které se liší od předpokladů a metod účetní jednotky, je povinen získat dostatečné znalosti předpokladů a metod účetní jednotky, aby mohl prokázat, že jeho bodový odhad nebo rozpětí bere v úvahu relevantní proměnné a zhodnotit jakékoli významné rozdíly oproti bodovému odhadu účetní jednotky,</p> <p>(ii) pokud odborník dojde k závěru, že je vhodné použít rozpětí, odborník je povinen toto rozpětí zúžit na základě dostupných důkazních informací, dokud nebudou všechny výsledky v rámci rozpětí považovány za přiměřené.</p>
--	---

*Výběr vzorků*

46. Je-li použit výběr vzorků, odborník je při navrhování vzorku povinen zvážit účel postupu a vlastnosti populace, z níž bude vzorek vybrán (viz odst. A90(b), A105).

*Podvod, právní předpisy*

47. Odborník je povinen vhodně reagovat na podvod nebo domnělý podvod a nesoulad nebo domnělý nesoulad s právními předpisy zjištěnými během zakázky (viz odst. A106-A107).

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
------------------------	--------------------------

<p><i>Postupy týkající se procesu agregace výkazu emisí skleníkových plynů</i></p> <p>48O. Postupy odborníka musí zahrnovat následující postupy související s procesem agregace výkazu emisí skleníkových plynů: (viz odst. A108)</p> <p>(a) odsouhlasení nebo sesouhlasení výkazu emisí skleníkových plynů s výchozími záznamy,</p> <p>(b) získání znalostí významných (materiálních) úprav provedených v průběhu sestavení výkazu emise skleníkových plynů na základě dotazování účetní jednotky a zvážení, zda jsou za daných okolností nezbytné jiné postupy.</p>	<p><i>Postupy týkající se procesu agregace výkazu emisí skleníkových plynů</i></p> <p>48P. Postupy odborníka musí zahrnovat následující postupy související s procesem agregace výkazu emisí skleníkových plynů: (viz odst. A108)</p> <p>(a) odsouhlasení nebo sesouhlasení výkazu emisí skleníkových plynů s výchozími záznamy,</p> <p>(b) přezkoumání významných (materiálních) úprav provedených v průběhu sestavení výkazu emisí skleníkových plynů.</p>
<p><i>Určení, zda jsou v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu nezbytné dodatečné postupy</i></p> <p>49O. Pokud odborník zaznamená skutečnosti, na jejichž základě dojde k závěru, že výkaz emisí skleníkových plynů může obsahovat významné (materiální) nesprávnosti, je povinen navrhnout a provést dodatečné postupy, dostatečné k tomu, aby: (viz odst. A109-A110)</p> <p>(a) došel k závěru, že tyto záležitosti pravděpodobně nezpůsobily významné (materiální) nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů, nebo</p> <p>(b) určil, že tyto záležitosti způsobily významné (materiální) nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů. (viz odst. A111)</p>	<p><i>Revize vyhodnocení rizik v rámci zakázky poskytující přiměřenou jistotu</i></p> <p>49P. Odborníkovo vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení se může v průběhu zakázky měnit, jak jsou získávány další důkazní informace. Za podmínek, kdy odborník získá důkazní informace z provedení dalších postupů nebo obdrží nové informace a tyto informace jsou v rozporu s důkazními informacemi, na nichž odborník původně založil své hodnocení, je povinen provést revizi hodnocení a příslušnou úpravu plánovaných postupů. (viz odst. A109)</p>

*Akumulace identifikovaných nesprávností*

50. Odborník je povinen provést akumulaci nesprávností identifikovaných během zakázky, jiných než jsou jednoznačně bezvýznamné nesprávnosti. (viz odst. A112)

*Posouzení identifikovaných nesprávností v průběhu zakázky*

51. Odborník je povinen určit, zda je třeba provést revizi celkové strategie zakázky a plánu zakázky, pokud:

- (a) povaha identifikovaných nesprávností a okolností jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by při agregaci s nesprávnostmi akumulovanými během zakázky mohly být významné (materiální), nebo
- (b) se souhrn nesprávností akumulovaných během zakázky blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s odstavci 20-22 tohoto standardu ISAE.

52. Pokud na žádost odborníka účetní jednotka prověřila typ emise nebo zveřejněného údaje a upravila odhalené nesprávnosti, odborník je povinen provést postupy s ohledem na práci provedenou účetní jednotkou s cílem zjistit, zda významné (materiální) nesprávnosti přetrvávají.

#### *Sdělení a oprava nesprávností*

53. Odborník je povinen sdělit včas všechny nesprávnosti akumulované během zakázky příslušné úrovni v rámci účetní jednotky a požádat účetní jednotku, aby tyto nesprávnosti opravila.

54. Pokud účetní jednotka odmítne opravit některé nebo všechny nesprávnosti sdělené odborníkem, odborník je povinen seznámit se s důvody, proč účetní jednotka neprovedla opravy, a tuto znalost zohlednit při formulaci svého závěru.

#### *Hodnocení vlivu neopravených nesprávností*

55. Před hodnocením vlivu neopravených nesprávností je odborník povinen přehodnotit významnost (materialitu) stanovenou v souladu s odstavci 20-22 tohoto standardu ISAE, aby potvrdil, zda je nadále vhodná v kontextu skutečných emisí účetní jednotky.

56. Odborník je povinen určit, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a to samostatně i v úhrnu. Při tomto určování je odborník povinen zvážit velikost a povahu nesprávností a konkrétní okolnosti jejich výskytu ve vztahu k určitým typům emisí nebo zveřejněných údajů a výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 72).

#### **Použití práce jiných odborníků**

57. Má-li odborník v úmyslu použít práci jiných odborníků, je povinen:

- (a) s těmito jinými odborníky jasně komunikovat o rozsahu a načasování jejich práce a jejich zjištěních, (viz odst. A113-A114)
- (b) zhodnotit dostatečnost a vhodnost obdržených důkazních informací a proces pro začlenění souvisejících informací do výkazu emisí skleníkových plynů. (viz odst. A115)

#### **Písemná prohlášení**

58. Odborník je povinen vyžádat si od osob v rámci účetní jednotky s příslušnými odpovědnostmi za předmětné záležitosti a s jejich znalostmi písemná prohlášení: (viz odst. A116)

- (a) že splnily svou odpovědnost při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, včetně případných srovnávacích informací, v souladu s příslušnými kritérii, která byla stanovena v podmínkách zakázky,

- (b) že odborníkovi poskytly veškeré relevantní informace a přístup, jak bylo sjednáno v podmínkách zakázky, a zohlednily veškeré relevantní záležitosti ve výkazu emisí skleníkových plynů,
  - (c) zda se domnívají, že vlivy neopravených nesprávností jsou pro výkaz emisí skleníkových plynů nevýznamné (nemateriální), a to samostatně i v úhrnu. Souhrn těchto položek musí být do písemného prohlášení zahrnut nebo k němu přiložen,
  - (d) zda se domnívají, že významné předpoklady použité při tvorbě odhadů jsou přiměřené,
  - (e) že odborníkovi sdělily veškeré nedostatky ve vnitřních kontrolních systémech, které jsou relevantní pro zakázku a nejsou jednoznačně bezvýznamné a jichž si jsou vědomy,
  - (f) zda odborníka seznámily s tím, že vědí o skutečném, domnělém nebo údajném podvodu nebo nesouladu s právními předpisy, kdy tento podvod nebo nesoulad může mít významný (materiální) vliv na výkaz emisí skleníkových plynů.
59. Datum písemných prohlášení se musí co nejvíce blížit datu zprávy o ověření, ale nesmí být pozdější než datum této zprávy.
60. Odborník je povinen odmítnout učinit závěr o výkazu emisí skleníkových plynů nebo od zakázky odstoupit, je-li odstoupení možné podle příslušných právních předpisů, pokud:
- (a) odborník dojde k závěru, že existují dostatečné pochybnosti o integritě osob poskytujících písemná prohlášení vyžadovaná v odstavcích 58(a) a (b), že písemná prohlášení nejsou v těchto ohledech spolehlivá, nebo
  - (b) účetní jednotka neposkytne písemná prohlášení vyžadovaná v odstavcích 58(a) a (b).

### **Události po datu účetní závěrky**

61. Odborník je povinen: (viz odst. A117)
- (a) zvážit, zda události vzniklé mezi datem sestavení výkazu emisí skleníkových plynů a datem zprávy o ověření vyžadují úpravu výkazu emisí skleníkových plynů nebo zveřejnění v tomto výkazu, a zhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazních informací získaných o tom, zda jsou takové události vhodně zohledněny ve výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s příslušnými kritérii,
  - (b) vhodně zareagovat na skutečnosti, s nimiž se seznámí po datu zprávy o ověření a na jejichž základě by mohl zprávu o ověření upravit, kdyby mu byly k tomuto datu známé.

### **Srovnávací informace**

62. Jsou-li s informacemi o stávajících emisích prezentovány srovnávací informace a na některé nebo veškeré tyto srovnávací informace se vztahuje závěr odborníka, jeho postupy s ohledem na srovnávací informace musí zahrnovat hodnocení, zda: (viz odst. A118-A121)
- (a) srovnávací informace souhlasí s částkami a dalšími zveřejněnými údaji prezentovanými v předcházejícím období, popř. byly řádně přepracovány a toto přepracování bylo dostatečně zveřejněno, (viz odst. A121)
  - (b) zásady kvantifikace, které mají dopad na srovnávací informace, jsou konsistentní se zásadami použitými v běžném období, nebo pokud došlo ke změnám, zda byly řádně použity a adekvátně zveřejněny.

63. Bez ohledu na to, zda se závěry odborníka vztahují na srovnávací informace, pokud se odborník dozví, že prezentované srovnávací informace mohou obsahovat významné (materiální) nesprávnosti, odborník je povinen:

- (a) projednat tuto záležitost s osobami v rámci účetní jednotky s příslušnými odpovědnostmi za předmětné záležitosti a s jejich znalostí a provést postupy, které jsou za daných okolností vhodné, (viz odst. A122-A123)
- (b) zvážit vliv na zprávu o ověření. Pokud prezentované srovnávací informace obsahují významnou (materiální) nesprávnost a srovnatelné informace nebyly přepracovány:
  - (i) zahrnují-li závěry odborníka srovnávací informace, odborník je povinen vyjádřit ve zprávě o ověření závěr s výhradou nebo záporný závěr, nebo
  - (ii) nezahrnují-li závěry odborníka srovnávací informace, odborník je povinen vložit do své zprávy o ověření odstavec obsahující další skutečnosti, v němž popíše okolnosti ovlivňující srovnávací informace.

### **Ostatní informace**

64. Odborník je povinen seznámit se s ostatními informacemi zahrnutými do dokumentů obsahujících výkaz emisí skleníkových plynů a se zprávou o jejich ověření, a pokud podle úsudku odborníka tyto ostatní informace mohou podkopat důvěryhodnost výkazu emisí skleníkových plynů a zprávy o ověření, je povinen projednat tuto záležitost s účetní jednotkou a přijmout další vhodná opatření. (viz odst. A124-A126)

### **Dokumentace**

65. Při dokumentování povahy, načasování a rozsahu provedených postupů je odborník povinen zaznamenat: (viz odst. A127)

- (a) identifikační vlastnosti konkrétních testovaných položek nebo skutečností,
- (b) kdo prováděl práce na zakázce a datum dokončení těchto prací,
- (c) kdo provedené práce na zakázce revidoval a datum a rozsah takové revize.

66. Odborník je povinen zdokumentovat projednání významných záležitostí s účetní jednotkou a ostatními, včetně povahy významných projednávaných skutečností, a kdy a s kým jednání proběhla. (viz odst. A127)

### *Řízení kvality*

67. Odborník je povinen do dokumentace zakázky zahrnout:

- (a) otázky identifikované s ohledem na plnění příslušných etických požadavků a jak byly vyřešeny,
- (b) závěry o plnění požadavků nezávislosti, které se na zakázku vztahují, a veškerá relevantní jednání se společností, která tyto závěry podporují,
- (c) závěry dosažené ohledně přijetí a pokračování vztahů s klientem a ověřovací zakázky,
- (d) povahu a rozsah konzultací provedených v průběhu zakázky a závěry z nich vyplývající.

*Skutečnosti zjištěné po datu zprávy o ověření*

68. Pokud za výjimečných okolností odborník provede nové nebo dodatečné postupy nebo dojde k novým závěrům do data zprávy o ověření, je povinen zdokumentovat: (viz odst. A128)
- (a) zjištěné okolnosti,
  - (b) provedené nové nebo dodatečné postupy, získané důkazní informace, dosažené závěry a jejich vliv na zprávu o ověření,
  - (c) kdy a kdo udělal výsledné změny dokumentace a jejich revizi.

#### *Kompletace finálního spisu zakázky*

69. Odborník je povinen zkompletovat dokumentaci zakázky ve spisu zakázky a včas ukončit administrativní proces kompletace finálního spisu zakázky po datu zprávy o ověření. Po ukončení kompletace finálního spisu zakázky odborník nesmí smazat ani vyřadit dokumentaci zakázky žádné povahy před koncem lhůty uchování dokumentace. (viz odst. A129)
70. Za jiných podmínek, než předpokládá odstavec 68, kdy odborník považuje za nezbytné upravit stávající dokumentaci zakázky nebo přidat novou dokumentaci zakázky po dokončení kompletace finálního spisu zakázky, je odborník bez ohledu na povahu úprav nebo doplnění povinen zdokumentovat:
- (a) jejich konkrétní důvody,
  - (b) kdy a kdo je provedl a prověřil.

#### **Kontrola řízení kvality zakázky**

71. U zakázek, kdy kontrolu řízení kvality vyžadují právní předpisy nebo u nichž společnost určila, že bude kontrola řízení kvality zakázky vyžadována, je kontrolor kvality řízení zakázky povinen provést objektivní hodnocení významných úsudků provedených týmem provádějícím zakázku a dosažených závěrů při formulování zprávy o ověření. Toto hodnocení musí zahrnovat: (viz odst. A130)
- (a) projednání významných záležitostí s partnerem odpovědným za zakázku, včetně odbornosti týmu provádějícího zakázku s ohledem na kvantifikaci vykazování emisí a ověřování,
  - (b) kontrolu výkazu emisí skleníkových plynů a navrhované zprávy o ověření,
  - (c) kontrolu vybrané dokumentace zakázky související s významnými úsudky, které tým provádějící zakázku provedl, a závěry, kterých dosáhl,
  - (d) hodnocení dosažených závěrů při formulování zprávy o ověření a zvažování, zda je navrhovaná zpráva o ověření vhodná.

#### **Formulování závěru o ověření**

72. Odborník je povinen učinit závěr, zda získal přiměřenou nebo omezenou jistotu ve vztahu k výkazu emisí skleníkových plynů. Tento závěr musí zohlednit požadavky odstavců 56 a 73-75 tohoto standardu ISAE.



Omezená jistota	Přiměřená jistota
73O. Odborník je povinen zhodnotit, zda nezaznamenal žádné skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že výkaz emisí skleníkových plynů není ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s příslušnými kritérii.	73P. Odborník je povinen zhodnotit, zda je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnými kritérii.

74. Toto hodnocení musí zahrnovat posouzení kvalitativních aspektů kvantifikačních metod a zásad vykazování účetní jednotky, včetně ukazatelů možné předpojatosti v úsudcích a rozhodnutích při provádění odhadů a sestavování výkazu emisí skleníkových plynů<sup>12</sup>, a zda s ohledem na příslušná kritéria:

- (a) jsou zvolené a použité kvantifikační metody a zásady vykazování v souladu s příslušnými kritérii a zda jsou vhodné,
- (b) jsou odhady provedené při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů přiměřené,
- (c) jsou informace prezentované ve výkazu emisí skleníkových plynů relevantní, spolehlivé, úplné, srovnatelné a pochopitelné,
- (d) výkaz emisí skleníkových plynů poskytuje dostatečné zveřejnění příslušných kritérií a dalších skutečností, včetně nejistot, aby předpokládaní uživatelé mohli pochopit významné úsudky provedené při sestavení tohoto výkazu, (viz odst. A29, A131-A133)
- (e) je terminologie použitá ve výkazu emisí skleníkových plynů vhodná.

75. Hodnocení vyžadované v odstavci 73 také musí zahrnovat posouzení:

- (a) celkové prezentace, struktury a obsahu výkazu emisí skleníkových plynů,
- (b) v relevantních případech v kontextu příslušných kritérií, znění závěru o ověření nebo jiných okolností zakázky, zda výkaz emisí skleníkových plynů vyjadřuje příslušné emise způsobem, který odpovídá věrnému zobrazení.

### Obsah zprávy o ověření

76. Zpráva o ověření musí obsahovat následující základní prvky: (viz odst. A134)

- (a) název, který jasně ukazuje, že zpráva je nezávislou zprávou poskytující omezenou nebo přiměřenou jistotu,
- (b) adresáta zprávy o ověření,
- (c) identifikaci výkazu emisí skleníkových plynů včetně období, k nimž se vztahuje, a pokud se na jakékoli informace obsažené v tomto výkazu nevztahuje závěr odborníka, jasnou identifikaci ověřovaných a vyloučených informací společně s prohlášením, že odborník neprovedl žádné postupy s ohledem na vyloučené informace, a proto ve vztahu k nim nevyjádřil žádný závěr, (viz odst. A120, A135)
- (d) popis odpovědností účetní jednotky, (viz odst. A35)

<sup>12</sup> Ukazatele možné předpojatosti samy o sobě nepředstavují nesprávnosti pro účely vyvození závěrů o přiměřenosti jednotlivých odhadů.

- (e) prohlášení, že kvantifikace skleníkových plynů je předmětem přirozené nejistoty, (viz odst. A54-A59)
- (f) pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje odpočty emisí, na něž se vztahuje závěr odborníka, identifikaci těchto odpočtů emisí a prohlášení odpovědnosti odborníka ve vztahu k nim, (viz odst. A136-A139)
- (g) identifikaci příslušných kritérií,
  - (i) identifikaci možného způsobu hodnocení těchto kritérií,
  - (ii) pokud jsou tato kritéria dostupná pouze konkrétním předpokládaným uživatelům, nebo jsou relevantní pouze pro konkrétní účel, prohlášení omezující použití zprávy o ověření na tyto předpokládané uživatele nebo tento účel, (viz odst. A140-A141)
  - (iii) pokud musí být stanovená kritéria doplněna zveřejněnými údaji ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů, aby byla tato kritéria vhodná, identifikaci relevantních vysvětlujících informací, (viz odst. A131)
- (h) popis odpovědnosti odborníka včetně:
  - (i) prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se standardem ISAE 3410 – *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů*,
  - (ii) shrnutí postupů odborníka. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu musí zahrnovat prohlášení, že postupy provedené v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu se liší povahou a mají menší rozsah než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Úroveň jistoty získané v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu je tedy významně nižší než jistota, která by byla získána provedením zakázky poskytující přiměřenou jistotu, (viz odst. A142-A144)
- (i) závěr odborníka, vyjádřený pozitivní formou v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu nebo negativní formou v případě zakázky poskytující omezenou jistotu, o tom, zda výkaz emisí skleníkových plynů je sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnými kritérii,
- (j) pokud odborník vyjádří modifikovaný závěr, jasný popis všech důvodů,
- (k) podpis odborníka, (viz odst. A 145)
- (l) datum zprávy o ověření,
- (m) místo jurisdikce, v níž odborník působí.

*Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující další skutečnosti*

77. Pokud odborník považuje za nezbytné: (viz odst. A146-A152)

- (a) upozornit předpokládané uživatele na skutečnost prezentovanou nebo zveřejněnou ve výkazu emisí skleníkových plynů, která je podle úsudku odborníka natolik důležitá, že je zásadní pro to, aby předpokládání uživatelé chápali výkaz emisí skleníkových plynů (odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti), nebo
- (b) sdělit jinou skutečnost než tu, která je prezentována nebo zveřejněna ve výkazu emisí skleníkových plynů a která je podle úsudku odborníka relevantní pro to, aby

předpokládání uživatelé chápali zakázku, odpovědnosti odborníka nebo zprávu o ověření (odstavec obsahující další skutečnosti), a není to zakázáno právními předpisy, odborník je povinen tak učinit v odstavci zprávy o ověření, s příslušným nadpisem, který jasně ukazuje, že závěr odborníka není modifikován s ohledem na tuto skutečnost.

### Požadavky na jiná sdělení

78. Odborník je povinen sdělit osobám, které mají odpovědnost za dohled nad výkazem emisí skleníkových plynů, skutečnosti, které zaznamená v průběhu zakázky, a je povinen určit, zda existuje odpovědnost sdělit je jiné straně v rámci nebo nad rámec účetní jednotky:
- (a) nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které jsou na základě odborného úsudku odborníka dostatečně důležité, aby si zasloužily pozornost,
  - (b) identifikovaný nebo domnělý podvod,
  - (c) jiné skutečnosti obsahující nesoulad s právními předpisy než skutečnosti jednoznačně bezvýznamné. (viz odst. A87)

\*\*\*

## Aplikační a vysvětlující část

### Úvod

*Ověřovací zakázky zahrnující kromě výkazu emisí skleníkových plynů i další informace (viz odst. 3)*

- A1. V některých případech může odborník provádět ověřovací zakázku týkající se zprávy, která obsahuje informace o skleníkových plynech, ale tyto informace neobsahují výkaz emisí skleníkových plynů, jak je definován v odstavci 14(m). V takových případech může tento standard ISAE poskytovat vodítko pro takovou zakázku.
- A2. Tvoří-li výkaz emisí skleníkových plynů relativně malou část celkových informací, na něž se vztahuje závěr odborníka, míra relevance tohoto ISAE je záležitostí odborného úsudku odborníka v podmínkách zakázky.

*Klíčové ukazatele výkonnosti na základě údajů o skleníkových plynech (viz odst. 4(b))*

- A3. Příkladem klíčového ukazatele výkonnosti na základě údajů o skleníkových plynech je vážený průměr emisí na kilometr vozidel vyrobených účetní jednotkou během období a v některých jurisdikcích právní předpisy vyžadují, aby byl tento ukazatel vypočten a zveřejněn.

*Postupy zakázky poskytující přiměřenou a omezenou jistotu (viz odst. 8)*

- A4. Některé postupy, které jsou vyžadovány pouze pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu, však mohou být vhodné i v některých zakázkách poskytujících omezenou jistotu. Např. přestože se u zakázek poskytujících omezenou jistotu nevyžaduje získání znalostí kontrolních činností v některých případech, např. jsou-li informace

zaznamenány, zpracovány nebo vykázány pouze v elektronické formě, se odborník může přesto rozhodnout, že je pro zakázku poskytující omezenou jistotu nutné testování kontrol, a tím získání znalostí relevantních kontrolních činností. (viz také odst. A90)

*Nezávislost* (viz odst. 10, 15)

A5. Kodex IESBA volí pro zajištění nezávislosti přístup vycházející z hrozeb a zabezpečovacích prvků. Soulad se základními principy může být potenciálně ohrožen širokou škálou okolností. Mnoho hrozeb spadá do následujících kategorií:

- vlastní zájem, např. nepřiměřená závislosti na celkových odměnách od účetní jednotky,
- vlastní kontrola, např. provádění jiné služby pro účetní jednotku, která přímo ovlivňuje výkaz emisí skleníkových plynů, např. zapojení do kvantifikace emisí účetní jednotky,
- obhajoba, např. jednání jako obhájce jménem účetní jednotky s ohledem na interpretaci příslušných kritérií,
- důvěrný vztah, např. člen týmu provádějícího zakázku je v dlouhodobém spojení či blízkém nebo bezprostředním příbuzenském vztahu se zaměstnancem účetní jednotky, který je v pozici, aby uplatňoval přímý a významný vliv na sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
- zastrašování, např. tlak na nevhodné snížení rozsahu práce prováděný s cílem snížit odměny nebo hrozby ukončení registrace odborníka registračním úřadem, který je spojený s průmyslovou skupinou účetní jednotky.

A6. Zabezpečovací prvky vytvořené profesí, právními předpisy či zabezpečovací prvky v pracovním prostředí mohou eliminovat nebo snížit takové hrozby na přijatelnou úroveň.

*Místní právní předpisy a ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami* (viz odst. 11)

A7. Místní právní předpisy či ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami mohou: zahrnovat další požadavky kromě požadavků tohoto standardu ISAE, vyžadovat, aby byly u všech zakázek provedeny konkrétní postupy, nebo vyžadovat, aby byly postupy prováděny určitým způsobem. Místní právní předpisy či ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami mohou například vyžadovat, aby odborník předložil zprávu ve formátu, která není v souladu s tímto standardem ISAE. Pokud právní předpis předepisuje úpravu nebo znění zprávy o ověření ve formě nebo pojmech, které se významně liší od tohoto standardu ISAE, a odborník dojde k závěru, že dodatečné vysvětlení ve zprávě o ověření nemůže snížit možné nedorozumění, odborník může zvážit, že do zprávy vloží prohlášení, že zakázka není prováděna v souladu s tímto standardem ISAE.

## **Definice**

*Emise* (viz odst. 14(f), příloha č. 1)

- A8. Emise rozsahu 1 mohou zahrnovat stacionární spalování (z paliva spalovaného ve stacionárním zařízení účetní jednotky, jako jsou kotle, spalovací pece, motory a spalovací hořáky), mobilní spalování (z paliva spalovaného v dopravních prostředcích účetní jednotky, jako jsou nákladní automobily, vlaky, letadla a lodě), procesní emise (z fyzikálních nebo chemických procesů, jako je výroba cementu, petrochemické zpracování a vytavování hliníku) a fugitivní emise (záměrné a nezáměrné vypouštění, např. úniky ze spojů a těsnění zařízení a emise z čističek odpadních vod, důlních jam a chladičích věží).
- A9. Téměř všechny účetní jednotky kupují energii ve formě, jako je elektřina, teplo nebo pára; téměř všechny účetní jednotky tedy mají emise rozsahu 2. Emise rozsahu 2 jsou nepřímé, protože k emisím spojeným např. s elektřinou, kterou účetní jednotka nakupuje, dochází v elektrárně, která je za organizační hranicí účetní jednotky.
- A10. Emise rozsahu 3 mohou zahrnovat emise spojené např. se služebními cestami zaměstnanců, outsourcovanými činnostmi, spotřebou fosilních paliv nebo elektřiny potřebné pro využití produktů účetní jednotky, s dobýváním a výrobou materiálů pořizovaných jako vstupy pro procesy účetní jednotky a s dopravou pořízených paliv. Emise rozsahu 3 jsou podrobněji popsány v odstavcích A31-A34.

*Odpočty emisí* (viz odst. 14(g), 17(a)(iii), příloha č. 1)

- A11. V některých případech zahrnují odpočty emisí kredity a povolenky specifické pro určitou jurisdikci, pro něž neexistuje zavedená vazba mezi množstvím emisí povolených kritérii k odpočtu a jakýmkoli snížením emisí, k nimž může dojít v důsledku peněžní úhrady nebo jiné činnosti provedené účetní jednotkou proto, aby si mohla nárokovat odpočty emisí.
- A12. Pokud výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky zahrnuje odpočty emisí, které spadají do rozsahu zakázky, požadavky tohoto standardu ISAE se příslušným způsobem vztahují na odpočty emisí. (viz také odst. A136-A139)

*Pořízená kompenzace* (viz odst. 14(q), příloha č. 1)

- A13. Pokud účetní jednotka koupí kompenzaci od jiné jednotky, tato jiná jednotka může utratit peníze získané z prodeje na projekty snížení emisí (např. nahrazení výroby energie z fosilních paliv obnovitelnými zdroji energie nebo implementace opatření na efektivní využívání energií) nebo na odstranění emisí z ovzduší (např. vysazováním a udržováním stromů, které by jinak vysázeny nebo udržovány nebyly) nebo mohou být tyto prostředky kompenzací za neprovádění činnosti, která by jinak prováděna byla (např. odlesňování nebo ničení lesních porostů). V některých jurisdikcích je možné koupit kompenzace pouze v případě, že již došlo ke snížení emisí nebo zvýšení pohlcení.

*Pohlčení* (viz odst. 14(s), příloha č. 1)

- A14. Pohlčení může být dosaženo skladováním skleníkových plynů v geologických propadech (např. pod zemí) nebo biologických propadech (např. stromech). Pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje pohlčení skleníkových plynů, které by účetní jednotky jinak vypustila do ovzduší, obecně se vykazují ve výkazu emisí skleníkových plynů v hrubé výši, tj. ve výkazu emisí skleníkových plynů jsou kvantifikovány zdroje i propady. Pokud se na pohlčení vztahuje závěr odborníka, požadavky tohoto standardu

ISAE se příslušným způsobem vztahují k těmto pohlcením.

*Významné zařízení* (viz odst. 14(t), 31)

- A15. Jak se zvyšují jednotlivé podíly zařízení na celkových emisích vykázaných ve výkazu emisí skleníkových plynů, zvyšují se běžně i rizika významné (materiální) nepravdnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů. Odborník může u zvoleného měřítka použít procentní podíl jako pomůcku pro identifikaci zařízení, která jsou samostatně významná z důvodu velikosti emisí ve vztahu k celkovým emisím zahrnutým do výkazu emisí skleníkových plynů. Identifikace měřítka a určení procentního podílu, který má být ve vztahu k němu použit, zahrnuje provedení odborného úsudku. Odborník může například vzít v úvahu, že zařízení překračující 15% celkového objemu výroby jsou významná zařízení. Za daných okolností však odborník může na základě uplatnění svého odborného úsudku určit, že je vhodné vyšší nebo nižší procento. Tento případ může nastat, když např. existuje malý počet zařízení, z nichž žádné nemá méně než 15% celkového objemu produkce, ale podle odborného úsudku odborníka jsou ne všechna zařízení významná; nebo pokud existuje řada zařízení, jejichž podíl je nepatrně pod 15% celkového objemu výroby, ale která jsou podle odborného úsudku odborníka významná.
- A16. Odborník může také identifikovat zařízení jako významné z důvodu jeho specifické povahy nebo okolností, z nichž vyplývají konkrétní rizika významné (materiální) nesprávnosti. Zařízení například může používat procesy shromažďování dat nebo kvantifikační techniky odlišné od ostatních zařízení, vyžadovat použití obzvláště složitých nebo specializovaných kalkulací nebo zahrnovat obzvláště složité nebo specializované chemické nebo fyzikální procesy.

**Standard ISAE 3000** (viz odst. 9, 15)

- A17. Standard ISAE 3000 obsahuje řadu požadavků, které se vztahují na všechny ověřovací zakázky, včetně zakázek v souladu s tímto standardem ISAE. V některých případech může tento standard ISAE obsahovat ve vztahu k těmto otázkám dodatečné požadavky nebo vysvětlující materiál.

### **Přijetí a pokračování zakázky**

*Způsobilost* (viz odst. 16(b))

A18. Způsobilost v oblasti skleníkových plynů může zahrnovat:

- obecné znalosti klimatologie, včetně vědeckých procesů, které uvádějí do spojitosti skleníkové plyny a změnu klimatu,
- pochopení, kdo je předpokládaným uživatelem informací obsažených ve výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky a jak pravděpodobně tyto informace použije, (viz odst. A47)
- znalost systémů obchodování s emisními povolenkami a souvisejících tržních mechanismů, je-li to relevantní,
- znalost příslušných právních předpisů, které ovlivňují způsob, jakým má účetní jednotka vykazovat své emise, a mohou také např. stanovovat limit emisí účetní jednotky,

- kvantifikace skleníkových plynů a metody měření včetně souvisejících vědeckých nejistot, nejistot v odhadech a dostupných alternativních metod,
- znalost příslušných kritérií včetně např.:
  - identifikace příslušných emisních faktorů,
  - identifikace takových aspektů kritérií, jež vyžadují provedení významných nebo citlivých odhadů nebo použití významného úsudku,
  - metody použité pro určení organizačních hranic, tj. účetní jednotky, jejichž emise mají být zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů,
  - jaké odpočty emisí smějí být zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky.

A19. Složitost ověřovacích zakázek s ohledem na výkaz emisí skleníkových plynů se liší. V některých případech může být zakázka relativně nekomplikovaná, např. pokud účetní jednotka nemá žádné emise rozsahu 1 a vykazuje pouze emise rozsahu 2 za použití emisního faktoru specifikovaného v nařízení a aplikovaného na spotřebu elektřiny na jednom místě. V takovém případě se může zakázka zaměřit zejména na systém použitý pro vykazání a zpracování údajů o spotřebě elektřiny uvedených na fakturách a aritmetickou aplikaci specifikovaného emisního faktoru. Pokud je však zakázka relativně složitá, bude pravděpodobně vyžadovat odbornou způsobilost při kvantifikaci a vykazování emisí. Konkrétní oblasti kvalifikace, které mohou být pro takové případy relevantní, zahrnují:

Kvalifikaci v oblasti informačních systémů:

- znalost způsobu generování informací o emisích včetně způsobu, jakým jsou údaje zavedeny, zaznamenány, zpracovány, podle potřeby upraveny, porovnávány a vykazovány ve výkazu emisí skleníkových plynů.

Vědeckou a technickou kvalifikaci:

- mapování toku materiálů v průběhu výrobního procesu a doprovodných procesů, které vytvářejí emise, včetně identifikace relevantních bodů, kde jsou generována zdrojová data. To může být zejména důležité při posuzování, zda je identifikace zdrojů emisí účetní jednotky úplná,
- analýza chemických a fyzikálních vztahů mezi vstupy, procesy a výstupy a vztahů mezi emisemi a dalšími proměnnými. Způsobilost pochopit a analyzovat tyto vztahy budou často důležité při navrhování analytických postupů,
- identifikace vlivu nejistoty na výkaz emisí skleníkových plynů,
- znalost zásad a postupů řízení kvality implementovaných ve zkušebních laboratořích, interních i externích,
- zkušenosti se specifickými odvětvími a souvisejícími procesy tvorby a pohlcování emisí. Postupy pro kvantifikaci emisí rozsahu 1 se velmi liší v závislosti na zahrnutých odvětvích a procesech, např. povaha elektrolytických procesů při výrobě hliníku, spalovací procesy při výrobě elektřiny za použití fosilních paliv a chemické procesy při výrobě cementu jsou zcela jiné,
- provoz fyzikálních senzorů, další metody kvantifikace a výběr vhodných emisních faktorů.

*Rozsah výkazu emisí skleníkových plynů a zakázky (viz odst. 17(a))*

A20. Příklady okolností, kdy důvody pro vyčlenění známých zdrojů emisí z výkazu emisí skleníkových plynů nebo vyčlenění zveřejněných zdrojů emisí ze zakázky nemusí být za daných okolností přiměřené, zahrnují případy:

- kdy má účetní jednotka významné emise rozsahu 1, ale do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuje pouze emise rozsahu 2,
- kdy je účetní jednotka součástí většího právního subjektu, který má významné emise, jež nejsou vykazovány kvůli způsobu stanovení organizační hranice, což by pravděpodobně mohlo být pro předpokládané uživatele zavádějící,
- kdy emise, o nichž odborník sestavuje zprávu, představují jen malou poměrnou část celkových emisí zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů.

*Vyhodnocení vhodnosti předmětu zakázky (viz odst. 15)*

A21. Standard ISAE 3000 vyžaduje, aby odborník vyhodnotil vhodnost předmětu zakázky.<sup>13</sup> V případě výkazu emisí skleníkových plynů jsou předmětem zakázky emise účetní jednotky (popř. pohlcení a odpočty emisí). Takový předmět zakázky je vhodný, pokud je mimo jiné možné provádět konzistentní kvantifikaci emisí účetní jednotky za použití vhodných kritérií.<sup>14</sup>

A22. Zdroje skleníkových plynů mohou být kvantifikovány:

- (a) přímým měřením (nebo přímým monitorováním) koncentrace a hmotnostního průtoku skleníkových plynů pomocí průběžného monitorování emisí nebo periodického výběru vzorků nebo
- (b) měřením náhradní činnosti, např. spotřeby paliva, a výpočtem emisí za použití např. rovnic hmotnostní bilance<sup>15</sup>, faktorů emisí specifických pro účetní jednotku nebo průměrných emisních faktorů pro region, zdroj, odvětví nebo proces.

*Vyhodnocení vhodnosti kritérií*

Specificky vytvořená a daná kritéria (viz odst. 17(b))

A23. Vhodná kritéria mají následující charakteristiky: relevance, úplnost, spolehlivost, nestrannost a srozumitelnost. Kritéria mohou být „specificky vytvořená“ nebo „daná“, tj. zakotvená v právních předpisech nebo vydaná oprávněnými či uznávanými expertními orgány, které se řídí transparentním postupem jejich tvorby.<sup>16</sup> Ačkoli je možné předpokládat, že kritéria daná regulátorem jsou relevantní, je-li regulátor předpokládaným uživatelem, určitá daná kritéria mohou být vytvořena pro speciální účel a jejich použití za jiných okolností může být nevhodné. Např. kritéria vytvořená

<sup>13</sup> ISAE 3000, odstavec 18

<sup>14</sup> Rámec, odstavce 34-38, a ISAE 3000, odstavec 19-21

<sup>15</sup> Tj. rovnice množství látek vstupujících do definované hranice a vystupujících z této hranice, např. množství uhlíku v uhlovodíkovém palivu vstupujícího do spalovacího zařízení se rovná množství uhlíku vystupujícího z tohoto zařízení ve formě oxidu uhličitého.

<sup>16</sup> Rámec, odstavce 36-37



regulátorem, která zahrnují emisní faktory pro určitý region, mohou podávat zavádějící informace, jsou-li použita pro emise jiného regionu, nebo kritéria, která jsou navržena pouze pro vykazování určitých regulačních aspektů emisí, mohou být nevhodná pro reportování jiným předpokládaným uživatelům, než je regulátor, který kritéria zavedl.

- A24. Specificky vytvořená kritéria mohou být vhodná, má-li např. účetní jednotka velmi specializované zařízení nebo sdružuje informace o emisích z různých jurisdikcí, kdy se daná kritéria pro tyto jurisdikce liší. Zvláštní pozornost může být nutná při posuzování nestrannosti a dalších charakteristik specificky vytvořených kritérií, zejména pokud podstatným způsobem nevycházejí z daných kritérií obecně používaných v odvětví účetní jednotky nebo regionu nebo nejsou s takovými kritérii konzistentní.
- A25. Příslušná kritéria mohou obsahovat daná kritéria doplněná o zveřejnění specifických hranic, metod, předpokladů, emisních faktorů apod., uvedená ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů. V některých případech nemusí být daná kritéria vhodná ani při doplnění o zveřejnění uvedená ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů, např. pokud nezahrnují záležitosti uvedené v odstavci 17(b).
- A26. Je třeba vzít v úvahu, že vhodnost příslušných kritérií není ovlivněna mírou jistoty, tj. pokud nejsou vhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nejsou vhodná ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak.

*Provozy zahrnuté do organizační hranice účetní jednotky (viz odst. 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))*

- A27. Určování, které provozy vlastněné nebo kontrolované účetní jednotkou mají být zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky, je označováno jako určování organizační hranice účetní jednotky. V některých případech právní předpisy definují hranice účetní jednotky pro vykazování emisí skleníkových plynů pro regulační účely. V jiných případech mohou příslušná kritéria umožňovat volbu mezi různými metodami určování organizační hranice účetní jednotky, kritéria např. mohou umožňovat výběr mezi přístupem, který zajišťuje soulad výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky s její účetní závěrkou, a jiným přístupem, který nakládá např. se společnými podniky nebo přidruženými podniky odlišně. Určování organizační hranice účetní jednotky může vyžadovat analýzu složitých organizačních struktur, např. společných podniků, obchodních sdružení a fondů, a složitých nebo neobvyklých smluvních vztahů. Například zařízení může být vlastněno jednou stranou, provozováno jinou stranou a může zpracovávat materiály pouze pro jinou stranu.
- A28. Určení organizační hranice účetní jednotky se liší od toho, co některá kritéria popisují jako určování „provozní hranice“ účetní jednotky. Provozní hranice se vztahuje k tomu, které kategorie emisí rozsahu 1, 2 a 3 budou do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty, a určuje se po stanovení organizační hranice.

*Dostatečná zveřejnění (viz odst. 17(b)(iv), 74(d))*

- A29. V regulačních režimech zveřejňování jsou pro reportování regulátorovi dostatečná taková zveřejnění, která jsou specifikována v příslušných právních předpisech. V případě dobrovolného vykazování může být nutné zveřejnit ve výkazu emisí skleníkových plynů níže uvedené skutečnosti, aby předpokládaní uživatelé pochopili významné úsudky provedené při sestavování výkazů emisí skleníkových plynů:

- (a) které provozy jsou zahrnuty do organizační hranice účetní jednotky a metoda použitá pro určení takové hranice, pokud příslušná kritéria dovolují volbu mezi různými metodami, (viz odst. A27-A28)
- (b) významné zvolené metody kvantifikace a zásady vykazování včetně:
  - (i) metody použité pro stanovení, které emise v rozsahu 1 a 2 jsou zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A30)
  - (ii) veškeré významné interpretace provedené při uplatnění příslušných kritérií v podmínkách účetní jednotky včetně zdrojů dat, a pokud je povolena volba mezi různými metodami nebo jsou použité metody specifické pro účetní jednotku, zveřejnění použitých metod a zdůvodnění,
  - (iii) jak účetní jednotka určuje, zda je třeba přepracovat dříve vykázané emise,
- (c) kategorizace emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů. Jak je uvedeno v odstavci A14, pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje pohlcení skleníkových plynů, které by účetní jednotka jinak vypustila do ovzduší, běžně jsou tyto emise a pohlcení vykázána ve výkazu emisí skleníkových plynů v hrubé výši, tj. ve výkazu emisí skleníkových plynů je vyčíslen zdroj a propad,
- (d) prohlášení o nejistotách, které se týkají kvantifikace emisí účetní jednotky, včetně jejich příčin, způsobu řešení, vlivů na výkaz emisí skleníkových plynů, a pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje emise v rozsahu 3, vysvětlení (viz odst. A31-A34):
  - (i) povahy emisí v rozsahu 3 včetně toho, že pro účetní jednotku není proveditelné zahrnout do výkazu emisí skleníkových plynů všechny emise v rozsahu 3,
  - (ii) základ pro výběr takových zdrojů emisí v rozsahu 3, které byly zohledněny,
- (e) případné změny v záležitostech uvedených v tomto odstavci nebo jiných záležitostech, které významně (materiálně) ovlivňují srovnatelnost výkazu emisí skleníkových plynů s předcházejícím obdobím (obdobími) nebo základním rokem.

#### Emise rozsahu 1 a 2

A30. Kritéria obvykle vyžadují, aby byly do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty veškeré významné (materiální) emise rozsahu 1, rozsahu 2 nebo rozsahu 1 i 2. Jsou-li některé emise rozsahu 1 nebo rozsahu 2 vyčleněny, je důležité, aby byl ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů zveřejněn základ pro určení, které emise jsou zahrnuty a které vyloučeny, zejména pokud ty zahrnuté pravděpodobně nejsou největší emise, za které je účetní jednotka odpovědná.

#### Emise rozsahu 3

A31. Přestože některá kritéria vyžadují vykázaní konkrétních emisí rozsahu 3, běžněji je začlenění emisí rozsahu 3 dobrovolné, protože by téměř pro každou účetní jednotku bylo neproveditelné, aby se pokusila kvantifikovat své nepřímé emise v plném rozsahu, neboť zahrnují všechny zdroje směrem dolů i nahoru v dodavatelském řetězci účetní jednotky. U některých účetních jednotek poskytuje vykázaní konkrétních kategorií emisí rozsahu 3 předpokládaným uživatelům důležité informace, např. zda jsou emise rozsahu 3 účetní jednotky významně větší než emise rozsahu 1 a rozsahu 2, což může být případ mnoha účetních jednotek v odvětví služeb. V těchto případech může odborník považovat za nevhodné provádět ověřovací zakázku, pokud významné emise

rozsahu 3 nejsou do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty.

- A32. Pokud byly určité emise rozsahu 3 do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty, je důležité, aby byl základ pro volbu, které zdroje zařadit, přiměřený zejména v případě, že zahrnuté emise pravděpodobně nepředstavují největší zdroje, za něž je účetní jednotka odpovědná.
- A33. V některých případech může účetní jednotka uchovávat zdrojová data použitá pro kvantifikaci emisí rozsahu 3. Účetní jednotka například může vést podrobné záznamy jako základ pro kvantifikace emisí souvisejících s cestováním zaměstnanců leteckou dopravou. V některých případech mohou být zdrojová data použitá ke kvantifikaci emisí rozsahu 3 uchovávána v dobře řízeném a přístupném zdroji mimo účetní jednotky. Pokud tomu tak není, může být pravděpodobné, že odborník nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace s ohledem na takové emise rozsahu 3. V takových případech může být vhodné vyloučit tyto zdroje emisí rozsahu 3 ze zakázky.
- A34. Vyloučení emisí rozsahu 3 ze zakázky může být vhodné také v případě, že jsou používané metody kvantifikace významně závislé na odhadech a vedou k vysoké nejistotě ve vykázaných emisích. Například různé metody kvantifikace při odhadování emisí spojených s cestováním leteckou dopravou mohou přinést velmi různé kvantifikace i v případě, že jsou použita stejná zdrojová data. Pokud jsou takové zdroje emisí rozsahu 3 do zakázky začleněny, je důležité, aby byly metody kvantifikace zvoleny objektivně a aby byly plně popsány společně s nejistotami spojenými s jejich používáním.

*Odpovědnost účetní jednotky za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 17(c)(ii), 76(d))*

- A35. Jak je uvedeno v odstavci A70, obavy v určitých zakázkách ohledně podmínek a spolehlivosti záznamů účetní jednotky mohou způsobit, že odborník dojde k závěru, že je nepravděpodobné, že budou k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace na podporu nemodifikovaného závěru ohledně výkazu emisí skleníkových plynů. To může nastat, má-li účetní jednotka málo zkušeností se sestavováním výkazů emisí skleníkových plynů. Za takových okolností může být vhodnější, aby byla kvantifikace a vykazování emisí předmětem dohodnutých postupů nebo konzultací v rámci přípravy ověřovací zakázky v pozdějším období.

*Kdo vytvořil kritéria (viz odst. 17(c)(iii))*

- A36. Pokud byl výkaz emisí skleníkových plynů sestaven pro regulační režim zveřejňování nebo systém obchodování s emisními povolenkami, kde jsou příslušná kritéria a forma reportování předepsány, z okolností zakázky je pravděpodobně patrné, že kritéria vytvořil regulátor nebo orgán pověřený řízením systému. V situacích dobrovolného vykazování však nemusí být jasné, kdo kritéria vytvořil, není-li to uvedeno ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů.

*Změna podmínek zakázky (viz odst. 15, 18)*

- A37. Standard ISAE 3000 vyžaduje, aby odborník nesouhlasil se změnou podmínek zakázky

bez přiměřeného zdůvodnění.<sup>17</sup> Požadavek na změnu rozsahu zakázky nemusí být přiměřeně zdůvodněný, je-li například vznesen proto, aby byly z rozsahu zakázky vyloučeny určité zdroje emisí, protože existuje pravděpodobnost, že závěr odborníka by mohl být modifikován.

### **Plánování** (viz odst. 19)

- A38. Při stanovování celkové strategie zakázky může být vhodné zvážit, jaký důraz je přikládán různým aspektům návrhu a implementace informačního systému pro skleníkové plyny. Například v určitých případech si účetní jednotka může uvědomovat zejména to, že k zajištění spolehlivosti vykazovaných informací potřebuje adekvátní systém vnitřní kontroly, zatímco v jiných případech se účetní jednotka může zaměřit spíše na přesné určení vědeckých, provozních nebo technických charakteristik shromažďovaných informací. A39. Menší zakázky nebo jednodušší zakázky (viz odst. A19) může provádět velmi malý tým provádějící zakázku. V menším týmu je koordinace členů týmu a komunikace mezi nimi jednodušší. Stanovení celkové strategie zakázky pro menší zakázky nebo pro jednodušší zakázky nemusí být složité ani časově náročné. Jako zdokumentovaná strategie zakázky může například sloužit stručné memorandum vycházející z jednání s účetní jednotkou, pokud zahrnuje záležitosti uvedené v odstavci 19.
- A40. Odborník se může rozhodnout, že projedná prvky plánování s účetní jednotkou při určování rozsahu zakázky nebo že napomůže provedení a řízení zakázky (například koordinací některých plánovaných postupů s prací pracovníků účetní jednotky). Ačkoli jsou taková projednávání častá, celková strategie zakázky a plán zakázky jsou odpovědností odborníka. Při projednávání záležitostí zahrnutých do celkové strategie zakázky nebo plánu zakázky je třeba postupovat pečlivě, aby nebyla narušena efektivita zakázky. Například projednávání povahy a načasování podrobných postupů s účetní jednotkou může narušit efektivitu zakázky tím, že budou postupy příliš předvídatelné.
- A41. Provádění ověřovací zakázky je opakující se proces. Jak odborník provádí plánované postupy, získané důkazní informace mohou způsobit, že odborník modifikuje povahu, načasování a rozsah ostatních plánovaných postupů. V některých případech může odborník zaznamenat informace, které se významně liší od informací očekávaných v počátečních fázích zakázky. Například systematické chyby zjištěné při provádění postupů na místě ve vybraných zařízeních mohou naznačovat, že je třeba navštívit i další zařízení.

### *Plánování použití práce expertů nebo jiných odborníků* (viz odst. 19(e))

- A42. Zakázku může provádět multidisciplinární tým, který je tvořen jedním nebo více experty, zejména u relativně složitých zakázek, kdy je pravděpodobné, že bude vyžadována odborná způsobilost pro kvantifikaci a vykazování emisí (viz odst. A19). Standard ISAE 3000 obsahuje řadu požadavků s ohledem na používání práce experta, které je třeba zvážit ve fázi plánování, při určování povahy, načasování a rozsahu zdrojů nezbytných pro provádění zakázky.<sup>18</sup>
- A43. Práce jiného odborníka může být použita např. ve vztahu k továrně nebo jiné formě zařízení ve vzdálené lokalitě, dceřiné společnosti, divizi nebo pobočce v zahraniční

<sup>17</sup> ISAE 3000, odstavec 11

<sup>18</sup> ISAE 3000, odstavce 26-32

jurisdikci nebo společnému podniku či přidruženému podniku. Pokud má tým provádějící zakázku v úmyslu požádat jiného odborníka, aby provedl práci na informacích, které mají být začleněny do výkazu emisí skleníkových plynů, k relevantním zvažovaným aspektům mohou patřit následující:

- zda jiný odborník chápe etické požadavky, které jsou relevantní pro zakázku, a dodržuje je a zejména zda je nezávislý,
- odborná způsobilost jiného odborníka,
- rozsah zapojení týmu provádějícího zakázku do práce jiného odborníka,
- zda jiný odborník působí v regulačním prostředí, který na takového odborníka aktivně dohlíží.

### **Významnost (materialita) při plánování a provádění zakázky**

*Určování významnosti (materiality) při plánování zakázky (viz odst. 20 - 21)*

A44. Kritéria se mohou zabývat pojmem významnosti (materiality) v kontextu sestavení a prezentace výkazu emisí skleníkových plynů. Ačkoli mohou kritéria popisovat významnost (materialitu) různými termíny, pojem významnosti (materiality) obvykle zahrnuje, že:

- nesprávnosti včetně vynechání, jsou považovány za významné (materiální), pokud u nich lze jednotlivě nebo v úhrnu přiměřeně očekávat, že ovlivní příslušná rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě výkazu emisí skleníkových plynů,
- úsudky o významnosti (materialitě) se provádějí ve světle okolních podmínek a jsou ovlivněny velikostí nebo povahou nesprávnosti nebo jejich kombinací,
- úsudky o skutečnostech, které jsou pro předpokládané uživatele výkazu emisí skleníkových plynů významné (materiální), vycházejí ze zvážení běžných informačních potřeb předpokládaných uživatelů jako skupiny. Možný vliv nesprávností na specifické individuální uživatele, jejichž potřeby se mohou velmi lišit, se nezohledňuje.

A45. Rovněž diskuse, je-li v příslušných kritériích obsažena, poskytuje referenční rámec odborníkovi pro určení významnosti (materiality) pro zakázku. Pokud příslušná kritéria neobsahují diskusi k pojmu významnosti (materiality), takový referenční rámec odborníkovi poskytnou výše uvedené charakteristiky.

A46. Stanovení významnosti (materiality) odborníkem je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno tím, jak odborník vnímá společné informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny. V tomto kontextu by měl odborník přiměřeně předpokládat, že předpokládaní uživatelé:

- (a) mají přiměřenou znalost činností souvisejících se skleníkovými plyny a jsou ochotní studovat informace ve výkazu emisí skleníkových plynů s přiměřenou péčí,
- (b) chápou, že výkaz emisí skleníkových plynů je sestaven a ověřován na úrovni významnosti (materiality), a mají znalosti všech pojetí významnosti (materiality) zahrnutých do příslušných kritérií,
- (c) chápou, že kvantifikace emisí zahrnuje nejistotu, (viz odst. A54-A59)
- (d) činí přiměřená rozhodnutí na základě informací ve výkazu emisí skleníkových plynů.

A47. Předpokládání uživatelé a jejich informační potřeby mohou zahrnovat například:

- investory a další dotčené strany, jako jsou dodavatelé, zákazníci, zaměstnanci a širší veřejnost v případě dobrovolných zveřejnění. Jejich informační potřeby se mohou vztahovat k rozhodnutím, zda koupit nebo prodat účetní jednotku, půjčit účetní jednotce, obchodovat s ní nebo být u ní zaměstnán, nebo činit prohlášení k této účetní jednotce nebo dalším osobám, např. politikům,
- účastníky trhu v případě systému obchodování s emisními povolenkami, jejichž informační potřeby se mohou vztahovat k rozhodnutím obchodovat obchodovatelné nástroje (např. povolení, kredity nebo povolenky) vytvořené systémem nebo uvalit pokuty či jiná penále na základě překročení emisí,
- regulátory a tvůrce pravidel v případě regulačního režimu zveřejňování. Jejich informační potřeby se mohou vztahovat k monitorování souladu s režimem zveřejňování a celou řadou vládních politických rozhodnutí souvisejících se zmírňováním a úpravou změny klimatu, obvykle na základě úhrnných informací,
- vedení a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky používající informace o emisích pro strategická a provozní rozhodnutí, např. volba mezi alternativními technologiemi a rozhodnutí o investicích a divesticích při možném očekávání regulačního režimu zveřejňování nebo vstupu do systému obchodování s emisními povolenkami.

Odborník nemusí být schopen identifikovat všechny osoby, které budou číst zprávu o ověření, zejména pokud existuje velký počet osob, které k ní mají přístup. V takových případech, zejména pokud případní čtenáři pravděpodobně mají širokou škálu zájmů s ohledem na emise, lze předpokládané uživatele omezit na hlavní dotčené strany s významnými a společnými zájmy. Předpokládání uživatelé mohou být identifikováni různými způsoby, např. dohodou mezi odborníkem a stranou zakázky nebo právními předpisy.

A48. Úsudky o významnosti (materialitě) jsou prováděny ve světle okolních podmínek a jsou ovlivněny kvantitativními a kvalitativními faktory. Je třeba vzít v úvahu, že rozhodnutí o významnosti (materialitě) nejsou ovlivněna mírou jistoty, tj. významnost (materialita) pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu je stejná jako pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

A49. Při určování významnosti (materiality) je často jako výchozí bod na zvolené měřítko aplikován procentní podíl. Faktory, které mohou ovlivnit identifikaci vhodného měřítka a procentního podílu, zahrnují:

- prvky zahrnuté do výkazu emisí skleníkových plynů (např. emise rozsahu 1, rozsahu 2 a rozsahu 3, odpočty emisí a pohlcení). Měřítkem, které může být v závislosti na okolnostech vhodné, jsou hrubé vykázané emise, tj. úhrn vykázaných emisí rozsahu 1, rozsahu 2 a rozsahu 3 před snížením o odpočty emisí nebo pohlcení. Významnost (materialita) se vztahuje k emisím zahrnutým do závěru odborníka. Proto pokud závěr odborníka nezahrnuje celý výkaz emisí skleníkových plynů, významnost (materialita) se stanoví pouze ve vztahu k části výkazu emisí skleníkových plynů, jež je zahrnuta do závěru odborníka, jako by šlo o celý výkaz emisí skleníkových plynů,

- množství určitého typu emise nebo povaha určitého zveřejnění. V některých případech existují určité typy emisí nebo zveřejnění, u nichž jsou přijatelné nesprávnosti v nižších nebo vyšších hodnotách, než je významnost (materialita) pro výkaz emisí skleníkových plynů jako celek. Odborník například může považovat za vhodné nastavit nižší nebo vyšší významnost (materialita) pro emise z určité jurisdikce nebo pro určitý plyn, rozsah nebo zařízení,
- jak výkaz emisí skleníkových plynů prezentuje relevantní informace, např. zda obsahuje srovnání emisí s předcházejícím obdobím (obdobími), základní rok nebo „limit“, kdy určení významnosti (materiality) ve vztahu ke srovnatelným informacím může představovat relevantní aspekt. Je-li limit relevantní, významnost (materialita) může být stanovena ve vztahu k alokaci limitu účetní jednotkou, je-li nižší než vykazované emise,
- relativní volatilitu emisí. Například pokud se emise mezi obdobími významně liší, může být vhodné nastavit významnost (materialitu) ve vztahu k nižší úrovni rozpětí kolísání, a to i v případě, je-li běžné období vyšší,
- požadavky příslušných kritérií. V některých případech může být u příslušných kritérií nastaven práh přesnosti a kritéria na něj mohou odkazovat jako na významnost (materialitu). Kritéria například mohou obsahovat očekávání, že emise jsou měřeny za použití stanoveného procentního podílu jako „prahu významnosti (materiality)“. V takovém případě práh stanovený těmito kritérii poskytuje odborníkovi referenční rámec při určování významnosti (materiality) pro zakázku.

A50. Kvalitativní faktory mohou zahrnovat:

- zdroje emisí,
- typy zahrnutých plynů,
- kontext, v němž budou informace ve výkazu emisí skleníkových plynů používány (např. zda jsou informace určeny pro použití v systému obchodování s emisními povolenkami, pro předložení regulátorovi nebo pro začlenění do široce distribuované zprávy o udržitelnosti), a typy rozhodnutí, která předpokládání uživatelé pravděpodobně učiní,
- zda existuje jeden nebo více typů emisí nebo zveřejnění, na která se zřejmě soustředí pozornost předpokládaných uživatelů, např. plyny, které kromě toho, že přispívají ke změně klimatu, poškozují ozónovou vrstvu,
- povaha účetní jednotky, její strategie pro oblast změny klimatu a pokrok směrem k souvisejícím cílům,
- odvětví a ekonomické a regulační prostředí, v němž účetní jednotka působí.

*Revize při pokračování zakázky (viz odst. 22)*

A51. Může se stát, že je třeba významnost (materialitu) revidovat v důsledku změny okolností během zakázky (např. vyřazení hlavní části podniku účetní jednotky), nových informací nebo změny ve znalostech odborníka o účetní jednotce a jejích provozech v důsledku provedení postupů. Během zakázky například může vyjít najevo, že skutečné emise jsou pravděpodobně významně odlišné od emisí původně použitých pro stanovení významnosti (materiality). Pokud během zakázky odborník dojde k závěru, že je vhodná

nižší významnost (materialita) pro výkaz emisí skleníkových plynů (a je-li to vhodné, úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) určitých typů emisí nebo zveřejnění) než ta, která byla určena původně, může být nutné revidovat prováděcí významnost (materialitu) a povahu, načasování a rozsah budoucích postupů.

**Znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, a identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti** (viz odst. 23-26)

- A52. Odborník použije odborný úsudek, aby určil míru znalostí a povahu, načasování a rozsah postupů pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, která je vyžadována pro získání přiměřené nebo omezené jistoty. Odborník nejprve zvažuje, zda získané znalosti a identifikace a vyhodnocení rizik jsou dostatečné pro splnění cílů stanovených v tomto standardu ISAE. Hloubka znalostí, kterou odborník vyžaduje, je nižší než ta, kterou má vedení při řízení účetní jednotky, a jak hloubka znalostí, tak povaha, načasování a rozsah postupů pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti jsou nižší pro zakázku poskytující omezenou jistotu než pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu.
- A53. Získávání znalostí a identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti je opakující se proces. Postupy pro získání znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí a pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti samo o sobě neposkytuje dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž je možné založit závěr o ověření.

*Nejistota* (viz odst. 23(b)(i)c, 76(e))

- A54. Proces kvantifikace skleníkových plynů může být zřídka stoprocentně přesný z důvodu:
- (a) *vědecké nejistoty*: ta vzniká kvůli neúplnosti vědeckých poznatků měření skleníkových plynů. Například míra oddělení skleníkových plynů v biologických propadech a hodnoty potenciálu globálního oteplování použité pro kombinování emisí různých plynů a jejich vykazování jako ekvivalentů oxidu siřičitého jsou předmětem neúplných vědeckých poznatků. Míra, do jaké vědecká nejistota ovlivňuje kvantifikaci vykazovaných emisí, je mimo kontrolu účetní jednotky. Možnost, že vědecká nejistota způsobí nepřiměřené odchylky vykazovaných emisí, však může být negována použitím kritérií, která stanoví použití určitých vědeckých předpokladů při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, nebo určitých faktorů, které tyto předpoklady ztělesňují,
  - (b) *nejistoty odhadu (nebo měření)*: ta vyplývá z procesů měření a kalkulace použitých pro kvantifikaci emisí v mezích stávajících vědeckých poznatků. Nejistota odhadu se může vztahovat k údajům, na nichž je odhad založen (např. se mohou vztahovat k nejistotě obsažené v použitých měřicích nařízeních), nebo k metodě včetně případného modelu použitého pro tvorbu odhadu (někdy označovaného jako nejistota modelu a parametru). Stupeň nejistoty odhadu je často kontrolovatelný účetní jednotkou. Snížení stupně nejistoty odhadu může zahrnovat vyšší náklady.
- A55. Skutečnost, že kvantifikace emisí účetní jednotky je předmětem nejistoty, neznamená, že emise účetní jednotky nejsou jako předmět zakázky vhodné. Příslušná kritéria mohou vyžadovat, aby emise rozsahu 2 z elektřiny byly vypočteny aplikací předepsaných



emisních faktorů na počet spotřebovaných kilowatthodin. Předepsaný emisní faktor bude vycházet z předpokladů a modelů, které nemusí být za všech okolností pravdivé. Pokud jsou však předpoklady a modely za daných okolností přiměřené a jsou dostatečně zveřejněné, informace ve výkazu emisí skleníkových plynů bude obvykle možné ověřit.

- A56. Situace v odstavci A55 se mohou lišit od kvantifikace v souladu s kritérii, která používají modely a předpoklady na základě individuálních okolností účetní jednotky. Použití modelů a předpokladů specifických pro účetní jednotku pravděpodobně přinese přesnější kvantifikaci než použití např. průměrných emisních faktorů pro odvětví; zároveň pravděpodobně přinese další rizika významné (materiální) nesprávnosti s ohledem na způsob dosažení modelů a předpokladů specifických pro účetní jednotku. Jak je uvedeno v odstavci A55, pokud jsou předpoklady a modely za daných okolností přiměřené a dostatečně zveřejněné, informace ve výkazu skleníkových plynů bude obvykle možné ověřit.
- A57. V některých případech se však odborník může rozhodnout, že je nevhodné provést ověřovací zakázku, pokud je dopad nejistoty na informace ve výkazu emisí skleníkových plynů velmi vysoký. To může nastat v případě, kdy např. významná část vykázaných emisí účetní jednotky pochází z fugitivních zdrojů (viz odst. A8), které jsou monitorovány, a metody odhadu nejsou dostatečně propracované, nebo pokud významná část vykázaných pohlcení připadá na biologické propady. Je třeba vzít v úvahu, že rozhodnutí, zda za takových okolností provést ověřovací zakázku, není ovlivněno mírou jistoty, tj. pokud to není vhodné pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, není to vhodné ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak.
- A58. Popis povahy, příčin a vlivů nejistot, které ovlivňují výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky, ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů upozorňuje předpokládané uživatele na nejistoty spojené s kvantifikací emisí. To je důležité především v případech, kdy předpokládání uživatelé neurčují kritéria, která mají být použita. Například výkaz emisí skleníkových plynů může být dostupný široké škále předpokládaných uživatelů, ačkoli použitá kritéria byla vytvořena pro konkrétní regulační účel.
- A59. Protože nejistota je významnou vlastností všech výkazů emisí skleníkových plynů, odstavec 76(e) vyžaduje, aby tato skutečnost byla uvedena ve zprávě o ověření bez ohledu na to, jaká zveřejnění jsou zahrnuta do vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů.<sup>19</sup>

#### *Účetní jednotka a její prostředí*

Přerušení provozu (viz odst. 23(b)(iii))

- A60. Přerušení mohou zahrnovat incidenty, jako je vyřazení z provozu, které může nastat neočekávaně nebo může být plánováno, např. jako součást plánu údržby. V některých případech může mít provoz přerušovanou povahu, např. pokud je zařízení využíváno jen ve špičce.

Cíle a strategie související se změnou klimatu (viz odst. 23(e))

- A61. Zvažování strategie účetní jednotky související se změnou klimatu, pokud existuje, a souvisejících ekonomických, regulačních, fyzických a reputačních rizik, mohou odborníkovi pomoci identifikovat rizika významné (materiální) nesprávnosti. Například

<sup>19</sup> Viz také ISAE 3000, odstavec 49(e)

pokud se účetní jednotka zavázala, že bude uhlíkově neutrální, může to být pobídka k podhodnocení emisí, aby se zdálo, že bylo cíle dosaženo v deklarovaném časovém rámci. Naopak pokud účetní jednotka očekává, že bude v budoucnu předmětem regulovaného systému obchodování s emisními povolenkami, může to být pobídka pro prozatímní nadhodnocení emisí, aby se zvýšila možnost, že účetní jednotka na počátku systému získá větší povolenky.

*Postupy pro získání znalostí, identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odst. 24)*

A62. Ačkoli je odborník povinen provádět všechny postupy uvedené v odstavci 24 v průběhu získávání požadovaných znalostí o účetní jednotce, nemusí provádět všechny postupy pro každý aspekt znalosti.

*Analytické postupy pro získání znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí a identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odst. 24(b))*

A63. Analytické postupy prováděné pro získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí a pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti mohou zjistit aspekty účetní jednotky, jichž si odborník nebyl vědom, a mohou pomoci při vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti s cílem poskytnout základ pro návrh a implementaci reakcí na vyhodnocená rizika. Analytické postupy mohou zahrnovat například srovnání emisí skleníkových plynů z různých zařízení s výrobními údaji těchto zařízení.

A64. Analytické postupy mohou pomoci identifikovat existenci neobvyklých událostí a výše, poměrné ukazatele a trendy, které by mohly naznačovat skutečnosti, jež mají dopady na zakázku. Identifikované neobvyklé nebo nečekané vztahy mohou odborníkovi pomoci při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.

A65. Pokud však takové analytické postupy používají údaje agregované na vysoké úrovni (což může nastat v situaci, kdy jsou analytické postupy prováděny pro získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí a pro identifikaci a posouzení rizik významné (materiální) nesprávnosti), výsledky těchto analytických postupů poskytnou pouze obecný počáteční náznak, zda může existovat významná (materiální) nesprávnost. V takových případech tedy posouzení dalších důkazních informací, které byly shromážděny při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti, společně s výsledky těchto analytických postupů mohou odborníkovi pomoci pochopit a vyhodnotit výsledky analytických postupů.

*Pozorování a inspekce (viz odst. 24(c))*

A66. Pozorování obsahuje prohlídku procesu nebo postupu prováděného ostatními, např. odborník pozoruje, jak pracovníci účetní jednotky kalibrují monitorovací zařízení nebo jak jsou vykonávány kontrolní činnosti. Pozorování přináší důkazní informace o provádění procesu nebo postupu, ale je omezeno na okamžik v čase, kdy pozorování probíhá, a skutečností, že chování ve chvíli, kdy dochází z pozorování, může ovlivnit způsob, jakým je proces nebo postup prováděn.

A67. Inspekce zahrnuje:

(a) prozkoumání záznamů a dokumentů, interních nebo externích, v papírové formě, elektronické formě nebo na jiných médiích, např. kalibrační záznamy

monitorovacího zařízení. Inspekce záznamů nebo dokumentů poskytují důkazní informace různého stupně spolehlivosti, v závislosti na jejich povaze a zdroji, a v případě interních záznamů a dokumentů na efektivitě kontrol během výroby, nebo

(b) fyzickou prohlídku, např. kalibračního zařízení.

A68. Pozorování a inspekce mohou podporovat dotazování vedení a ostatních a mohou také poskytovat informace o účetní jednotce a jejím prostředí. Příklady takových postupů zahrnují pozorování nebo inspekce:

- provozu účetní jednotky. Pozorování procesů a zařízení, včetně monitorovacích, v závodech může být relevantní zejména v případě, kdy jsou do výkazu emisí skleníkových plynů zařazeny významné emise rozsahu 1,
- dokumentů (např. plánů a strategií snížení emisí), záznamů (např. kalibračních záznamů a výsledků zkušebních laboratoří) a manuálů podrobně popisujících postupy sběru informací a vnitřní kontrolní systém,
- zpráv sestavených pro vedení a osoby pověřené správou a řízením, např. interní nebo externí zprávy s ohledem na systémy účetní jednotky pro řízení ochrany životního prostředí,
- zpráv sestavených vedením (např. čtvrtletní zprávy vedení) a osobami pověřenými správou a řízením (např. zápisy z jednání představenstva).

*Získání znalostí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky (viz odst. 25O-26P)*

A69. V rámci zakázky poskytující omezenou jistotu nemusí odborník získávat znalosti o všech složkách systému vnitřní kontroly účetní jednotky relevantních pro kvantifikaci a vykazování emisí, jako je jeho povinnost při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu. Odborník není povinen vyhodnocovat návrh kontrol a určovat, zda byly implementovány. Proto při zakázce poskytující omezenou jistotu často nebude nutné získávat podrobné znalosti těchto složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, zatímco může být často vhodné dotazovat se účetní jednotky na kontrolní činnosti a monitorování kontrol relevantních pro kvantifikaci a vykazování emisí.

A70. Odborníkovy znalosti relevantních složek vnitřního kontrolního systému mohou způsobit pochybnosti, zda má odborník k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace pro dokončení zakázky. Například: (viz také odst. A71-A72, A92-A93 a A96)

- obavy o bezúhonnost osob sestavujících výkaz skleníkových plynů mohou být natolik vážné, že mohou způsobit, že odborník dojde k závěru, že riziko chybné interpretace výkazu skleníkových plynů vedením je takové, že zakázku není možné provést,
- obavy, že stav a spolehlivost záznamů účetní jednotky mohou způsobit, že odborník dojde k závěru, že je nepravděpodobné, že budou k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace na podporu nemodifikovaného závěru o výkazu skleníkových plynů.

*Kontrolní činnosti relevantní pro zakázku (viz odst. 25P(d))*

A71. Úsudek odborníka o tom, zda jsou konkrétní kontrolní činnosti relevantní pro zakázku, mohou být ovlivněny úrovní zpracovanosti, dokumentace a formálnosti informačního

systemu účetní jednotky včetně souvisejících podnikových procesů relevantních pro vykazování emisí. Jak se vykazování emisí vyvíjí, můžeme očekávat, že se budou stejně vyvíjet i propracovanost, dokumentace a formálnost informačních systémů a souvisejících kontrolních činností relevantních pro kvantifikaci a vykazování emisí.

- A72. V případě velmi malých účetních jednotek nebo nevyspělých informačních systémů budou pravděpodobně konkrétní kontrolní činnosti nevyvinuté, méně zdokumentované a mohou existovat pouze neformálně. V takovém případě je méně pravděpodobné, že odborník bude považovat za nezbytné získat znalosti konkrétních kontrolních činností, aby mohl vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti a navrhnout další postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Na druhou stranu se u některých regulovaných systémů může vyžadovat formální dokumentace informačního systému a kontrolních činností a schválení jejich návrhu regulátorem. Dokonce i v těchto případech však nemusí být zdokumentovány všechny relevantní datové toky a související kontroly. Může být např. pravděpodobnější, že jsou kontrolní činnosti zaměřené na sběr zdrojových dat z průběžného monitorování propracované, dobře zdokumentované a formálnější než kontrolní činnosti zaměřené na následné zpracování a vykazování údajů (viz také odst. A70, A92-A93 a A96).

*Další zakázky prováděné pro účetní jednotku (viz odst. 27)*

- A73. Informace získané z jiných zakázek prováděných pro účetní jednotku se mohou vztahovat např. k aspektům kontrolního prostředí účetní jednotky.

*Provádění postupů na místě v zařízeních účetní jednotky (viz odst. 31)*

- A74. Provádění pozorování, inspekce a dalších postupů na místě v zařízení (často označované jako „návštěva místa“) může být důležité při získávání znalostí o účetní jednotce, které odborník rozvíjí prováděním postupů v ústředí. Jelikož je možné očekávat, že znalosti odborníka o účetní jednotce a identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti budou obsažnější v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu než v případě zakázky poskytující omezenou jistotu, počet zařízení, v nichž se postupy provádějí na místě, budou zpravidla větší v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu než v případě zakázky poskytující omezenou jistotu.
- A75. Provádění postupů na místě v zařízení (nebo angažování jiného odborníka, aby tyto postupy jménem odborníka provedl) může být součástí plánování při provádění postupů pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti nebo při reagování na vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti. Provádění postupů ve významných zařízeních je často zvláště významné v případě, že se zakázka provádí poprvé, s ohledem na úplnost zdrojů rozsahu 1 a propadů zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů a při stanovování, zda jsou systémy účetní jednotky pro sběr a zpracování dat a její techniky odhadu vhodné vzhledem k základním fyzickým procesům a související nejistotě.
- A76. Jak je uvedeno v odstavci A74, provádění postupů na místě v zařízení může být důležité při budování na znalostech o účetní jednotce, které odborník rozšiřuje prováděním postupů v ústředí. Pro řadu zakázek poskytujících přiměřenou jistotu bude odborník také považovat za nezbytné provést postupy na místě na každém významném zařízení, aby mohl reagovat na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, zejména pokud má účetní jednotka významná zařízení s emisemi rozsahu 1. V případě zakázek poskytujících omezenou jistotu, kdy má účetní jednotka řadu významných zařízení s emisemi rozsahu 1, nemusí být možné získat smysluplnou míru jistoty, aniž by

odborník provedl postupy na vybraných významných zařízeních. Má-li účetní jednotka významná zařízení s emisemi rozsahu 1 a odborník určí, že on sám (nebo jiný odborník jeho jménem) nemůže provést účinné a účelné postupy na místě v zařízení, mohou alternativní postupy zahrnovat jeden nebo více z následujících příkladů:

- revize zdrojových dokumentů, diagramů energetických toků a diagramů materiálových toků,
- analýza dotazníkových odpovědí od vedení zařízení,
- přezkoumání satelitního zobrazení zařízení.

A77. Pro získání dostatečného pokrytí celkových emisí, zejména v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu, se může odborník rozhodnout, že je vhodné provést postupy na místě na vybraných zařízeních, která nejsou významná. Faktory, které jsou pro takové rozhodnutí relevantní, zahrnují:

- povahu emisí na různých zařízeních. Např. je pravděpodobnější, že si odborník zvolí k návštěvě spíše zařízení s emisemi rozsahu 1 než zařízení pouze s emisemi rozsahu 2. Ve druhém případě je pravděpodobnějším primárním zdrojem důkazních informací přezkoumání faktur za energii v ústředí,
- počet a velikost zařízení a jejich podíl na celkových emisích,
- zda tato zařízení používají různé procesy nebo procesy používající různé technologie. V takovém případě může být vhodné provést postupy na místě ve vybraných zařízeních za použití různých postupů nebo technologií,
- metody použité v různých zařízeních pro shromažďování informací o emisích,
- zkušenosti relevantních zaměstnanců v různých zařízeních,
- střídání zvolených zařízení v čase.

*Interní audit (viz odst. 32)*

A78. Interní audit účetní jednotky je pravděpodobně relevantní pro zakázku, pokud povaha odpovědností a činnosti interního auditu souvisí s kvantifikací a vykazováním emisí a odborník předpokládá, že použije práci interního auditu pro modifikaci povahy nebo načasování či ke snížení rozsahu postupů, které mají být provedeny.

*Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 33O(a)33P(a))*

A79. Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů odkazují na rizika, která se ve všech ohledech vztahují k výkazu emisí skleníkových plynů jako celku. Rizika této povahy nejsou nutně rizika identifikovatelná s určitým typem emisí nebo úrovní zveřejnění. Představují spíše okolnosti, které mohou zvyšovat rizika významné (materiální) nesprávnosti obecněji, např. potlačování vnitřních kontrol vedením. Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni výkazu skleníkových plynů mohou být relevantní zejména pro úvahy odborníka o rizicích významné (materiální) nesprávnosti vyplývajících z podvodu.

A80. Rizika na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů mohou zejména vyplývat z nedostatečného kontrolního prostředí. Nedostatky jako např. chybějící způsobilost

vedení mohou mít ve všech ohledech vliv na výkaz emisí skleníkových plynů a mohou vyžadovat celkovou reakci odborníka. Jiná rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů mohou např. zahrnovat:

- nedostatečné, špatně řízené nebo špatně zdokumentované mechanismy sběru dat, kvantifikace emisí a sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
- chybějící způsobilost zaměstnanců při sběru dat, kvantifikaci emisí a sestavování emisí skleníkových plynů,
- nedostatečné zapojení vedení do kvantifikace emisí a sestavování výkazů emisí skleníkových plynů,
- selhání přesné identifikace všech zdrojů skleníkových plynů,
- riziko podvodu, např. v souvislosti s trhy pro obchodování s emisními povolenkami,
- prezentace informací zahrnujících předcházející období, které nejsou sestaveny na konsistentním základě, např. kvůli změnám hranicím nebo změnám v metodách měření,
- zavádějící prezentace informací ve výkazu emisí skleníkových plynů, např. přehnané zdůraznění určitých příznivých údajů nebo trendů,
- nekonsistentní metody kvantifikace a pravidel a postupů vykazování, včetně různých metod určování organizační hranice, v různých zařízeních,
- chyby při převádění jednotek při konsolidaci informací ze zařízení,
- nedostatečné zveřejnění vědecké nejistoty a klíčových předpokladů ve vztahu k odhadům.

*Použití tvrzení (viz odst. 33O(b)-33P(b))*

A81. Tvrzení odborník používá v zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu a mohou být použita i při zakázkách poskytujících omezenou jistotu pro zvážení různých typů potenciálních nesprávností, které se mohou objevit.

A82. Při prohlašování, že je výkaz emisí skleníkových plynů v souladu s příslušnými kritérii, účetní jednotka provádí implicitní nebo explicitní tvrzení o kvantifikaci, prezentaci a zveřejnění emisí. Tvrzení spadají do následujících kategorií a mohou mít následující formu:

(a) tvrzení o kvantifikaci emisí pro období, které je předmětem ověření:

- (i) výskyt – emise, které byly vykázány, se vyskytly a vztahují se k účetní jednotce,
- (ii) úplnost – veškeré emise, které mají být vykázány, vykázány byly (viz odst. A30-A34, kde je popsána úplnost s ohledem na různé rozsahy),
- (iii) přesnost – kvantifikace emisí byla vhodně vykázána,
- (iv) vykázání v příslušném období – emise byly vykázány ve správném účetním období,
- (v) klasifikace – emise byly vykázány jako správný typ,

(b) tvrzení o prezentaci a zveřejnění:

- (i) výskyt a odpovědnost – zveřejněné emise a další záležitosti se vyskytly a vztahují se k účetní jednotce,
- (ii) úplnost – veškerá zveřejnění, která měla být zahrnuta do výkazu emisí skleníkových plynů, do něj zahrnuta byla,
- (iii) klasifikace a pochopitelnost – informace o emisích jsou vhodně prezentovány a popsány a zveřejněné informace jsou jasně vyjádřeny,
- (iv) přesnost a kvantifikace – kvantifikace emisí a souvisejících informací zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů jsou vhodně zveřejněné,
- (v) konzistentnost – zásady kvantifikace jsou konzistentní se zásadami použitými v předcházejících obdobích nebo jsou změny oprávněné a byly řádně použity a dostatečně zveřejněny; případné srovnávací informace jsou takové, jaké byly vykázány v předcházejícím období, nebo byly vhodně přepracovány.

*Spoléhání na vnitřní kontrolní systém (viz odst. 33P)*

A83. Pokud vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti odborníkem na úrovni tvrzení obsahuje očekávání, že kontroly fungují účinně (tj. odborník se hodlá spolehnout na provozní účinnost kontrol při určování povahy, načasování a rozsahu jiných postupů), odborník musí podle odstavce 38P navrhnout a provést testy provozní účinnosti těchto kontrol.

*Příčiny rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odst. 34)*

Podvod (viz odst. 28, 34(a))

A84. Nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů mohou vznikat podvodem nebo chybou. Rozlišujícím faktorem mezi podvodem a chybou je, zda je činnost, jejímž výsledkem je nesprávnost výkazu emisí skleníkových plynů, úmyslná nebo neúmyslná.

A85. Podněty pro úmyslnou nesprávnost výkazu emisí skleníkových plynů mohou vzniknout např. v případě, že je významná část odměny osob, které jsou přímo zapojeny do procesu vykazování emisí nebo mají příležitost ho ovlivnit, závislá na dosažení agresivních cílů v oblasti skleníkových plynů. Jak je uvedeno v odstavci A61, další pobídky pro nadhodnocení nebo podhodnocení emisí mohou vyplývat ze strategie účetní jednotky pro změnu klimatu a souvisejících ekonomických, regulačních, fyzických a reputačních rizik.

A86. Ačkoli je podvod široký právní pojem, pro účely tohoto standardu ISAE se odborník zabývá podvodem, které způsobuje významnou (materiální) nesprávnost ve výkazu emisí skleníkových plynů. Ačkoli odborník může mít podezření na výskyt podvodu nebo ho ve vzácných případech identifikovat, neprovádí právní určení, zda k podvodu skutečně došlo.

Nesoulad s právními předpisy (viz odst. 34(b), 78(c))

A87. Tento standard ISAE rozlišuje odpovědnosti odborníka ve vztahu k dodržování dvou následujících různých kategorií právních předpisů:

- (a) ustanovení právních předpisů, u nichž se obecně připouští přímý vliv na určení významných (materiálních) částek a zveřejnění ve výkazu emisí skleníkových plynů tak, že určují vykazovaná množství a zveřejněné údaje ve výkazu emisí skleníkových plynů. Odstavec 34(b) vyžaduje, aby odborník zvážil pravděpodobnost významné (materiální) nesprávnosti v důsledku nesouladu s ustanoveními takových právních předpisů při provádění postupů vyžadovaných v odstavcích 33O a 33P,
- (b) ostatní právní předpisy bez přímého vlivu na určení množství a zveřejňovaných údajů ve výkazu emisí skleníkových plynů, ale jejichž dodržení může být zásadní pro provozní aspekty podniku, pro schopnost účetní jednotky pokračovat v podnikatelské činnosti a pro vyhnutí se významným (materiálním) penále (např. dodržení podmínek provozní licence nebo dodržení nařízení na ochranu životního prostředí). Udržování profesního skepticismu v průběhu zakázky, jak vyžaduje standard ISAE 3000<sup>20</sup>, je důležité pro zachování ostražitosti vůči možnosti, že postupy aplikované pro účel formování závěru o výkazu emisí skleníkových plynů mohou odborníka upozornit na případy identifikovaného nebo domnělého nesouladu s takovými právními předpisy.

Další příčiny rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odst. 34)

A88. Příklady faktorů, na něž se odkazuje v odstavci 34(c)-(k):

- (a) vynechání jednoho nebo více zdrojů emisí je pravděpodobnější pro zdroje, které jsou méně zřejmé a mohou být přehlédnuty, např. fugitivní emise,
- (b) významné ekonomické a regulační změny mohou zahrnovat např. zvýšení cílů v oblasti obnovitelných zdrojů nebo významné cenové změny pro povolenky v systému obchodování s emisními povolenkami, které mohou vést např. ke zvýšení rizika špatné klasifikace zdrojů u výrobců elektrické energie,
- (c) povaha provozu účetní jednotky může být složitá (může např. zahrnovat více nesourodých zařízení a procesů), přerušovaná (např. výroba elektřiny při zatížení ve špičce) nebo mohou mít za následek, že je vztahů mezi emisemi účetní jednotky a jinými úrovněmi měřitelné činnosti (např. závod na výrobu kobaltu a niklu) málo nebo jsou slabé. V takových případech může být možnost smysluplných analytických postupů významně snížena.

Změny provozu nebo hranic (např. zavedení nových postupů nebo prodej, pořízení nebo outsourcing zdrojů emisí nebo pohlcovacích propadů) mohou přinést rizika významné (materiální) nesprávnosti (např. z neznalosti kvantifikačních nebo výkazních postupů). Zároveň může dojít k dvojímu počítání zdroje emisí nebo pohlcovacího propadu z důvodu nedostatečné koordinace při identifikaci zdrojů a propadů u složité instalace,

- (d) výběr nevhodné kvantifikační metody (např. kalkulace emisí rozsahu 1 za použití emisního faktoru, je-li k dispozici přesnější přímá metoda měření, která by byla vhodnější). Výběr vhodné kvantifikační metody je zvláště důležité, pokud došlo ke změně metody, protože předpokládání uživatelé se často zajímají o trendy emisí v čase nebo v poměru k základnímu roku. Některá kritéria mohou vyžadovat, aby se měnily kvantifikační metody pouze v případě, kdy má být použita přesnější metoda. K dalším faktorům souvisejícím s povahou kvantifikačních metod patří:

<sup>20</sup> ISAE 3000, odstavec 14



- nesprávná aplikace kvantifikační metody, např. neprovedení kalibrace měřidel nebo neprovádění odečtů dostatečně často nebo použití emisního faktoru, který není za daných okolností vhodný. Emisní faktor může být např. predikován na základě předpokladu průběžného používání a nemusí být vhodných k použití po vyřazení z provozu,
  - složitost kvantifikačních metod, které budou pravděpodobně zahrnovat vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti, např. rozsáhlá nebo komplexní matematická manipulace se zdrojovými daty (např. použití složitých matematických modelů), rozsáhlé použití faktorů změny stavu (např. faktory pro přeměnu množství tekutiny na množství plynu) nebo rozsáhlé použití převodních faktorů (např. převedení imperiálních měrných jednotek na metrické jednotky),
  - změny kvantifikačních metod nebo vstupních proměnných (např. je-li použita kvantifikační metoda založena na obsahu uhlíku v biomase a složení použité biomasy během období se změní),
- (e) významné neběžné emise nebo úsudkové záležitosti jsou zdrojem většího rizika významné (materiální) nesprávnosti ve vztahu k běžným, nesložitým emisím, které jsou předmětem systematické kvantifikace a vykazování. Neběžné emise jsou takové, které jsou neobvyklé svou velikostí nebo povahou a které se proto objevují zřídka (např. jednorázové události, jako je chybná funkce závodu nebo velký únik). Úsudkové záležitosti mohou zahrnovat vytvoření subjektivních odhadů. Rizika významné (materiální) nesprávnosti mohou být větší např. z důvodu následujících skutečností:
- větší zásah vedení do specifikace kvantifikačních metod nebo způsobu vykazování,
  - větší manuální zásahy pro sběr a zpracování údajů,
  - složité kalkulační nebo kvantifikační metody a zásady výkaznictví,
  - povaha neběžných emisí, které mohou účetní jednotce ztěžovat implementaci účinných kontrol rizik,
  - kvantifikační metody a zásady vykazování odhadů mohou být předmětem odlišné interpretace,
  - vyžadované úsudky mohou být subjektivní nebo složité,
- (f) začlenění emisí rozsahu 3, kdy zdrojová data použitá při kvantifikaci nejsou uchovávaná účetní jednotkou nebo kdy běžně používané kvantifikační metody jsou nepřesné nebo vedou k velkým odchylkám ve vykazovaných emisích (viz. odst. A31-A34),
- (g) záležitosti, které může odborník zvažovat při získávání znalostí o tom, jak účetní jednotka provádí významné odhady, a o údajích, na nichž jsou založeny, mohou zahrnovat např.:
- pochopení údajů, na nichž jsou založeny odhady,
  - metoda, včetně modelu, je-li to relevantní, použitá při tvorbě odhadů,
  - relevantní aspekty kontrolního prostředí a informačního systému,
  - zda účetní jednotka využila experta,

- předpoklady v rámci odhadů,
- zda došlo nebo mělo dojít ke změně metod provádění odhadů oproti předcházejícímu období, a pokud ano, proč,
- zda, a pokud ano, jak účetní jednotka vyhodnotila dopad nejistoty odhadů na výkaz emisí skleníkových plynů, včetně toho:
  - zda, a pokud ano, jak účetní jednotka zvažila alternativní předpoklady nebo výsledky, např. provedením citlivostní analýzy pro určení vlivu změn na předpoklady odhadu,
  - jak účetní jednotka určuje odhad, pokud analýza naznačuje řadu variant výsledků,
  - zda účetní jednotka monitoruje výsledky odhadů provedených v předcházejícím období a zda vhodně zareagovala na výsledky monitorování.

A89. Příklady dalších faktorů, které mohou vést k rizikům významné (materiální) nesprávnosti, zahrnují:

- lidskou chybu při kvantifikaci emisí, jejíž výskyt je pravděpodobnější, pokud pracovníci neznají procesy emisí nebo vykazování údajů nebo v nich nejsou řádně vyškoleni,
- nevhodné spoléhání se na špatně navržený informační systém, který může mít málo účinných kontrol, například použití tabulkových procesorů bez dostatečných kontrol,
- manuální úpravu jinak automaticky vykazovaných úrovní činnosti, např. manuální vstup může být vyžadován, dojde-li k přetížení měřidla spalování,
- významný externí vývoj, např. zvýšený veřejný zájem o určité zařízení.

### **Celkové reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a další postupy**

*Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu (viz odst. 8, 35-41P, 42O-42P, 46)*

A90. Protože úroveň jistoty získaná při zakázkách poskytujících omezenou jistotu je nižší než při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu, postupy, které odborník provede při zakázce poskytující omezenou jistotu, budou mít oproti zakázce poskytující přiměřenou jistotu jinou povahu a menší rozsah. Primární rozdíly mezi celkovými reakcemi odborníka na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti a další postupy pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu ohledně výkazu emisí skleníkových plynů jsou následující:

- (a) *důraz kladený na povahu různých postupů*: důraz kladený na povahu různých postupů jako zdroje důkazních informací se bude pravděpodobně lišit v závislosti na okolnostech zakázky. Například:
- odborník může usoudit, že je za podmínek konkrétní zakázky poskytující omezenou jistotu vhodné klást větší důraz na dotazování pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a relativně menší důraz na testy kontrol a získání

důkazních informací z externích zdrojů než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu,

- pokud účetní jednotka používá zařízení pro průběžné měření ke kvantifikaci emisních toků, odborník se může rozhodnout, že při zakázce poskytující omezenou jistotu bude reagovat na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti dotazováním na frekvenci kalibrování zařízení. Za stejných okolností se může odborník u zakázky poskytující přiměřenou jistotu rozhodnout pro prověření záznamů účetní jednotky o kalibraci zařízení nebo nezávislé prověření kalibrace,
  - pokud účetní jednotka spaluje uhlí, odborník se může rozhodnout, že v rámci zakázky poskytující přiměřenou jistotu provede nezávislou analýzu vlastností uhlí, ale v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu se může rozhodnout, že dostatečnou reakcí na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti je prověření záznamů účetní jednotky o výsledcích laboratorních zkoušek,
- (b) *rozsah dalších postupů:* rozsah dalších postupů prováděných při zakázkách poskytujících omezenou jistotu je menší než při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu, což může zahrnovat:
- snížení počtu položek, které mají být prověřeny, např. snížení velikosti vzorků pro testy podrobných údajů,
  - provedení menšího počtu postupů (např. provedení pouze analytických postupů za podmínek, kdy by se při zakázce poskytující přiměřenou jistotu prováděly analytické postupy i testy detailních údajů) nebo
  - provedení postupů na místě v menším počtu zařízení,
- (c) *povaha analytických postupů:* při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu zahrnují analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti vytvoření očekávání množství nebo poměrných ukazatelů, které jsou dostatečně přesné pro identifikaci významných (materiálních) nesprávností. Naopak při zakázkách poskytujících omezenou jistotu jsou analytické postupy často navrženy tak, aby spíše podporovaly očekávání o směřování trendů, vztahů a poměrných ukazatelů, než aby identifikovaly nesprávnosti na úrovni očekávané přesnosti při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu.<sup>21</sup>

Jsou-li identifikována významná kolísání, vztahy nebo rozdíly, vhodné důkazní informace v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu mohou být často získány dotazováním účetní jednotky a zvážením reakcí obdržených ve světle známých okolností zakázky, aniž by byly získány další důkazní informace, jak vyžaduje odstavec 43P(a) v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Při provádění analytických postupů v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu může odborník např.:

- použít údaje, které jsou agregovány na vyšší úrovni, např. údaje na regionální úrovni, nikoli na úrovni zařízení, nebo údaje za měsíc, nikoli za týden,
- použít údaje, které nebyly předmětem samostatných postupů pro testování spolehlivosti ve stejném rozsahu jako při zakázce poskytující přiměřenou jistotu.

<sup>21</sup> Tak tomu nemusí být vždy. Např. za určitých okolností může odborník sestavit přesné očekávání na základě pevných fyzikálních a chemických vztahů i při zakázce poskytující omezenou jistotu.

*Celkové reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti (viz odst. 35)*

A91. Celkové reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů mohou zahrnovat:

- zdůraznění potřeby udržovat profesní skepticismus pracovníkům provádějícím ověření,
- jmenování zkušenějších zaměstnanců nebo těch, kteří mají speciální dovednosti, nebo použití expertů,
- poskytování většího dohledu,
- zahrnutí dalších prvků nepředvídatelnosti do výběru dalších postupů, které mají být prováděny,
- provádění obecných změn povahy, načasování a rozsahu postupů, např. provádění postupů ke konci období místo k mezitímnímu datu nebo modifikace povahy postupů pro získání přesvědčivějších důkazních informací.

A92. Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů, a tím i celkových reakcí odborníka, je ovlivněno tím, jak odborník chápe kontrolní prostředí. Účinné kontrolní prostředí může odborníkovi dovolovat více důvěřovat vnitřnímu kontrolnímu systému a spolehlivosti důkazních informací generovaných interně v rámci účetní jednotky a umožnit mu např. provést některé postupy spíše k mezitímnímu datu než ke konci období. Nedostatky kontrolního prostředí však mají negativní vliv. Odborník může reagovat na neúčinné kontrolní prostředí tím, že:

- provede více postupů ke konci období než k mezitímnímu datu,
- získá obsažnější důkazní informace z jiných postupů, než jsou testy kontrol,
- zvýší velikost vzorků a rozsah postupů, např. počet zařízení, kde jsou postupy prováděny.

A93. Tato posouzení však mají významný vliv na obecný přístup odborníka, např. poměrný důraz na testy kontrol a jiné postupy (viz také odst. A70-A72 a A96).

*Příklady dalších postupů (viz odst. 370-37P, 40P)*

A94. Další postupy mohou zahrnovat například:

- testování provozní účinnosti kontrol při sběru a zaznamenávání údajů o činnosti, např. kilowatthodiny nakoupené elektřiny,
- odsouhlasení emisních faktorů pro vhodné zdroje (např. státní publikace) a zvážení jejich použitelnosti za daných okolností,
- revize dohod o společném podniku nebo jiných smluv relevantních pro určení organizační hranice účetní jednotky,
- sesouhlasení zaznamenaných údajů např. s počítačem kilometrů u vozidel vlastněných účetní jednotkou,
- opakované provedení kalkulací (např. kalkulací hmotnostní nebo energetické bilance) a sesouhlasení zjištěných rozdílů,
- provedení odečtů zařízení průběžného monitorování,

- pozorování nebo opakované provedení fyzických měření, např. měření hladiny oleje v nádrži pomocí měřky,
- analýza nezávadnosti a vhodnosti jedinečných měření nebo kvantifikačních technik zejména složitých metod, které mohou zahrnovat např. recyklační nebo uzavřené zpětnovazební obvody,
- výběr vzorků a nezávislá analýza charakteristik materiálů, jako je uhlí, nebo pozorování technik výběru vzorků účetní jednotky a revize záznamů výsledků laboratorních zkoušek,
- kontrola přesnosti kalkulací a vhodnosti použitých kalkulačních metod (např. konverze a agregace vstupních měření),
- zpětné odsouhlasení zaznamenaných údajů se zdrojovými dokumenty, např. výrobními záznamy, záznamy o použití paliva a fakturami za koupenou energii.

*Faktory, které mohou ovlivnit vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti (viz odst. 37O(a) -37P(a))*

A95. Faktory, které mohou ovlivnit vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, zahrnují:

- přirozená omezení schopností měřicích přístrojů a frekvenci jejich kalibrace,
- počet, povahu, geografické rozšíření a charakteristiku vlastnictví zařízení, z nichž jsou shromažďovány údaje,
- počet a povahu různých plynů a zdrojů emisí zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů,
- zda procesy, k nimž se vztahují emise, jsou průběžné nebo přerušované a jaké je riziko narušení takových procesů,
- složitost metod pro měření činnosti a pro kalkulaci emisí, např. některé procesy vyžadují jedinečné měřicí a kalkulační metody,
- riziko neidentifikovaných fugitivních emisí,
- jaká je míra korelace mezi množstvím emisí a pohotově dostupnými vstupními údaji,
- zda jsou pracovníci, kteří provádějí sběr dat, školeni v oblasti relevantních metod a frekvence fluktuace těchto pracovníků,
- povaha a úroveň automatizace použité při zachycení údajů a manipulaci,
- pravidla a postupy řízení kvality implementované ve zkušebních laboratořích interně i externě,
- složitost kritérií, kvantifikačních a výkazních zásad včetně způsobu určení organizační hranice.

*Provozní účinnost kontrol (viz odst. 37P(a)(ii), 38P(a))*

A96. V případě velmi malých účetních jednotek nebo nevyspělých informačních systémů nemusí existovat mnoho kontrolních činností, které by odborník mohl identifikovat,

nebo může být omezen rozsah dokumentace jejich existence či provozu účetní jednotkou. V takových případech může být efektivnější, když odborník provede další postupy, které jsou primárně jiné než testy kontrol. Ve vzácných případech však nemusí být možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace kvůli absenci kontrolních činností nebo jiných prvků kontrol (viz také odst. A70-A72 a A92-A93).

*Přesvědčivost důkazních informací* (viz odst. 37O(b)-37P(b))

A97. Pro získání přesvědčivějších důkazních informací z důvodu vyššího vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti může odborník zvýšit množství důkazních informací nebo získat důkazní informace, které jsou relevantnější nebo spolehlivější, např. získáním podpurných důkazních informací z řady nezávislých zdrojů.

*Rizika, pro něž jsou testy kontrol nezbytné pro poskytnutí dostatečných a vhodných důkazních informací* (viz odst. 38P(b))

A98. Kvantifikace emisí může zahrnovat procesy, které jsou vysoce automatizované s malými nebo žádnými manuálními zásahy, např. jsou-li relevantní informace zaznamenávány, zpracovávány nebo vykazovány pouze v elektronické formě, např. v systému průběžného monitorování, nebo je-li zpracování údajů o činnosti integrováno s informačním technologickým provozním nebo finančním výkazním systémem. V takových případech:

- mohou být důkazní informace dostupné pouze v elektronické formě a dostatečnost a vhodnost může záviset na efektivitě kontrol přesnosti a úplnosti,
- možnost, že dojde k nesprávnému zavedení nebo změně informací, aniž by došlo k jejich odhalení, může být větší, nejsou-li příslušné kontroly účinné.

*Postupy konfirmace* (viz odst. 41P)

A99. Postupy externí konfirmace mohou poskytovat relevantní důkazy o informacích, jako jsou:

- údaje o činnosti shromážděné třetí stranou, např. údaje o cestování zaměstnanců leteckou dopravou shromážděné zástupcem cestovní kanceláře, o přítoku energie do zařízení měřeném dodavatelem nebo o kilometrech najetých vozidly vlastněnými účetní jednotkou, zaznamenaných externím správcem vozového parku,
- srovnávací data pro dané odvětví použitá pro kalkulaci emisních faktorů,
- podmínky dohod, smluv nebo transakcí mezi účetní jednotkou a jinými stranami nebo informace o tom, zda ostatní strany při posuzování organizační hranice účetní jednotky začleňují nebo nezačleňují do výkazu emisí skleníkových plynů konkrétní emise,
- výsledky laboratorní analýzy vzorků (např. tepelná hodnota vstupních vzorků).

*Analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti* (viz odst. 42O-42P)

A100. V řadě případů fixní povaha fyzikálních a chemických vztahů mezi určitými emisemi a

jinými měřitelnými jevy umožňuje návrh výkonných analytických postupů (např. vztah mezi spotřebou paliva a emisemi oxidu uhličitého a oxidu dusného).

- A101. Podobně může existovat přiměřeně prognózovatelný vztah mezi emisemi a finančními nebo provozními informacemi (např. vztah mezi emisemi rozsahu 2 z elektřiny a zůstatku hlavní knihy u nákupů elektřiny nebo hodin provozu). Jiné analytické postupy mohou obsahovat srovnání informací o emisích účetní jednotky s externími údaji, jako je průměr v odvětví, nebo analýzu trendů v období pro identifikaci anomálií k dalšímu zkoumání a trendy v obdobích pro posouzení souladu s jinými okolnostmi, jako je akvizice nebo vyřazení zařízení.
- A102. Analytické postupy mohou být zvláště efektivní, jsou-li deagregované údaje pohotově dostupné nebo má-li odborník důvod považovat údaje, které má použít, za spolehlivé, např. jsou-li extrahována z dobře řízeného zdroje. V některých případech mohou být údaje, které mají být použity, zachyceny informačním systémem pro účetní výkaznictví nebo mohou být zadány do jiného informačního systému zároveň se zadáním souvisejících finančních údajů a některými používanými společnými kontrolami vstupů. Například množství nakoupeného paliva, jak je zaznamenáno na fakturách dodavatelů, může být vloženo za stejných podmínek, za nichž jsou do systému pohledávek vloženy relevantní faktury. V některých případech mohou být údaje, které mají být použity, nedílným vstupem provozních rozhodnutí a tím i předmětem podrobnějšího přezkoumání provozními pracovníky nebo předmětem samostatných externích auditních postupů (např. jako součást dohody o společném podniku nebo dohledu regulátora).

*Postupy týkající se odhadů (viz odst. 44O-45P)*

- A103. V některých případech může být vhodné, aby odborník zhodnotil, jak účetní jednotka zvážila alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je zamítla.
- A104. U některých zakázek poskytujících omezenou jistotu může být vhodné, aby odborník provedl jeden nebo více postupů identifikovaných v odstavci 45P.

*Výběr vzorků (viz odst. 46)*

A105. Výběr vzorků zahrnuje:

- (a) určení velikosti vzorku dostatečného pro snížení výběrového rizika na přijatelně nízkou úroveň. Protože je přijatelná úroveň rizika ověřovací zakázky nižší u zakázky poskytující přiměřenou jistotu než u zakázky poskytující omezenou jistotu, totéž může platit pro úroveň výběrového rizika, které je přijatelné v případě testů detailních údajů. Je-li pro testy detailních údajů v rámci zakázky poskytující přiměřenou jistotu použit výběr vzorků, velikost vzorku může být větší než při použití za podobných okolností v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu,
- (b) výběr položek pro vzorek takovým způsobem, aby měla každá jednotka vzorku v populaci šanci na výběr, a provedení postupů vhodných pro daný účel pro každou zvolenou položku. Pokud odborník není schopen aplikovat navržené postupy nebo vhodné alternativní postupy na zvolenou položku, tato položka je považována za odchylku od předepsané kontroly v případě testů kontrol nebo za nesprávnost v případě testů detailních údajů,
- (c) zkoumání povahy a příčiny identifikovaných odchylek nebo nesprávností a hodnocení jejich možného vlivu na účel postupu nebo na další oblasti zakázky,

(d) hodnocení:

- (i) výsledků vzorku včetně projektování nesprávností zjištěných ve vzorku populace v případě testů detailních údajů,
- (ii) zda použití výběru vzorků poskytuje vhodný základ pro závěry o populaci, která byla testována.

*Podvod, právní předpisy (viz odst. 47)*

A106. V reakci na podvod nebo domnělý podvod identifikovaný během zakázky může být vhodné, aby odborník např.:

- projednal záležitost s účetní jednotkou,
- požádal účetní jednotku, aby provedla konzultaci s vhodně kvalifikovanou externí osobou, jako je právní zástupce účetní jednotky nebo regulátor,
- zvážil dopady záležitosti ve vztahu k ostatním aspektům zakázky včetně vyhodnocení rizika odborníkem a spolehlivosti písemných prohlášení od účetní jednotky,
- získal právní stanovisko o následcích různých průběhů činností,
- komunikoval se třetími stranami (např. regulátorem),
- nevydal zprávu o ověření,
- odstoupil od zakázky.

A107. Činnosti uvedené v odstavci A106 mohou být vhodné v reakci na nesoulad nebo domnělý nesoulad s právními předpisy identifikovaný během zakázky. V souladu s odstavcem 77 tohoto standardu ISAE může být také vhodné popsat záležitost ve zprávě o ověření v odstavci obsahujícím další skutečnosti, s výjimkou případů, kdy:

- (a) odborník dojde k závěru, že nesoulad má významný (materiální) vliv na výkaz emisí skleníkových plynů a nebyl dostatečně zohledněn ve výkazu emisí skleníkových plynů, nebo
- (b) účetní jednotka odborníkovi znemožní získat dostatečné a vhodné důkazní informace pro zhodnocení, zda se vyskytl nebo pravděpodobně vyskytne nesoulad, který může být pro výkaz emisí skleníkových plynů významný (materiální), kdy v takovém případě platí odstavec 51 standardu ISAE 3000.

*Postupy vztahující se k procesu agregace ve výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 48O-48P)*

A108. Jak je uvedeno v odstavci A71, v souladu s vývojem vykazování emisí lze očekávat, že se bude vyvíjet i úroveň propracovanosti, dokumentace a formálnosti informačních systémů, které jsou relevantní pro kvantifikaci a vykazování emisí. U nevyspělých informačních systémů může být proces agregace velmi neformální. U propracovanějších systémů může být proces agregace systematictější a formálně zdokumentovaný. Povaha, a také rozsah, postupů odborníka s ohledem na úpravy a způsob, jakým odborník odsouhlasí nebo sesouhlasí výkaz emisí skleníkových plynů se základními záznamy, závisí na povaze a složitosti procesů kvantifikace a vykazování účetní jednotky a souvisejících rizicích významné (materiální) nesprávnosti.



*Dodatečné postupy (viz odst. 49O-49P)*

A109. Ověřovací zakázka je opakující se proces a odborník si může povšimnout informací, které se významně liší od informací, na nichž bylo založeno určení plánovaných postupů. Jak odborník provádí plánované postupy, získané důkazní informace mohou způsobit, že odborník provede dodatečné postupy. Takové postupy mohou zahrnovat požádání účetní jednotky o prověření záležitosti (záležitostí), jež odborník identifikoval, a provedení případných úprav ve výkazu emisí skleníkových plynů.

*Určení, zda jsou dodatečné postupy v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu nezbytné (viz odst. 49O, 49Ob))*

A110. Odborník si může povšimnout záležitosti (záležitostí), která způsobí, že bude považovat výkaz emisí skleníkových plynů za významně (materiálně) zkreslený. Například při provádění návštěv na místě může odborník identifikovat potenciální zdroj emisí, který nevypadá, že by byl zařazen do výkazu emisí skleníkových plynů. V takových případech provede odborník další dotazování, zda byl tento potenciální zdroj do výkazu emisí skleníkových plynů zařazen. Rozsah provedení dodatečných postupů v souladu s odstavcem 49O bude předmětem odborného úsudku. Čím je větší pravděpodobnost významné (materiální) nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace odborník získává.

A111. Pokud v případě zakázky poskytující omezenou jistotu si odborník povšimne záležitosti (záležitostí), která způsobí, že se odborník domnívá, že výkaz emisí skleníkových plynů může být významně (materiálně) zkreslený, odstavec 49O vyžaduje, aby odborník navrhl a provedl dodatečné postupy. Pokud tak učinil a není schopen získat dostatečné a vhodné důkazy, aby došel k závěru, že tato záležitost (záležitost) pravděpodobně nezpůsobí významné (materiální) zkreslení výkazu emisí skleníkových plynů, nebo určí, že způsobuje významné (materiální) zkreslení výkazu emisí skleníkových plynů, dochází k omezení rozsahu.

*Akumulace identifikovaných nesprávností (viz odst. 50)*

A112. Odborník může navrhnout částku, pod níž jsou nesprávnosti jednoznačně bezvýznamné a není třeba je akumulovat, protože odborník očekává, že akumulace takových částek jednoznačně nebude mít významný (materiální) dopad na výkaz emisí skleníkových plynů. „Jednoznačně bezvýznamný“ není jiný výraz pro „nevýznamný (nemateriální)“. Záležitosti, které jsou jednoznačně bezvýznamné, budou mít řádově zcela odlišnou velikost (budou menší), než je významnost (materialita) určená v souladu s tímto standardem ISAE, a budou to záležitosti, které jsou jednoznačně bez důsledků, a to samostatně nebo v úhrnu či na základě posouzení podle jakéhokoli kritéria, kterým je velikost, povaha nebo okolnosti. Pokud existuje nejistota, zda je jedna nebo více položek jednoznačně bezvýznamných, taková záležitost nebude považována za jednoznačně bezvýznamnou.

**Použití práce jiných odborníků***Sdělení jiným odborníkům (viz odst. 57(a))*

A113. Relevantní záležitosti, které může tým provádějící zakázku sdělit jiným odborníkům

ve vztahu k práci, jež má být provedena, k využití této práce a formě a obsahu komunikace jiných odborníků s týmem provádějícím zakázku, mohou zahrnovat:

- žádost, aby jiný odborník znalý kontextu, v němž tým provádějící zakázku použije práci jiného odborníka, potvrdil, že jiný odborník bude spolupracovat s týmem provádějícím zakázku,
- prováděcí významnost (materialita) práce jiného odborníka, která může být nižší než prováděcí významnost (materialita) výkazu emisí skleníkových plynů (a je-li to relevantní, úroveň významnosti (materiality) nebo úroveň konkrétních typů emisí nebo zveřejnění), a práh, nad nímž nesprávnosti nemohou být považovány za jednoznačně bezvýznamné pro výkaz emisí skleníkových plynů,
- identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti výkazu emisí skleníkových plynů, která jsou relevantní pro práci jiného odborníka, a žádost, aby jiný odborník sdělil včas jakákoli jiná rizika identifikovaná během zakázky, která mohou být významná (materiální) pro výkaz emisí skleníkových plynů, a reakce odborníka na taková rizika.

*Sdělení od jiných odborníků (viz odst. 57(a))*

A114. Relevantní záležitosti, o jejichž sdělení může tým provádějící zakázku požádat jiného odborníka, zahrnují:

- zda jiný odborník splnil etické požadavky, které jsou relevantní pro zakázku skupiny, včetně nezávislosti a odbornosti,
- zda jiný odborník splnil požadavky týmu skupiny provádějícího zakázku,
- informace o případech nesouladu s právními předpisy, které mohou vést k významné (materiální) nesprávnosti výkazu emisí skleníkových plynů,
- seznam neopravených nesprávností identifikovaných jiným odborníkem během zakázky, které nejsou jednoznačně bezvýznamné,
- ukazatele možné předpojatosti při sestavování relevantních informací,
- popis veškerých identifikovaných významných nedostatků vnitřního kontrolního systému identifikovaných jiným odborníkem během zakázky,
- jiné významné záležitosti, které jiný odborník sdělil nebo očekává, že sdělí, účetní jednotce včetně podvodu nebo domnělého podvodu,
- veškeré jiné záležitosti, které mohou být relevantní pro výkaz emisí skleníkových plynů nebo na něž chce jiný odborník upozornit tým provádějící zakázku včetně výjimek uvedených v jakýchkoli písemných prohlášeních, která si jiný odborník od účetní jednotky vyžádá,
- celková zjištění, závěr nebo výrok jiného odborníka.

*Důkazní informace (viz odst. 57(b))*

A115. Relevantní zvažované aspekty při získávání důkazních informací o práci jiného odborníka může zahrnovat:

- jednání s jiným odborníkem o podnikatelské činnosti relevantní pro práci tohoto jiného odborníka, která je významná pro výkaz emisí skleníkových plynů,

- jednání s jiným odborníkem o náchylnosti relevantních informací k významné (materiální) nesprávnosti,
- prověření dokumentace identifikovaných rizik významné (materiální) nesprávnosti sestavené jiným odborníkem, reakcí na tato rizika a závěrů. Taková dokumentace může mít formu memoranda, které odráží závěr jiného odborníka s ohledem na identifikovaná rizika.

#### **Písemná prohlášení (viz odst. 58)**

A116. Kromě písemných prohlášení vyžadovaných podle odstavce 58 může odborník považovat za nezbytné vyžádat si další písemná prohlášení. Osoby, od nichž bude odborník požadovat písemná prohlášení, budou obvykle členové vyššího vedení nebo osoby pověřené správou a řízením. Jelikož se však struktury vedení a správy a řízení mohou lišit podle jurisdikce a podle účetní jednotky a odrážet vlivy, jako je jiné kulturní a právní zázemí a velikost a charakteristika vedení, není možné, aby tento standard ISAE specifikoval pro všechny zakázky příslušné osoby, od nichž mají být vyžádána písemná prohlášení. Účetní jednotka například může být zařízením, které po právu nepředstavuje samostatný právní subjekt. V takových případech může identifikace příslušných pracovníků vedení nebo osob pověřených správou a řízením, od nichž mají být požadována písemná prohlášení, vyžadovat uplatnění odborného úsudku.

#### **Události po datu účetní závěrky (viz odst. 61)**

A117. Události po datu účetní závěrky mohou zahrnovat např. zveřejnění revidovaných emisních faktorů orgánem, jako je vládní agentura, změny relevantní legislativy nebo nařízení, zdokonalení vědeckých poznatků, významné strukturální změny v účetní jednotce, dostupnost přesnějších kvantifikačních metod nebo zjištění významné chyby.

#### **Srovnávací informace (viz odst. 62-63, 76(c))**

A118. Právní předpis, nebo podmínky zakázky, mohou specifikovat požadavky s ohledem na prezentaci, vykazování a ověření srovnávacích informací ve výkazu emisí skleníkových plynů. Klíčový rozdíl mezi účetní závěrkou a výkazem emisí skleníkových plynů je takový, že množství prezentované ve výkazu emisí skleníkových plynů měří emise pro oddělené období a nejsou založeny na kumulativních částkách v průběhu času. Prezentované srovnávací informace proto neovlivňují informace za běžný rok, pokud nebyly emise vykázány ve špatném období a částky tak mohou být založeny na nesprávném počátečním období měření.

A119. Pokud výkaz emisí skleníkových plynů zahrnuje odkazy na procentní snížení emisí nebo podobné srovnání informací za jednotlivá období, je důležité, aby odborník posoudil vhodnost srovnání. Srovnání mohou být nevhodná z důvodu:

- (a) významných změn provozu oproti předcházejícímu období,
- (b) významných změn konverzních faktorů nebo
- (c) nesouladu zdrojů nebo metod měření.

A120. Pokud jsou srovnávací informace prezentovány s informacemi o stávajících emisích, ale některé nebo veškeré tyto srovnávací informace nejsou zahrnuty do závěru odborníka, je důležité, aby byl stav takových informací jednoznačně identifikován ve

výkazu emisí skleníkových plynů a ve zprávě o ověření.

*Přepřacování (viz odst. 62(a))*

A121. Může vzniknout potřeba přepřacovat množství skleníkových plynů vykázaná v přecházejícím období v souladu s právními předpisy nebo příslušnými kritérii, např. kvůli zdokonalení vědeckých poznatků, významným strukturním změnám účetní jednotky, dostupnosti přesnějších kvantifikačních metod nebo zjištění významné chyby.

*Provádění postupů na srovnávacích informacích (viz odst. 63(a))*

A122. Pokud v případě zakázky poskytující omezenou jistotu, která zahrnuje ověření srovnávacích informací, odborník zjistí, že v prezentovaných srovnávacích informacích může být významná (materiální) nesprávnost, musí být prováděné postupy v souladu s požadavky odstavce 49O. V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu musí být prováděné postupy dostatečné k vytvoření výroku o srovnávacích informacích.

A123. Pokud zakázka neobsahuje ověření srovnávacích informací, požadavek na provádění postupů za okolností uvedených v odstavci 63(a) je uspokojit etickou povinnost odborníka nebýt vědomě spojován s významně (materiálně) chybnými nebo zavádějícími informacemi.

**Ostatní informace (viz odst. 64)**

A124. Výkaz emisí skleníkových plynů může být zveřejněn s ostatními informacemi, na něž se vztahuje závěr odborníka, výkaz emisí skleníkových plynů může být např. součástí výroční zprávy účetní jednotky nebo zprávy o udržitelnosti nebo může být zahrnut do jiných specifických informací o změně klimatu, jako jsou:

- strategická analýza, včetně výkazu o dopadu změny klimatu na strategické cíle účetní jednotky,
- vysvětlení a kvalitativní vyhodnocení stávajících a předpokládaných významných rizik a příležitostí spojených se změnou klimatu,
- zveřejnění o činnosti účetní jednotky včetně dlouhodobého a krátkodobého plánu na řešení rizik, příležitostí a dopadů souvisejících se změnou klimatu,
- zveřejnění o budoucím výhledu včetně trendů a faktorů souvisejících se změnou klimatu, která pravděpodobně ovlivní strategii účetní jednotky nebo časový rámec, během něhož je dosažení strategie plánováno,
- popis procesů správy a řízení a zdrojů účetní jednotky, které byly přiděleny pro identifikaci, řízení a dohled nad otázkami souvisejícími se změnou klimatu.

A125. V některých případech může účetní jednotka zveřejnit informace o emisích, které jsou kalkulovány na jiném základě než informace použité při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, ostatní informace např. mohou být sestaveny na základě podobnosti, kdy jsou emise přepočteny, aby vyloučily dopad jednorázových událostí, jako je spuštění nového závodu nebo uzavření zařízení. Odborník může nechat tyto informace vyloučit, pokud metody použité k jejich sestavení nebudou povoleny kritérii používanými k sestavení výkazu emisí skleníkových plynů. Odborník může také požadovat vyloučení slovních informací, které neodpovídají kvantitativním údajům zahrnutým do výkazu emisí skleníkových plynů nebo nemohou být doloženy (např. spekulativní prognózy nebo tvrzení týkající se budoucí činnosti).

A126. Další činnosti, které mohou být vhodné, pokud by ostatní informace mohly podkopat důvěryhodnost výkazu emisí skleníkových plynů a zprávy o ověření, zahrnují např.:

- požádání účetní jednotky o konzultaci s kvalifikovanou externí stranou, např. právním zástupcem účetní jednotky,
- získání právního stanoviska o následcích různých postupů činnosti,
- komunikaci s externími stranami, např. s regulátorem,
- nevydání zprávy o ověření,
- odstoupení od zakázky, kde je odstoupení možné podle příslušných právních předpisů,
- popsání skutečnosti ve zprávě o ověření.

## Dokumentace

*Dokumentace prováděných procesů a získaných důkazních informací* (viz odst. 15, 65-66)

A127. Standard ISAE 3000 vyžaduje, aby odborník zdokumentoval skutečnosti, které jsou významné při poskytování důkazních informací, které podporují zprávu o ověření a dokládají, že zakázka byla provedena v souladu se standardy ISAE.<sup>22</sup> Níže jsou uvedeny příklady skutečností, jejichž zahrnutí do dokumentace zakázky může být vhodné:

- podvod: rizika významné (materiální) nesprávnosti a povaha, načasování a rozsah postupů s ohledem na podvod a sdělení o podvodu poskytnutá účetní jednotce, regulátorům a ostatním,
- právní předpisy: identifikovaný nebo domnělý nesoulad s právními předpisy a výsledky jednání s účetní jednotkou a ostatními stranami mimo účetní jednotku,
- plánování: celková strategie zakázky, plán zakázky a veškeré významné změny provedené během zakázky a důvody těchto změn,
- významnost (materialita): následující výše a faktory zvažované při jejich určování: významnost (materialita) pro výkaz emisí skleníkových plynů; je-li to relevantní, úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro konkrétní typy emisí nebo zveřejnění; prováděcí významnost (materialita) a revize významnosti (materiality) při pokračování zakázky,
- rizika významné (materiální) nesprávnosti: jednání vyžadovaná v odstavci 29 a významná dosažená rozhodnutí, klíčové prvky znalostí o každém aspektu účetní jednotky a jejím prostředí specifikované v odstavci 23 a rizika významné (materiální) nesprávnosti, u nichž byly vyžadovány další postupy odborného úsudku odborníka,
- další postupy: povaha, načasování a rozsah provedených dalších postupů, vazba těchto dalších postupů na rizika významné (materiální) nesprávnosti a výsledky těchto postupů,
- hodnocení nesprávností: výše, pod níž by nesprávnosti byly považovány za jednoznačně bezvýznamné, nesprávnosti akumulované během zakázky, a zda byly

<sup>22</sup> ISAE 3000, odstavec 42

opraveny, závěr odborníka, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), samostatně nebo v úhrnu, a základ pro takový závěr.

*Skutečnosti zjištěné po datu zprávy o ověření (viz odst. 68)*

A128. Příklady výjimečných okolností zahrnují skutečnosti, o nichž se odborník dozví po datu zprávy o ověření, ale které k tomuto datu existovaly a které, pokud by k tomuto datu byly známy, by mohly způsobit úpravu výkazu emisí skleníkových plynů nebo modifikaci závěru zprávy o ověření odborníkem, např. zjištění významné neopravené chyby. Výsledné změny dokumentace zakázky jsou prověřovány v souladu se zásadami a postupy společnosti s ohledem na prověření odpovědností, jak vyžaduje standard ISQC 1, kdy partner odpovědný za zakázku přebírá konečnou odpovědnost za změny.<sup>23</sup>

*Kompletace finálního spisu zakázky (viz odst. 69)*

A129. Standard ISQC 1 (nebo národní požadavky, které jsou přinejmenším stejně náročné) vyžaduje, by společnost vytvořily pravidla a postupy pro včasné dokončení kompletace spisů zakázky.<sup>24</sup> Příslušná lhůta pro dokončení kompletace finálního spisu zakázky obvykle nepřekročí 60 dní od data vydání zprávy o ověření.<sup>25</sup>

**Kontrola řízení kvality zakázky (viz odst. 71)**

A130. Ostatní skutečnosti, které mohou být zvažovány při kontrole řízení kvality zakázky, zahrnují:

- hodnocení nezávislosti účetní jednotky ve vztahu k zakázce týmem provádějícím zakázku,
- zda se uskutečnily příslušné konzultace o skutečnostech zahrnujících názorové rozdíly nebo jiné složité nebo sporné skutečnosti a závěry vyplývající z těchto konzultací,
- zda dokumentace zakázky zvolená ke kontrole odráží prováděnou práci ve vztahu k významným úsudkům a dokládá dosažené závěry.

**Formulace závěru o ověření**

*Popis příslušných kritérií (viz odst. 74(d), 76(g)(iv))*

A131. Sestavení výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotkou vyžaduje, aby vysvětlující informace výkazu emisí skleníkových plynů obsahovaly dostatečný popis příslušných kritérií. Tento popis informuje přepokládané uživatele o rámci, z něž výkaz emisí skleníkových plynů vychází, a je důležitý, zejména existují-li významné rozdíly mezi různými kritérii způsobu zachycení konkrétních skutečností ve výkazu emisí skleníkových plynů, např. jaké odpočty emisí jsou do něj zahrnuty, jak jsou kvantifikovány a co představují a základ pro výběr, jaké emise rozsahu 3 jsou zahrnuty

<sup>23</sup> ISQC 1, *Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*, odstavce 32-33

<sup>24</sup> ISQC 1, odstavec 45

<sup>25</sup> ISQC 1, odstavec A54

a jak byly kvantifikovány.

- A132. Popis, že výkaz emisí skleníkových plynů je sestaven v souladu s konkrétními kritérii, je vhodný pouze v případě, že výkaz emisí skleníkových plynů splňuje veškeré požadavky těchto kritérií, které jsou účinné během období, k němuž se vztahuje výkaz emisí skleníkových plynů.
- A133. Popis příslušných kritérií, který obsahuje nepřesné kvalifikační nebo omezující vyjádření (např. „výkaz emisí skleníkových plynů je v podstatném souladu s požadavky XYZ“), není dostatečný, protože může být pro uživatele výkazu emisí skleníkových plynů zavádějící.

### **Obsah zprávy o ověření**

*Příklady zpráv o ověření (viz odst. 76)*

- A134. Příloha č. 2 obsahuje příklady zpráv o ověření výkazů emisí skleníkových plynů obsahujících prvky stanovené v odstavci 76.

*Informace, na něž se závěr odborníka nevztahuje (viz odst. 76(c))*

- A135. Aby nedošlo k nedorozumění a nevhodnému spoléhání se na informace, které nejsou předmětem ověření, v případech, kdy výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje údaje, jako jsou srovnávací informace, na něž se nevztahují závěry odborníka, jsou tyto údaje běžně jako takové identifikovány ve výkazu emisí skleníkových plynů a ve zprávě odborníka o ověření.

*Odpočty emisí (viz odst. 76(f))*

- A136. Formulace prohlášení zahrnutých do zprávy o ověření, pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje odpočty emisí, se může značně lišit v závislosti na okolnostech.
- A137. Dostupnost relevantních a spolehlivých informací ve vztahu ke kompenzacím a jiným odpočtům emisí se velmi liší, a proto se liší i důkazní informace dostupné odborníkům dokládající odpočty emisí nárokované účetní jednotkou.
- A138. Kvůli různorodé povaze odpočtů emisí a často sníženému počtu a povaze postupů, které odborník může na odpočty emisí aplikovat, tento standard ISAE vyžaduje, aby byly ve zprávě o ověření identifikovány případné odpočty emisí, na něž se vztahuje závěr odborníka, a prohlášení o odpovědnosti odborníka ve vztahu k nim.
- A139. Prohlášení o odpovědnosti odborníka s ohledem na odpočty emisí může být formulováno následovně, pokud odpočty emisí sestávají z kompenzací: „Výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje odpočty emisí společnosti ABC za rok ve výši yyy tun CO<sub>2-e</sub> související s kompenzacemi. Provedli jsme postupy pro ověření, zda byly v průběhu roku tyto kompenzace pořízeny a zda jejich popis ve výkazu emisí skleníkových plynů představuje přiměřené shrnutí relevantních smluv a související dokumentace. Neprováděli jsme však postupy související s externími poskytovateli těchto kompenzací a nevyjadřujeme výrok o tom, zda tyto kompenzace způsobily, nebo způsobí, snížení ve výši yyy tun CO<sub>2-e</sub>.“

*Použití zprávy o ověření (viz odst. 76(g)(iii))*

- A140. Stejně jako v případě identifikace adresáta zprávy o ověření může odborník považovat za vhodné zahrnout do znění zprávy o ověření formulaci, která specifikuje účel a předpokládané uživatele, pro které byla zpráva sestavena. Například bude-li výkaz emisí skleníkových plynů vložen do veřejných záznamů, může být vhodné, aby vysvětlující informace k výkazu emisí skleníkových plynů a zpráva o ověření obsahovaly prohlášení, že výkaz je určen pro uživatele, kteří mají přiměřenou znalost činností souvisejících se skleníkovými plyny a kteří studovali informace uvedené ve výkazu emisí skleníkových plynů s přiměřenou pečlivostí a chápou, že výkaz emisí skleníkových plynů je sestaven a ověřen na příslušné úrovni významnosti (materiality).
- A141. Odborník může také považovat za vhodné použít formulaci, která konkrétně omezuje distribuci zprávy o ověření jiným než předpokládaným uživatelům, její použití jinými osobami nebo její použití pro jiné účely.

*Shrnutí postupů odborníka (viz odst. 76(h)(ii))*

- A142. Zpráva o ověření v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu se běžně drží standardního znění a pouze stručně popisuje provedené postupy. Je tomu tak proto, že v případě zakázek poskytujících přiměřenou jistotu by popisování specifických provedených postupů v jakékoli míře podrobností předpokládaným uživatelům nepomohlo pochopit, že ve všech případech, kde se vydává nemodifikovaná zpráva, byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl odborník vyjádřit výrok.
- A143. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu je pro předpokládané uživatele zásadní pochopit povahu, načasování a rozsah provedených postupů, aby pochopili závěr vyjádřený ve zprávě poskytující omezenou jistotu. Popis postupů odborníka v případě zakázky poskytující omezenou jistotu je proto zpravidla podrobnější než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Zároveň může být vhodné uvést popis postupů, které nebyly prováděny, ale které by běžně prováděny byly v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Úplná identifikace všech takových postupů však nemusí být možná, protože znalosti požadované od odborníka a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti jsou menší než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Faktory ke zvážení při takovém určování a míra podrobností, které budou poskytnuty, zahrnují:

- okolnosti specifické pro účetní jednotku (např. rozdílnost povahy činností účetní jednotky ve srovnání s činnostmi typickými v daném sektoru),
- specifické okolnosti zakázky ovlivňující povahu a rozsah prováděných postupů,
- očekávání předpokládaných uživatelů ve vztahu k míře podrobností uvedených ve zprávě na základě tržní praxe nebo příslušných právních předpisů.

- A144. Při popisování prováděných postupů ve zprávě poskytující omezenou jistotu je důležité, aby byly popsány objektivně, ale nebyly shrnuty do té míry, že jsou nejednoznačné, a nebyly popsány způsobem, který je nadsazený či přikrášlený nebo



naznačuje, že byla získána přiměřená jistota. Je také důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že byly provedeny dohodnuté postupy, a ve většině případů nebude obsahovat podrobnosti celého pracovního plánu.

*Podpis odborníka (viz odst. 76(k))*

A145. Podpis odborníka je buď jménem společnosti odborníka, nebo osobním jménem odborníka nebo jménem společnosti i odborníka podle toho, co je v konkrétní jurisdikci relevantní. Kromě podpisu odborníka může mít odborník v některých jurisdikcích povinnost uvést ve zprávě o ověření prohlášení o odborném jmenování odborníka nebo skutečnost, že odborník, popř. společnost podle toho, co je relevantní, byl uznán příslušným úřadem poskytujícím oprávnění v dané jurisdikci.

*Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující další skutečnosti (viz odst. 77)*

A146. Všeobecné použití odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti nebo obsahujících další skutečnosti snižuje účinnost odborníkova sdělení těchto skutečností.

A147. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti může být vhodný např. v případě, kdy byla použita různá kritéria nebo byla kritéria revidována, aktualizována nebo jinak vykládána než v předcházejících obdobích, což mělo zásadní vliv na vykazované emise, nebo zaúčtování selhání systému po část období znamená, že byla pro odhad emisí za toto období použita extrapolace a tato skutečnost byla uvedena ve výkazu emisí skleníkových plynů.

A148. Odstavec obsahující další skutečnosti může být vhodný, pokud se např. rozsah zakázky od předcházejícího období významně změnil a ve výkazu emisí skleníkových plynů tato skutečnost není uvedena.

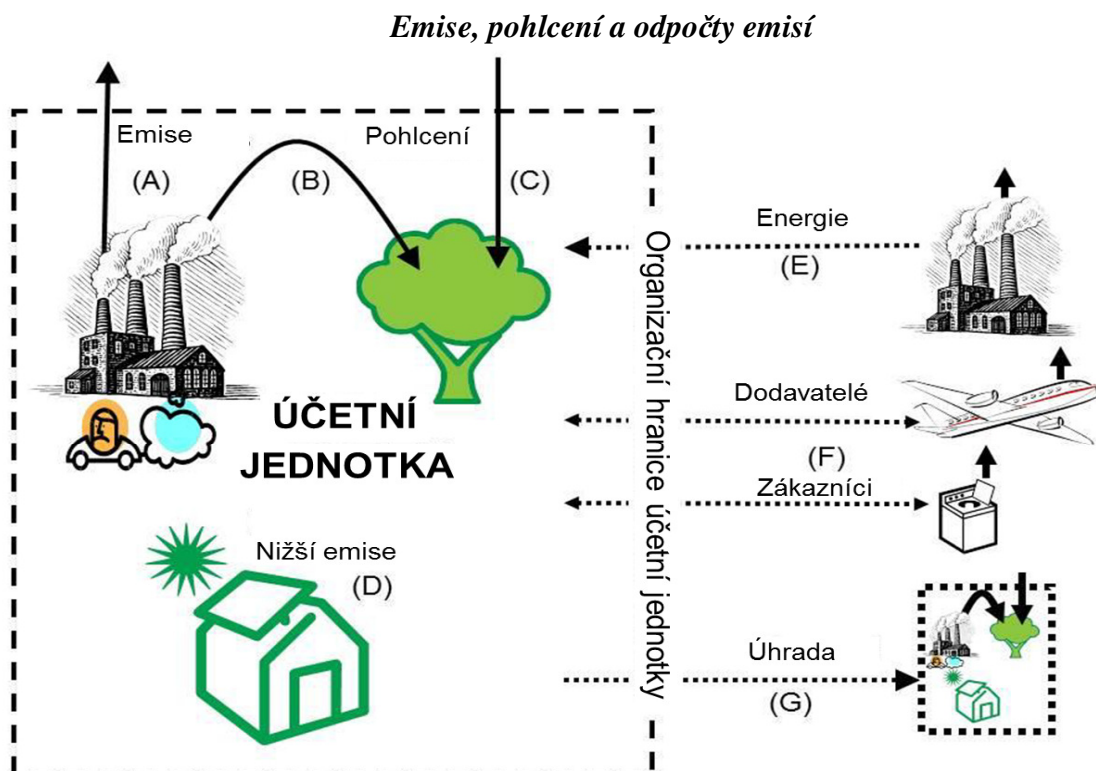
A149. Obsah odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti zahrnuje jasný odkaz na zdůrazňovanou skutečnost, a kde ve výkazu emisí skleníkových plynů lze najít relevantní zveřejnění, která tuto skutečnost plně popisují. Uvádí také, že závěr odborníka není modifikován s ohledem na zdůrazňovanou skutečnost (viz také odst. A125).

A150. Obsah odstavce obsahujícího další skutečnosti jednoznačně vyjadřuje, že taková další skutečnost nemusí být prezentována ani zveřejňována ve výkazu emisí skleníkových plynů. Odstavec 77 omezuje použití odstavce obsahujícího další skutečnosti na takové skutečnosti, které jsou relevantní pro uživatelovo pochopení zakázky, odpovědnosti odborníka nebo zprávy o ověření, že odborník považuje za nezbytné sdělit je ve zprávě o ověření. (viz také odst. A124)

A151. Začlenění odborníkových doporučení ohledně skutečností, jako je zdokonalení informačního systému účetní jednotky, do zprávy o ověření naznačuje, že tyto skutečnosti nebyly při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů náležitě řešeny. Taková doporučení mohou být sdělena např. v dopisu vedení nebo při jednání s osobami pověřenými správou a řízením. Mezi zvažované aspekty relevantní pro rozhodování, zda doporučení zahrnout do zprávy o ověření, patří, zda je jejich povaha relevantní pro informační potřeby předpokládaných uživatelů a zda jsou přiměřeně vyjádřeny, aby zajistily, že nebudou špatně pochopeny jako výhrada v závěru odborníka ohledně výkazu emisí skleníkových plynů.

- A152. Odstavec obsahující další skutečnosti nezahrnuje informace, které odborník nesmí poskytovat podle právních předpisů nebo jiných profesních standardů, např. etických standardů vztahujících se k důvěrnosti informací. Odstavec obsahující další skutečnosti také nezahrnuje informace, které musí poskytovat vedení.

**Příloha č. 1**  
(viz odst. A8-A14)



- A = přímé emise neboli emise rozsahu 1 (viz odst. A8)
- B = pohlcení (emise, které jsou generovány v rámci hranic účetní jednotky, ale jsou zachyceny a ukládány v rámci této hranice, nikoli vypouštěny do ovzduší. Běžně se účtují na základě hrubé výše, tj. jako emise rozsahu 1 a pohlcení) (viz odst. A14).
- C = pohlcení (skleníkové plyny, které účetní jednotka odstranila z ovzduší) (viz odst. A14)
- D = činnosti, které účetní jednotka provádí, aby snížila své emise. Takové činnosti mohou snížit emise rozsahu 1 (např. používání vozidel s efektivnějším využitím paliva), emise rozsahu 2 (např. instalace solárních panelů ke snížení množství nakupované elektřiny) nebo emise rozsahu 3 (např. omezení služebních cest nebo prodej produktů, jejichž používání vyžaduje méně energie). Účetní jednotka může tyto činnosti uvést ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů, ale ovlivní kvantifikace emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky pouze do té míry, že jsou vykázané emise nižší, než by jinak byly, nebo představují odpočet emisí v souladu příslušnými kritérii (viz odst. A11).
- E = emise rozsahu 2 (viz odst. A9)
- F = emise rozsahu 3 (viz odst. A10)
- G = odpočty emisí včetně pořízených kompenzací (viz odst. A11-A13)

**Příklady zpráv o ověření výkazů emisí skleníkových plynů****Příklad č. 1:****Okolnosti jsou následující:**

- **Zakázka poskytující přiměřenou jistotu**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné emise rozsahu 3**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné odpočty emisí**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje žádné srovnávací informace**

*Následující příklad zprávy poskytuje pouze vodítko a nemá být vyčerpávající ani použitelný pro všechny situace.*

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA POSKYTUJÍCÍ PŘIMĚŘENOU JISTOTU  
OHLEDNĚ VÝKAZU SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ SPOLEČNOSTI ABC

[Příslušný adresát]

**Zpráva o výkazu emisí skleníkových plynů (tento nadpis není nutný, pokud je tato část jediná)**

Provedli jsme zakázku poskytující přiměřenou jistotu ohledně přiloženého výkazu emisí skleníkových plynů společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 obsahující emisní soupis a vysvětlující informace na stranách xx-yy. [Tuto zakázku prováděl multidisciplinární tým složený z odborníků v oblasti ověřování, technických odborníků a vědců z oblasti životního prostředí.]<sup>1</sup>

*Odpovědnost společnosti ABC za výkaz emisí skleníkových plynů*

Společnost ABC je odpovědná za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s použitými [příslušná kritéria<sup>2</sup>], jak je popsáno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů. Tato odpovědnost zahrnuje návrh, implementaci a udržování vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, který neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

[Jak je uvedeno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů,]<sup>3</sup> kvantifikace skleníkových plynů je předmětem vnitřní nejistoty z důvodu neúplnosti vědeckých poznatků použitých pro určení emisních faktorů a hodnot potřebných pro kombinaci emisí různých plynů.

<sup>1</sup> Tuto větu je třeba smazat, pokud není pro zakázku relevantní (např. pokud zakázka podává zprávu pouze o emisích rozsahu 2 a nebyli využiti žádní jiní odborníci).

<sup>2</sup> [příslušná kritéria] jsou k dispozici ke stažení na stránkách www. #####.org

<sup>3</sup> V případě, že bod 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů nepopisuje vnitřní nejistotu, je třeba toto tvrzení smazat.

### *Naše nezávislost a řízení kvality*

Dodrželi jsme požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních, které obsahují požadavek nezávislosti a další požadavky založené na základních principech integrity, objektivity, odborné způsobilosti a náležité péče, zachování důvěrnosti informací a profesionálního jednání.

V souladu s Mezinárodním standardem pro řízení kvality 1<sup>4</sup> [*název společnosti*] udržuje komplexní systém řízení kvality včetně zdokumentovaných zásad a postupů ohledně souladu s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními a regulačními požadavky.

### *Naše odpovědnost*

Naší odpovědností je vyjádřit výrok k výkazu emisí skleníkových plynů na základě důkazních informací, které jsme obdrželi. Zakázku poskytující přiměřenou jistotu jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky 3410 – *Zakázka spočívající v ověření výkazu emisí skleníkových plynů* („ISAE 3410“) vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. V souladu s tímto standardem jsme povinni tuto zakázku naplánovat a provést tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Zakázka poskytující přiměřenou jistotu v souladu se standardem ISAE 3410 zahrnuje provedení postupů k získání důkazních informací o kvantifikaci emisí a souvisejících informací ve výkazu emisí skleníkových plynů. Povaha, načasování a rozsah zvolených postupů závisí na úsudku odborníka včetně vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik jsme posoudili vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů společností ABC. Zakázka poskytující přiměřenou jistotu také zahrnuje:

- posouzení vhodnosti použití [*příslušná kritéria*] za podmínek společnosti ABC, která jsme aplikovali, jak je popsáno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů, jako základu pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
- hodnocení vhodnosti použitých kvantifikačních metod a zásad vykazování a přiměřenosti odhadů provedených společností ABC,
- hodnocení celkové prezentace výkazu emisí skleníkových plynů.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

### *Výrok*

Podle našeho názoru je výkaz emisí skleníkových plynů za rok končící 31. prosince 20X1 sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [*příslušná kritéria*] aplikovanými způsobem popsaným v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí

<sup>4</sup> ISQC 1, *Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

skleníkových plynů.

*Zpráva o ostatních právních a regulačních požadavcích (relevantní pouze pro některé zakázky)*

[Forma a obsah této části zprávy o ověření se budou lišit v závislosti na povaze dalších výkazních odpovědností odborníka.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy o ověření]

[Adresa odborníka]

**Příklad č. 2:**

Okolnosti jsou následující:

- **Zakázka poskytující omezenou jistotu**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné emise rozsahu 3**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné odpočty emisí**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje žádné srovnávací informace**

*Následující příklad zprávy poskytuje pouze vodítko a nemá být vyčerpávající ani použitelný pro všechny situace.*

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA POSKYTUJÍCÍ OMEZENOU JISTOTU  
OHLEDNĚ VÝKAZU SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ SPOLEČNOSTI ABC

[Příslušný adresát]

*Zpráva o výkazu emisí skleníkových plynů (tento nadpis není nutný, pokud je tato část jediná)*

Provedli jsme zakázku poskytující omezenou jistotu ohledně přiloženého výkazu emisí skleníkových plynů společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 obsahující emisní soupis [a vysvětlující informace na stranách xx-yy]. [Tuto zakázku prováděl multidisciplinární tým složený z odborníků v oblasti ověřování, technických odborníků a vědců z oblasti životního prostředí.]<sup>5</sup>

*Odpovědnost společnosti ABC za výkaz emisí skleníkových plynů*

Společnost ABC je odpovědná za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s použitými [příslušná kritéria]<sup>6</sup>, jak je popsáno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů. Tato odpovědnost zahrnuje návrh, implementaci a udržování vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, který neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

[Jak je uvedeno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů,]<sup>7</sup> kvantifikace skleníkových plynů je předmětem vnitřní nejistoty z důvodu neúplnosti vědeckých poznatků použitých pro určení emisních faktorů a hodnot potřebných pro kombinaci emisí různých plynů.

<sup>5</sup> Tuto větu je třeba smazat, pokud není pro zakázku relevantní (např. pokud zakázka podává zprávu pouze o emisích rozsahu 2 a nebyli využiti žádní jiní odborníci).

<sup>6</sup> [příslušná kritéria] jsou k dispozici ke stažení na stránkách [www.#####.org](http://www.#####.org)

<sup>7</sup> V případě, že bod 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů nepopisuje vnitřní nejistotu, je třeba toto tvrzení smazat.

*Naše nezávislost a řízení kvality*

Dodrželi jsme požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních, které obsahují požadavek nezávislosti a další požadavky založené na základních principech integrity, objektivity, odborné způsobilosti a náležitě péče, zachování důvěrnosti informací a profesionálního jednání.

V souladu s Mezinárodním standardem pro řízení kvality 1<sup>8</sup> [*název společnosti*] udržuje komplexní systém řízení kvality včetně zdokumentovaných zásad a postupů ohledně souladu s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními a regulačními požadavky.

*Naše odpovědnost*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr poskytující omezenou jistotu o výkazu emisí skleníkových plynů na základě postupů, které jsme provedli, a důkazních informací, které jsme obdrželi. Zakázku poskytující omezenou jistotu jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky 3410 – *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů* („ISAE 3410“) vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. V souladu s tímto standardem jsme povinni tuto zakázku naplánovat a provést tak, abychom získali omezenou jistotu, že výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Zakázka poskytující omezenou jistotu v souladu se standardem ISAE 3410 zahrnuje posouzení vhodnosti použití [*příslušná kritéria*] za podmínek společnosti ABC jako základu pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti výkazu emisí skleníkových plynů způsobené podvodem nebo chybou, potřebné reakce na vyhodnocená rizika za daných okolností a hodnocení celkové prezentace výkazu emisí skleníkových plynů. Rozsah zakázky poskytující omezenou jistotu je podstatně menší než rozsah zakázky poskytující přiměřenou jistotu ve vztahu k postupům vyhodnocení rizik, včetně pochopení vnitřního kontrolního systému, i k postupům prováděným v reakci na vyhodnocená rizika.

Postupy, které jsme provedli, vycházely z našeho odborného úsudku a zahrnovaly dotazování, pozorování prováděných procesů, přezkoumání dokumentů, analytické postupy, hodnocení vhodnosti kvantifikačních metod a zásad vykazování a odsouhlasení a sesouhlasení s podkladovými záznamy.

[*Odborník může uvést shrnutí povahy a rozsahu provedených postupů, které podle jeho úsudku poskytují dodatečné informace, jež mohou být relevantní pro uživatelské pochopení základu pro závěr odborníka.*<sup>9</sup> *Následující část je uvedena jako vodítko a příklady postupů nepředstavují vyčerpávající seznam typů nebo rozsahu postupů, které mohou být důležité pro pochopení provedené práce uživatelem.*]<sup>10</sup>

<sup>8</sup> ISQC 1, *Řízení kvality u společností provádějících auditů a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

<sup>9</sup> *Má být vytvořen souhrn těchto postupů, ale ne do té míry, aby byly nejednoznačné nebo popsány způsobem, který je nadsazený nebo přikrášlený nebo naznačuje, že byla získána přiměřenou jistotu. Je důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že byly provedeny dohodnuté postupy, a ve většině případů nebude uvádět podrobnosti celého pracovního plánu.*

<sup>10</sup> Ve finální zprávě bude tento vysvětlující odstavec vymazán.



S ohledem na okolnosti zakázky jsme při provádění postupů uvedených výše:

- získali pomocí dotazování znalosti o kontrolním prostředí společnosti ABC a informačních systémech relevantních pro kvantifikace emisí a vykazování, ale nehodnotili jsme návrh konkrétních kontrolních činností, nezískali jsme důkazní informace o jejich implementaci ani jsme netestovali jejich provozní účinnost,
- hodnotili, zda jsou metody společnosti ABC pro vytváření odhadů vhodné a byly aplikovány konsistentně. Naše postupy však nezahrnovaly testování údajů, z nichž odhady vycházejí, ani samostatné vytváření vlastních odhadů, podle nichž bychom hodnotili odhady společnosti ABC,
- provedli kontroly na místě [na třech místech], abychom vyhodnotili úplnost zdrojů emisí, metody sběru dat, zdrojová data a relevantní předpoklady vztahující se k těmto místům. Místa zvolená pro testování byla vybrána s ohledem na jejich emise v poměru k celkovým emisím, zdroje emisí a místa vybraná v předcházejících obdobích. Naše postupy [zahrnovaly/nezahrnovaly] testování informačních systémů pro sběr a agregaci údajů o zařízení nebo kontrolách na těchto místech.]<sup>11</sup>

Postupy provedené v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu se liší povahou a mají menší rozsah než zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Proto míra jistoty získaná v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu je významně nižší než jistota, která by byla získána, kdybychom prováděli zakázku poskytující přiměřenou jistotu. Nevyjadřujeme proto výrok na základě získání přiměřené jistoty, zda byl výkaz emisí skleníkových plynů společnosti ABC sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [příslušná kritéria] aplikovanými, jak je uvedeno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů.

#### *Závěr poskytující omezenou jistotu*

Na základě postupů, které jsme provedli, a důkazních informací, které jsme získali, jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že výkaz emisí skleníkových plynů společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 není ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s [příslušná kritéria] aplikovanými způsobem popsaným v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů.

#### **Zpráva o ostatních právních a regulačních požadavcích** (*relevantní pouze pro některé zakázky*)

[Forma a obsah této části zprávy o ověření se budou lišit v závislosti na povaze dalších výkazních odpovědností odborníka.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy o ověření]

[Adresa odborníka]

<sup>11</sup> Tuto část je třeba vymazat, pokud odborník dojde k závěru, že za podmínek zakázky nejsou třeba další informace o provedených postupech.

# MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY ISAE 3420

## OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

(Účinný pro ověřovací zprávy datované 31. března 2013 nebo později)

### OBSAH

---

	Odstavec
<b>Úvod</b>	
Předmět standardu .....	1–8
Datum účinnosti .....	9
<b>Cíle</b> .....	10
<b>Definice</b>	11
<b>Požadavky</b>	
ISAE 3000 .....	12
Přijetí zakázky .....	13
Plánování a provádění zakázky .....	14–27
Písemná prohlášení .....	28
Vyjádření výroku .....	29–30
Formy výroku .....	31–34
Vypracování ověřovací zprávy .....	35
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Předmět standardu .....	A1
Účel pro forma finančních informací uvedených v prospektu .....	A2–A3
Sestavení pro forma finančních informací .....	A4–A5
Charakter zakázky poskytující přiměřenou jistotu .....	A6
Definice .....	A7–A9
Přijetí zakázky .....	A10–A12
Plánování a provádění zakázky .....	A13–A44
Písemná prohlášení .....	A45
Vyjádření výroku .....	A46–A50
Vypracování ověřovací zprávy .....	A51–A57
Příloha: Příklad zprávy odborníka obsahující nemonifikovaný výrok	

---

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) 3420 „Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu“ je nutné chápat v kontextu „Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, mezinárodním auditorským standardům, mezinárodním standardům pro prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby“.

# Úvod

## Předmět standardu

1. Tento mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) upravuje zakázky poskytující přiměřenou jistotu, které odborník<sup>1</sup> provádí, aby na jejich základě vydal zprávu k pro forma finančním informacím, které odpovědná strana<sup>2</sup> sestavila pro účely prospektu. Tento standard se použije v následujících případech:
  - vydání takové zprávy vyžaduje zákon o cenných papírech nebo burzovní předpisy („příslušné právní předpisy“) platné v jurisdikci, v níž má být prospekt vydán; nebo
  - vydání takové zprávy je v dané jurisdikci všeobecně přijímanou praxí. (viz odstavec A1)

### *Charakter povinností odborníka*

2. Úkolem odborníka u zakázek prováděných na základě tohoto standardu není sestavit pro danou účetní jednotku pro forma finanční informace. Tuto povinnost má výhradně odpovědná strana. Jeho výhradní povinností je vydat zprávu k tomu, zda odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii.
3. Tento standard neupravuje zakázky, které nejsou zakázkami ověřovacími a u nichž byl odborník účetní jednotkou pověřen sestavením historické účetní závěrky.

### *Účel pro forma finančních informací obsažených v prospektu*

4. Pro forma finanční informace slouží v prospektu výhradně pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace účetní jednotky měla určitá významná událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Pro tyto ilustrativní účely se v neupravených finančních informacích provádějí pro forma úpravy. Výsledné pro forma finanční informace nereflektují skutečnou finanční pozici účetní jednotky ani její skutečnou finanční výkonnost či peněžní toky. (viz odstavce A2–A3)

### *Sestavení pro forma finančních informací*

5. Při sestavování pro forma finančních informací odpovědná strana shromažďuje, třídí, sumarizuje a vykazuje finanční informace ilustrující dopad, který by na neupravené finanční informace účetní jednotky měla významná událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k určitému zvolenému datu. Tento proces zahrnuje následující kroky:
  - Identifikace zdroje neupravených finančních informací, které budou použity pro sestavení pro forma finančních informací, a získání neupravených finančních informací z tohoto zdroje; (viz odstavce A4–A5)
  - Provedení pro forma úprav na neupravených finančních informacích pro účely, k nimž mají pro forma finanční informace sloužit;

<sup>1</sup> Výraz „odborník“ je vymezen v odstavci 1 ISAE 3000 *Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací*.

<sup>2</sup> Význam spojení „odpovědná strana“ je vymezen v *Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky* (Rámec pro ověřovací zakázky), odstavce 25–26.

- Vykázání výsledných pro forma finančních informací, včetně přílohy.

#### *Charakter zakázky poskytující přiměřenou jistotu*

6. Při realizaci zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jejímž cílem je vydat zprávu k sestavení pro forma finančních informací, provádí odborník postupy vymezené tímto standardem, aby na jejich základě mohl posoudit, zda stanovená kritéria použitá odpovědnou stranou pro sestavení pro forma finančních informací poskytují vhodné východisko pro prezentaci významného dopadu, který lze přímo přičíst určité události nebo transakci, a aby mohl získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda: (viz odstavec A6)
  - tato kritéria jsou v provedených pro forma úpravách náležitě zohledněna;
  - výsledný pro forma sloupec (viz odstavec 11(c)) svědčí o správné aplikaci úprav na neupravené finanční informace.

Součástí zakázky je rovněž posouzení celkové prezentace pro forma finančních informací. Její součástí naopak není vydání aktualizované nebo nové zprávy či výroku k historickým finančním informacím, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací, ani provedení auditu či prověrky finančních informací použitých pro sestavení pro forma finančních informací.

#### *Vztah k ostatním profesním předpisům*

7. Při provádění ověřovacích zakázek, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací, je odborník povinen dodržovat požadavky ISAE 3000,<sup>3</sup> který stanoví mimo jiné požadavky na přijetí zakázky, její plánování, důkazní informace a na dokumentaci. Tyto požadavky se vztahují na všechny ověřovací zakázky, včetně zakázek upravených tímto standardem. Tento standard specifikuje, jak se má ISAE 3000 aplikovat na zakázku poskytující přiměřenou jistotu, jejímž cílem je vydat zprávu k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu. Kontext, ve kterém je třeba chápat tento standard i ISAE 3000, je vymezen v *Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky* (Rámec pro ověřovací zakázky), který definuje a popisuje prvky a cíle ověřovacích zakázek.
8. Podmínkou souladu s ISAE 3000 je mimo jiné, aby odborník:
  - dodržel požadavky týkající se nezávislosti a další požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy pro účetní odborníky (Etický kodex IESBA);
  - zavedl postupy řízení kvality aplikovatelné na jednotlivé zakázky.<sup>4</sup>

#### **Datum účinnosti**

9. Tento standard je účinný pro ověřovací zprávy datované 31. března 2013 nebo později.

<sup>3</sup> ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací.

<sup>4</sup> ISAE 3000, odstavce 4 a 6

## Cíle

10. Cílem odborníka je:

- (a) získat přiměřenou jistotu, že odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii;
- (b) vydat zprávu odpovídající zjištěním, která odborník učinil.

## Definice

11. Níže uvedené výrazy se v tomto standardu používají v následujícím významu:

- (a) Stanovená kritéria – kritéria, jež odpovědná strana uplatnila při sestavování pro forma finančních informací. Tato kritéria mohou být stanovena buď pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, nebo právními předpisy. Pokud žádná kritéria nejsou stanovena, odpovědná strana si je určí sama. (viz odstavce A7–A9)
- (b) Pro forma úpravy – jedná se o následující úpravy provedené na neupravených finančních informacích:
  - (i) úpravy, jejichž cílem je ilustrovat dopad, který by měla významná událost nebo transakce („událost“ nebo „transakce“), pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely;
  - (ii) úpravy, jejichž cílem je zajistit soulad pro forma finančních informací s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a s účetními pravidly stanovenými tímto rámcem, které účetní jednotka uplatňuje. (viz odstavce A15–A16)

Pro forma úpravy se provádějí na finančních informacích podniku, který byl nebo má být předmětem akvizice („nabývaný podnik“), resp. podniku, který byl nebo má být předmětem prodeje („prodáváný podnik“), a to na těch jeho finančních informacích, které slouží k sestavení pro forma finančních informací („finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku“).

- (c) Pro forma finanční informace – finanční informace s provedenými úpravami sloužící pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace měla událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Tento standard předpokládá, že pro forma finanční informace jsou vykázány ve sloupcích v následujícím členění: (a) neupravené finanční informace, (b) pro forma úpravy, (c) výsledný pro forma sloupec. (viz odstavec A2)
- (d) Prospekt – dokument vydaný v souladu s požadavky právních předpisů v souvislosti s cennými papíry účetní jednotky, které by podle předpokladu měly být předmětem investičních rozhodnutí třetí strany.
- (e) Zveřejněné finanční informace – veřejně dostupné finanční informace týkající se účetní jednotky, nabývaného podniku nebo prodáváného podniku.

- (f) Neupravené finanční informace – finanční informace účetní jednotky, na nichž odpovědná strana provádí pro forma úpravy. (viz odstavce A4–A5)

## Požadavky

### ISAE 3000

- 12. Odborník nesmí ve své zprávě uvést, že zakázka byla provedena v souladu s tímto standardem, pokud nedodržel jak požadavky tohoto standardu, tak ISAE 3000.

### Přijetí zakázky

- 13. Dříve, než odborník přijme zakázku, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, je povinen:
  - (a) rozhodnout, zda má dostatečné schopnosti a kvalifikaci, aby zakázku provedl; (viz odstavec A10)
  - (b) na základě předběžných znalostí o okolnostech zakázky a na základě jednání s odpovědnou stranou posoudit, zda jsou stanovená kritéria vhodná a zda není pravděpodobné, že pro forma finanční informace budou z hlediska účelu, k němuž mají sloužit, zavádějící;
  - (c) vyhodnotit případný text výroku, je-li předepsán právními předpisy, a rozhodnout, zda na základě postupů stanovených tímto standardem bude pravděpodobně možné vydat výrok v předepsaném znění; (viz odstavce A54–A56)
  - (d) v případě, že zdroje, z nichž pocházejí neupravené finanční informace a finanční informace týkající se všech nabývaných nebo prodávaných podniků, byly předmětem auditu nebo prověrky a byl k nim vydán modifikovaný výrok auditora nebo modifikovaný závěr z prověrky, případně pokud je v související zprávě uveden odstavec obsahující významnou skutečnost, posoudit, zda je v souladu s příslušnými právními předpisy možné, aby použil tento modifikovaný výrok auditora nebo závěr z prověrky, případně zprávu s odstavcem obsahujícím významnou skutečnost, resp. aby na ně odkazoval ve své zprávě;
  - (e) jestliže historické finanční informace účetní jednotky nikdy nebyly předmětem auditu ani prověrky, posoudit, zda bude schopen získat o účetní jednotce a jejích postupech v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví dostatečné poznatky, aby zakázku mohl provést; (viz odstavec A31)
  - (f) v případě, že událost nebo transakce zahrnuje akvizici a historické finanční informace nabývaného podniku nikdy nebyly předmětem auditu ani prověrky, posoudit, zda bude schopen získat o nabývaném podniku a jeho postupech v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví dostatečné poznatky, aby zakázku mohl provést;
  - (g) získat souhlas odpovědné strany, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za to, že: (viz odstavce A11–A12)
    - (i) nejsou-li stanovená kritéria veřejně dostupná, odpovídajícím způsobem je pro potřeby předpokládaných uživatelů zveřejní a popíše;

- (ii) pro forma finanční informace sestaví v souladu se stanovenými kritérii;
- (iii) odborníkovi zajistí:
  - a. přístup k veškerým informacím (včetně informací o nabývaném podniku (podnicích), jichž se týká daná podniková kombinace, jsou-li pro účely zakázky třeba), jako jsou záznamy, dokumentace a další materiály, které jsou relevantní pro posouzení toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii;
  - b. další informace, které může odborník od odpovědné strany požadovat pro účely ověřovací zakázky;
  - c. přístup k pracovníkům účetní jednotky a k jejím poradcům, od nichž bude podle názoru odborníka nutné získat důkazy pro posouzení toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii;
  - d. přístup k relevantním pracovníkům nabývaného podniku (podniků), jichž se týká daná podniková kombinace, je-li to pro účely zakázky třeba.

## **Plánování a provádění zakázky**

### *Posouzení vhodnosti stanovených kritérií*

14. V souladu s ISAE 3000<sup>5</sup> je odborník povinen posoudit, zda jsou stanovená kritéria vhodná, především zda obsahují minimálně následující požadavky:
- (a) aby neupravené finanční informace pocházely ze správného zdroje; (viz odstavce A4–A5, A27)
  - (b) aby pro forma úpravy:
    - (i) se přímo vztahovaly k události nebo transakci; (viz odstavec A13)
    - (ii) byly průkazné; (viz odstavec A14)
    - (iii) byly v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a v souladu s účetními pravidly stanovenými tímto rámcem, které účetní jednotka uplatňuje; (viz odstavce A15–A16)
  - (c) aby byly informace vhodným způsobem vykázány v účetních výkazech a popsány v příloze, tak aby jim předpokládaní uživatelé porozuměli. (viz odstavce A2–A3, A42)
15. Odborník dále posoudí, zda:
- (a) jsou stanovená kritéria v souladu s příslušnými právními předpisy, resp. zda s nimi nejsou v rozporu;

---

<sup>5</sup> ISAE 3000, odstavec 19



- (b) je nepravděpodobné, že by pro forma finanční informace mohly být v důsledku stanovených kritérií zavádějící.

*Významnost (materialita)*

- 16. Při plánování a provádění zakázky je odborník v souvislosti s posuzováním toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, povinen vzít v úvahu hledisko významnosti (materiality). (viz odstavce A17–A18)

*Získávání poznatků o tom, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a o dalších okolnostech zakázky*

- 17. Odborník je povinen se seznámit s následujícími skutečnostmi: (viz odstavec A19)
  - (a) s událostí nebo transakcí, v souvislosti s níž jsou pro forma finanční informace sestavovány;
  - (b) s tím, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace; (viz odstavce A20–A21)
  - (c) s charakterem účetní jednotky a všech nabývaných nebo prodávaných podniků, včetně: (viz odstavce A22–A23)
    - (i) jejich provozní činnosti;
    - (ii) jejich aktiv a závazků;
    - (iii) jejich organizační struktury a způsobu financování;
  - (d) s relevantními odvětvovými, právními a regulačními a dalšími externími faktory, které se týkají účetní jednotky a všech nabývaných nebo prodávaných podniků; (viz odstavce A24–A26)
  - (e) s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a všechny nabývané nebo prodávané podniky a s jejich postupy v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví stanovenými tímto rámcem, včetně výběru a uplatňování účetních pravidel.

*Získávání důkazů o správnosti zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace*

- 18. Odborník je povinen určit, zda odpovědná strana získala neupravené finanční informace ze správného zdroje. (viz odstavce A27–A28)
- 19. Jestliže ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověre, odborník je povinen provést postupy, jejichž prostřednictvím se ujistí o správnosti zdroje. (viz odstavce A29–A31)
- 20. Odborník je povinen určit, zda odpovědná strana získala neupravené finanční informace ze zdroje správným způsobem.

### *Získávání důkazů o správnosti pro forma úprav*

21. Při posuzování správnosti pro forma úprav je odborník povinen určit, zda odpovědná strana identifikovala pro forma úpravy, které je nutné provést pro účely ilustrace dopadu, který by událost nebo transakce měla k datu, resp. za období zvolené pro ilustrativní účely. (viz odstavec A32)
22. Při posuzování souladu pro forma úprav se stanovenými kritérii je odborník povinen určit, zda pro forma úpravy:
  - (a) se přímo vztahují k události nebo transakci; (viz odstavec A13)
  - (b) jsou průkazné; jestliže byly předmětem pro forma úprav rovněž finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku, přičemž ke zdroji, z něhož byly tyto finanční informace získány, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověrce, odborník je povinen provést postupy, jejichž prostřednictvím se ujistí o průkaznosti těchto informací; (viz odstavce A14, A33–A38)
  - (c) jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a v souladu s jí uplatňovanými účetními pravidly stanovenými tímto rámcem. (viz odstavce A15–A16)

*Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, případně zdroje, z nichž pocházejí finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku, jsou předmětem modifikovaného výroku auditora, modifikovaného závěru z prověrky nebo odstavce obsahujícího významnou skutečnost*

23. Ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, nebo ke zdrojům finančních informací týkajících se nabývaného nebo prodáváného podniku mohl být vydán modifikovaný výrok či modifikovaný závěr z prověrky, případně zpráva s odstavcem obsahujícím významnou skutečnost. Pokud příslušné právní předpisy nezakazují použití takového zdroje, odborník v takové situaci posoudí následující:
  - (a) potenciální důsledky, pokud jde o to, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii; (viz odstavec A39)
  - (b) jaká další vhodná opatření je třeba přijmout; (viz odstavec A40)
  - (c) zda to má nějaký vliv na jeho schopnost vydat zprávu v souladu s podmínkami zakázky a rovněž na tuto zprávu.

*Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, je nesprávný nebo pro forma úpravy jsou nesprávné*

24. Jestliže odborník na základě provedených postupů zjistí, že odpovědná strana:
  - (a) použila pro získání neupravených finančních informací nesprávný zdroj; nebo
  - (b) neprovedla pro forma úpravu, která měla být provedena, resp. provedla pro forma úpravu, která není v souladu se stanovenými kritérii, případně jiným způsobem při provádění pro forma úpravy pochybila,

projedná tuto záležitost s odpovědnou stranou. Nebude-li schopen se s ní dohodnout na vyřešení dané záležitosti, rozhodne, jaká další opatření je třeba přijmout. (viz odstavec A40)

#### *Získávání důkazů o výpočtech týkajících se pro forma finančních informací*

25. Odborník posoudí, zda jsou výpočty týkající se pro forma finančních informací početně správné.

#### *Zhodnocení prezentace pro forma finančních informací*

26. Odborník zhodnotí prezentaci pro forma finančních informací. V rámci toho posoudí:
- (a) celkovou prezentaci a strukturu pro forma finančních informací, včetně toho, zda jsou jasně odlišeny od historických či jiných finančních informací; (viz odstavce A2–A3)
  - (b) zda pro forma finanční informace a související příloha ilustrují dopad události nebo transakce způsobem, který není zavádějící; (viz odstavec A41)
  - (c) zda jsou pro forma finanční informace doplněny vhodnou přílohou, aby jim předpokládaní uživatelé porozuměli; (viz odstavec A42)
  - (d) zda mu nejsou známy nějaké významné události, které nastaly až po datu zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, a které by se měly zohlednit v pro forma finančních informacích nebo zveřejnit v související příloze. (viz odstavec A43)
27. Odborník je povinen se seznámit rovněž s ostatními informacemi uvedenými v prospektu, jenž obsahuje pro forma finanční informace, aby zjistil, zda mezi ostatními informacemi a pro forma finančními informacemi není významný (materiální) nesoulad. Jestliže při seznamování s ostatními informacemi zjistí významný (materiální) nesoulad nebo u nich odhalí významné (materiální) zkreslení skutečnosti, je povinen tuto záležitost projednat s odpovědnou stranou. Je-li nutné provést nápravu a odpovědná strana tak odmítne učinit, musí odborník přijmout další vhodná opatření. (viz odstavec A44)

#### **Písemná prohlášení**

28. Odborník je povinen vyžádat si od odpovědné strany písemné prohlášení potvrzující, že:
- (a) v souvislosti se sestavováním pro forma finančních informací identifikovala všechny pro forma úpravy, jež je nutné provést pro účely ilustrace dopadu, který by událost nebo transakce měla k datu, resp. za období zvolené pro ilustrativní účely; (viz odstavec A45)
  - (b) pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii.

#### **Vyjádření výroku**

29. Odborník je povinen vyjádřit výrok k tomu, zda odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii. (viz odstavce A46–A48)

30. Aby mohl odborník tento výrok vyjádřit, musí určit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že při sestavování pro forma finančních informací nedošlo k žádnému významnému (materiálnímu) opomenutí, že nebyly provedeny nesprávné pro forma úpravy ani že pro forma úpravy nebyly aplikovány nesprávně. Pokud stanovená kritéria nejsou veřejně dostupná, musí odborník rovněž posoudit, zda je odpovědná strana vhodným způsobem zveřejnila a popsala. (viz odstavce A49–A50)

## **Formy výroku**

### *Nemodifikovaný výrok*

31. Jestliže odborník dojde k závěru, že odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii, vydá nemodifikovaný výrok.

### *Modifikovaný výrok*

32. V řadě jurisdikcí právní předpisy vylučují vydání prospektu, který by obsahoval modifikovaný výrok k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii. Jedná-li se o takovou jurisdikci a dojde-li odborník k závěru, že v souladu s ISAE 3000 je třeba vydat modifikovaný výrok, projedná tuto záležitost s odpovědnou stranou. Pokud ta odmítne provést požadované změny, odborník musí přijmout některé z následujících opatření:

(a) odložit vydání zprávy do doby, než bude záležitost vyřešena;

(b) odstoupit od zakázky; nebo

(c) zvážit, zda není nutné vyžádat si právní pomoc.

33. V některých jurisdikcích příslušné právní předpisy nevylučují vydání prospektu obsahujícího modifikovaný výrok k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii. Jedná-li se o takovou jurisdikci a dojde-li odborník k závěru, že v souladu s ISAE 3000 je třeba vydat modifikovaný výrok, musí postupovat v souladu s požadavky ISAE 3000<sup>6</sup> upravujícími modifikované výroky.

### *Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti*

34. V některých případech může odborník považovat za nezbytné upozornit uživatele své zprávy na záležitost vykázanou v pro forma finančních informacích nebo zveřejněnou v příloze k nim. Je tomu tak u záležitostí, které jsou podle jeho názoru tak důležité, že zásadním způsobem ovlivňují pochopení uživatele, pokud jde o to, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii. Jestliže odborník získá dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že záležitost nemá vliv na to, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, doplní do své zprávy odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti. Tento odstavec se bude týkat

---

<sup>6</sup> ISAE 3000, odstavce 51–52

výhradně záležitosti vykázané v pro forma finančních informacích nebo zveřejněné v příloze k nim.

### **Vypracování ověřovací zprávy**

35. Zpráva, kterou odborník vydá, musí obsahovat následující základní prvky: (viz odstavec A57)
- (a) Název, z něhož jasně vyplývá, že se jedná o nezávislou ověřovací zprávu; (viz odstavec A51)
  - (b) Příjemce(i) zprávy v souladu s podmínkami zakázky; (viz odstavec A52)
  - (c) Úvodní odstavce identifikující: (viz odstavec A53)
    - (i) Pro forma finanční informace;
    - (ii) Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, a zda k tomuto zdroji byla zveřejněna zpráva auditora nebo zpráva o prověrci;
    - (iii) Období, za které, resp. datum, ke kterému byly pro forma finanční informace sestaveny;
    - (iv) Stanovená kritéria, na základě kterých odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a zdroj těchto kritérií;
  - (d) Prohlášení, že za sestavení pro forma finančních informací v souladu se stanovenými kritérii zodpovídá odpovědná strana;
  - (e) Popis povinností odborníka, včetně prohlášení, že:
    - (i) Povinností odborníka je vyjádřit výrok k tomu, zda odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii;
    - (ii) Povinností odborníka pro účely této zakázky není vydat aktualizovanou nebo novou zprávu či výrok k historickým finančním informacím, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací, a odborník v průběhu této zakázky neprovedl audit ani prověrku historických finančních informací, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací;
    - (iii) Pro forma finanční informace uvedené v prospektu slouží výhradně pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace účetní jednotky měla určitá významná událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Odborník tudíž neposkytuje žádné ujištění, že skutečný výsledek události nebo transakce k danému datu bude odpovídat vykázaným údajům;
  - (f) Prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu s ISAE 3420 *Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu* a že v souladu s tímto standardem je odborník povinen dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést postupy, jejichž prostřednictvím získá

přiměřenou jistotu, zda odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii;

(g) Prohlášení, že:

(i) Součástí zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, jsou rovněž postupy, které slouží k posouzení toho, zda stanovená kritéria použitá odpovědnou stranou pro sestavení pro forma finančních informací poskytují vhodné východisko pro prezentaci významného dopadu, který lze přímo přičíst určité události nebo transakci, a k získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, zda:

- tato kritéria jsou v provedených pro forma úpravách náležitě zohledněna;
- pro forma finanční informace svědčí o správné aplikaci úprav na neupravené finanční informace;

(ii) Výběr postupů je věcí úsudku odborníka a zohledňuje jeho poznatky o charakteru účetní jednotky, o události nebo transakci, v souvislosti s níž byly pro forma finanční informace sestaveny, a další relevantní okolnosti zakázky;

(iii) Součástí zakázky je rovněž posouzení celkové prezentace pro forma finančních informací;

(h) Nestanoví-li právní předpisy jinak, výrok odborníka používající jednu ze dvou následujících formulací, které se považují za rovnocenné: (viz odstavce A54–A56)

(i) Pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se [*stanovená kritéria*]; nebo

(ii) Pro forma finanční informace byly náležitě sestaveny v souladu se stanovenými východisky;

(i) Podpis odborníka;

(j) Datum zprávy;

(k) Sídlo v jurisdikci, kde odborník působí.

\*\*\*

## **Aplikační a vysvětlující část**

**Předmět standardu** (viz odstavec 1)

A1. Tento standard neupravuje případy, kdy jsou pro forma finanční informace v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví součástí účetní závěrky účetní jednotky.

## **Účel pro forma finančních informací uvedených v prospektu** (viz odstavce 4, 11(c), 14(c), 26(a))

- A2. Pro forma finanční informace jsou doplněny přílohou. Záležitosti, které jsou v ní obvykle popsány, jsou uvedeny v odstavci A42.
- A3. Pro forma finanční informace mohou být prezentovány v prospektu různým způsobem, který bude záviset na charakteru události nebo transakce a na tom, jak odpovědná strana hodlá ilustrovat dopad této události nebo transakce na neupravené finanční informace účetní jednotky. Jestliže například účetní jednotka před primární veřejnou nabídkou akcií realizovala několik podnikových akvizic, může se odpovědná strana rozhodnout sestavit pro forma výkaz čistých aktiv a jeho prostřednictvím ilustrovat dopad, který by akvizice měly na finanční pozici účetní jednotky a na klíčové poměrové ukazatele, jako je ukazatel zadluženosti, kdyby se kombinace účetní jednotky s pořízenými podniky uskutečnila k nějakému dřívějšímu datu. Odpovědná strana se může rovněž rozhodnout sestavit pro forma výkaz zisku a ztráty, modelující výsledky hospodaření, které by účetní jednotka teoreticky měla za účetní období ke zvolenému datu. V těchto situacích lze charakter pro forma finančních informací vyjádřit názvy jako „pro forma výkaz čistých aktiv k 31. prosinci 20X1“ a „pro forma výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. prosince 20X1“.

## **Sestavení pro forma finančních informací**

### *Neupravené finanční informace* (viz odstavce 5, 11(f), 14(a))

- A4. Zdrojem, ze kterého budou pocházet neupravené finanční informace, budou v řadě případů veřejně dostupné finanční informace, například řádná nebo mezitímní účetní závěrka.
- A5. Neupravené finanční informace mohou v závislosti na tom, jakým způsobem se odpovědná strana rozhodne ilustrovat dopad události nebo transakce, zahrnovat buď:
- jeden nebo více účetních výkazů, například výkaz finanční pozice a výkaz úplného výsledku; nebo
  - finanční informace sestavené vhodným zkrácením kompletní účetní závěrky, například výkaz čistých aktiv.

## **Charakter zakázky poskytující přiměřenou jistotu** (viz odstavec 6)

- A6. Spojení „náležitě sestaveny“ použité v tomto standardu pro charakteristiku pro forma finančních informací znamená, že odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii.

## **Definice**

### *Stanovená kritéria* (viz odstavec 11(a))

- A7. Pokud žádná kritéria pro sestavení pro forma finančních informací nejsou stanovena, odpovědná strana si je sama vytvoří, například podle praxe v relevantním odvětví ekonomiky nebo podle kritérií zavedených v nějaké jiné jurisdikci, a tuto skutečnost uvede v příloze.
- A8. Stanovená kritéria budou pro sestavení pro forma finančních informací za daných okolností vhodná, pokud budou splňovat požadavky vymezené v odstavci 14.

A9. V příloze lze uvést některé doplňující podrobnosti o zvolených kriteriích popisujících, jakým způsobem kritéria ilustrují dopady dané události nebo transakce. Může se jednat například o následující podrobnosti:

- datum, k němuž se událost nebo transakce měla podle předpokladu uskutečnit;
- metoda použitá pro alokaci výnosů, režijních nákladů, aktiv a závazků mezi jednotlivé podniky účastnící se prodejní transakce.

## **Přijetí zakázky**

*Schopnosti a kvalifikace pro provedení zakázky (viz odstavec 13(a))*

A10. V souladu s Etickým kodexem IESBA je odborník povinen udržovat si odpovídající odborné znalosti a dovednosti, včetně povědomí a poznatků o relevantním technickém, profesním a ekonomickém vývoji, aby mohl poskytovat kompetentní odborné služby.<sup>7</sup> Schopnosti a kvalifikace relevantní pro provedení zakázky zahrnují v kontextu požadavků Etického kodexu IESBA mimo jiné následující:

- znalost ekonomického odvětví, ve kterém účetní jednotka působí, a zkušenosti s ním;
- znalost příslušných právních předpisů týkajících se cenných papírů a jejich změn;
- znalost kotečních pravidel příslušné burzy cenných papírů a kapitálových transakcí, jako jsou fúze, akvizice a veřejné nabídky akcií;
- povědomí o procesu přípravy prospektu a o kotování cenných papírů na burze;
- znalost rámců účetního výkaznictví použitých při sestavení zdrojů, z nichž pocházejí neupravené finanční informace, případně, pokud je to relevantní, zdrojů, z nichž pocházejí finanční informace týkající se nabývaného podniku.

*Povinnosti odpovědné strany (viz odstavec 13(g))*

A11. Zakázka realizovaná v souladu s tímto standardem je založena na premise, že odpovědná osoba uznala a uvědomuje si, že má povinnosti vymezené v odstavci 13(g). V některých jurisdikcích mohou být tyto povinnosti specifikovány příslušným právním předpisem, jinde mohou být zákonem nebo jiným předpisem upraveny jen v omezené míře, případně vůbec ne. Ověřovací zakázka, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, je založena na předpokladu, že:

- (a) povinnosti odborníka nezahrnují odpovědnost za sestavení těchto informací;
- (b) existuje reálný předpoklad, že odborník získá informace nezbytné pro realizaci zakázky.

Tato premisa má pro provádění zakázky zásadní význam. Aby se předešlo nedorozumění, v souladu s ISAE 3000<sup>8</sup> se s odpovědnou stranou v rámci sjednávání podmínek zakázky uzavírá dohoda o tom, že uznává a uvědomuje si tyto své povinnosti.

<sup>7</sup> Etický kodex IESBA, odstavce 130.1–130.3

<sup>8</sup> ISAE 3000, odstavec 10



- A12. Jsou-li podmínky zakázky dostatečně podrobně upraveny právním předpisem, odborník uvede pouze fakt, že zakázka se řídí tímto právním předpisem a že odpovědná strana uznává a uvědomuje si své povinnosti vymezené v odstavci 13(g).

## **Plánování a provádění zakázky**

### *Posouzení vhodnosti stanovených kritérií*

Úpravy přímo se vztahující k události nebo transakci (viz odstavce 14(b)(i), 22(a))

- A13. Pro forma úpravy se musí přímo vztahovat k události nebo transakci, aby nedošlo k tomu, že v pro forma finančních informacích budou zohledněny i záležitosti, které nejsou výhradně důsledkem události, resp. které nejsou nedílnou součástí transakce. Mezi úpravy přímo se vztahující k události nebo transakci nepatří ty, které se týkají budoucích událostí nebo které závisí na opatřeních, jež budou přijata až po dokončení transakce, a to ani v případě, že tato opatření jsou z hlediska účetní jednotky klíčovým faktorem pro její vstup do transakce (například uzavření nepotřebných provozů po akvizici).

Průkazné úpravy (viz odstavce 14(b)(ii), 22(b))

- A14. Pro forma úpravy musí být průkazné, aby mohly sloužit jako spolehlivé východisko pro sestavení pro forma finančních informací. Průkazné úpravy jsou ty, které lze objektivně doložit. Zdroji objektivně dokládajícími pro forma úpravy jsou například:

- kupní a prodejní smlouvy;
- dokumenty o financování události nebo transakce, např. úvěrové smlouvy;
- znalecké posudky o ocenění;
- jiné dokumenty týkající se události nebo transakce;
- zveřejněné účetní závěrky;
- jiné finanční informace zveřejněné v prospektu;
- relevantní legislativní opatření, např. v daňové oblasti;
- pracovní smlouvy;
- opatření přijatá osobami pověřenými správou a řízením.

Soulad úprav s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a jí uplatňovanými účetními pravidly stanovenými tímto rámcem (viz odstavce 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

- A15. Podmínkou smysluplosti pro forma finančních informací je soulad pro forma úprav s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a s účetními pravidly stanovenými tímto rámcem. Například jedná-li se o podnikovou kombinaci, při sestavování pro forma finančních informací v souladu se stanovenými kritérii se mimo jiné posuzuje:

- zda existují rozdíly mezi účetními pravidly uplatňovanými nabývaným podnikem a účetními pravidly uplatňovanými účetní jednotkou;

- zda účetní pravidla použitá u transakcí, které realizoval nabývaný podnik a které účetní jednotka doposud nikdy nerealizovala, jsou totožná s pravidly, která by pro takové transakce použila účetní jednotka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, který je pro ni relevantní, a s ohledem na svou konkrétní situaci.

A16. V některých případech je nutné posoudit rovněž správnost účetních pravidel uplatněných účetní jednotkou. Účetní jednotka může například v rámci události nebo transakce poprvé nabídnout emisi komplexních finančních nástrojů. V takové situaci může být nutné posoudit:

- zda odpovědná strana zvolila pro účtování o těchto finančních nástrojích správná účetní pravidla, která jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- zda tato pravidla správně uplatnila při sestavování pro forma finančních informací.

*Významnost (materialita) (viz odstavec 16)*

A17. Hledisko významnosti (materiality) v souvislosti s posuzováním toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, není záležitostí jediného kvantitativního ukazatele. Závisí na velikosti a charakteru – ať už záměrného, či neúmyslného – opomenutí nebo nesprávného uplatnění prvku použitého pro sestavení pro forma finančních informací, jak popisuje odstavec A18. Posuzování aspektů týkajících se velikosti a charakteru opomenutí nebo nesprávného uplatnění může záviset například na následujících záležitostech:

- kontext události nebo transakce;
- účel, k němuž jsou pro forma finanční informace sestavovány;
- okolnosti zakázky.

Určujícím faktorem může být velikost nebo charakter záležitosti, případně kombinace obojího.

A18. Riziko, že odborník neposoudí pro forma finanční informace jako sestavené ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii, vzniká v případech, kdy existují skutečnosti svědčící např. o tom, že:

- neupravené finanční informace pocházejí z nesprávného zdroje;
- neupravené finanční informace pocházejí ze správného zdroje, ale byly získány nesprávným způsobem;
- účetní pravidla používaná účetní jednotkou byla při provádění úprav nesprávně uplatněna, resp. úpravy nejsou s těmito pravidly v souladu;
- nebyly provedeny úpravy, které je nutné pro účely stanovených kritérií provést;
- byly provedeny úpravy, které nejsou v souladu se stanovenými kritérii;
- výpočty týkající se pro forma finančních informací obsahují početní nebo tiskovou chybu;
- informace v příloze jsou nedostatečné, nesprávné nebo neúplné.

*Získávání poznatků o tom, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a o dalších okolnostech zakázky (viz odstavec 17)*

A19. Tyto poznatky může odborník získat prostřednictvím postupů zahrnujících např.:

- dotazování odpovědné strany a dalších pracovníků účetní jednotky podílejících se na sestavení pro forma finančních informací;
- dotazování dalších subjektů, jako jsou osoby pověřené správou a řízením a poradci účetní jednotky;
- seznámení s příslušnou podpůrnou dokumentací, např. se smlouvami a dohodami;
- seznámení se zápisy z jednání osob pověřených správou a řízením.

Jakým způsobem odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace (viz odstavec 17(b))

A20. Poznátka o tom, jakým způsobem odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, může odborník získat tím, že se seznámí např.:

- se zdrojem, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace;
- s opatřeními, jež odpovědná strana přijala, aby mohla:
  - získat z daného zdroje neupravené finanční informace;
  - identifikovat odpovídající pro forma úpravy, např. jakým způsobem odpovědná strana získala finanční informace nabývaného podniku pro účely sestavení pro forma finančních informací;
- s kvalifikací odpovědné strany pro sestavení pro forma finančních informací;
- s charakterem a rozsahem dohledu, který odpovědná strana vykonává nad ostatními pracovníky účetní jednotky podílejícími se na sestavení pro forma finančních informací;
- s přístupem, který má odpovědná strana k vymezení obsahu přílohy, doplňující pro forma finanční informace.

A21. Mezi oblasti, které mohou při sestavování pro forma finančních informací v souvislosti s podnikovou kombinací nebo prodejem podniku klást zvýšené nároky, patří rozdělení příjmů, režijních nákladů a aktiv a závazků mezi subjekty účastnící se transakce. Je proto důležité, aby odborník věděl, jakým způsobem odpovědná strana k tomuto rozdělení přistoupila a jaká kritéria uplatnila, a aby tyto záležitosti byly vysvětleny v příloze k pro forma finančním informacím.

Charakter účetní jednotky a nabývaných nebo prodávaných podniků (viz odstavec 17(c))

A22. Nabývaným podnikem může být jednak subjekt zapsaný v obchodním rejstříku a jednak samostatně identifikovatelný provoz, který je součástí nějakého jiného subjektu a který není zapsán v obchodním rejstříku, např. divize, organizační složka nebo část podniku. Prodávaným podnikem může být jednak subjekt zapsaný v obchodním rejstříku, např. dceřiná společnost nebo společný podnik, a jednak samostatně identifikovatelný provoz, který je součástí jiného subjektu a který není zapsán v obchodním rejstříku, např. divize, organizační složka nebo část podniku.

A23. Odborník může mít veškeré požadované poznatky o účetní jednotce a nabývaných nebo prodávaných podnicích a jejich prostředí, resp. alespoň část těchto poznatků, pokud byly jejich finanční informace předmětem jím provedeného auditu nebo prověrky.

Relevantní odvětvové, právní, regulační a další externí faktory (viz odstavec 17(d))

A24. K relevantním odvětvovým faktorům patří podmínky v daném ekonomickém odvětví, jako např. konkurenční prostředí, dodavatelsko-odběratelské vztahy a technický vývoj. Odborník posuzuje například následující skutečnosti:

- trh a konkurenci, včetně poptávky, kapacit a cenové konkurence;
- obchodní praxi běžnou v daném odvětví;
- cyklickou nebo sezónní činnost;
- výrobní technologie týkající se výrobků dané účetní jednotky.

A25. Relevantní právní a regulační faktory zahrnují právní a regulační prostředí, včetně mimo jiné příslušného rámce účetního výkaznictví, v souladu s nímž účetní jednotka, případně, pokud je to relevantní, nabývaný podnik sestavují pravidelné finanční informace, a právní a politické prostředí. Odborník posuzuje například následující skutečnosti:

- účetní postupy specifické pro dané odvětví;
- právní a regulační rámec regulovaného odvětví;
- právní a jiné předpisy, které mají významný dopad na provozní činnost účetní jednotky, případně, pokud je to relevantní, nabývaného nebo prodávaného podniku, včetně přímého dohledu;
- daně;
- vládní politiku, která v současnosti ovlivňuje podnikatelskou činnost účetní jednotky, případně, pokud je to relevantní, nabývaného nebo prodávaného podniku, např. monetární politiku (včetně kontrol v devizové oblasti), fiskální politiku, investiční pobídky (např. státní dotační programy) a cla nebo omezení v oblasti obchodu.
- požadavky v oblasti ochrany životního prostředí, které mají vliv na dané odvětví a činnost účetní jednotky, případně, pokud je to relevantní, nabývaného nebo prodávaného podniku.

A26. K dalším externím faktorům, které mají dopad na účetní jednotku, případně, pokud je to relevantní, na nabývaný nebo prodávaný podnik a které odborník může zohledňovat, patří všeobecné ekonomické podmínky, úrokové sazby a dostupnost financování, inflace nebo revalvace měny.

*Získávání důkazů o správnosti zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace*

Relevantní faktory (viz odstavce 14(a), 18)

A27. To, zda neupravené finanční informace pocházejí ze správného zdroje, závisí jednak na existenci zprávy auditora nebo zprávy o prověre k tomuto zdroji a jednak na tom, zda:

- použití tohoto zdroje je povoleno nebo stanoveno příslušným právním předpisem, povoleno příslušnou burzou cenných papírů, kde bude prospekt podán, případně je na daném trhu běžným zvykem a praxí;
- tento zdroj je jednoznačně identifikovatelný;
- tento zdroj představuje z hlediska dané události nebo transakce přiměřené východisko pro sestavení pro forma finančních informací, mimo jiné je v souladu s účetními pravidly uplatňovanými účetní jednotkou a byl sestaven k vhodnému datu, resp. za vhodné období.

A28. Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, mohl být předmětem zprávy auditora nebo zprávy o prověřce vydané jiným odborníkem. To však nijak nezmenšuje povinnost odborníka vydávajícího zprávu podle tohoto standardu seznámit se v souladu s požadavky odstavce 17(c) a (e) s účetní jednotkou a jejími postupy v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví a ujistit se, že neupravené finanční informace byly získány ze správného zdroje.

Ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověřce (viz odstavec 19)

A29. Pokud ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověřce, musí odborník provést postupy, jejichž prostřednictvím posoudí jeho správnost. Charakter a rozsah těchto postupů bude záviset například na následujících faktorech:

- na tom, zda odborník v minulosti ověřoval nebo prověřoval historické finanční informace účetní jednotky, a na jeho poznatkách o účetní jednotce, které na základě takové zakázky získal;
- na tom, v jak nedávné minulosti byly historické finanční informace účetní jednotky ověřeny nebo prověřeny;
- na tom, zda jsou finanční informace účetní jednotky předmětem pravidelných prověrek prováděných odborníkem např. pro účely výkazů předkládaných regulačním orgánům.

A30. I když zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, nebyl předmětem auditu ani prověrky, je pravděpodobné, že účetní závěrka účetní jednotky za období bezprostředně předcházející tomu, za něž byl zdroj sestaven, byla ověřena auditorem, resp. byla předmětem prověrky. Zdrojem, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, může být například mezitímní účetní závěrka, která nebyla ověřena ani prověřena, zatímco řádná účetní závěrka účetní jednotky za bezprostředně předcházející fiskální rok patrně byla auditorem ověřena. Postupy, které v takovém případě může odborník s ohledem na faktory vymezené v odstavci A29 provádět pro účely posouzení správnosti zdroje, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, zahrnují:

- Dotazování odpovědné strany:
  - na proces použitý pro sestavení zdroje a na spolehlivost podkladových účetních záznamů, na něž je zdroj sesouhlasen;
  - na to, zda byly zaúčtovány všechny transakce;
  - na to, zda byl zdroj sestaven v souladu s účetními pravidly uplatňovanými účetní

jednotkou;

- na to, zda od posledního auditorem ověřeného nebo prověřeného účetního období nastaly nějaké změny v účetních pravidlech, a pokud je tomu tak, jakým způsobem byly řešeny;
  - na to, jak odpovědná strana vyhodnotila riziko významné (materiální) nesprávnosti zdroje v důsledku podvodu;
  - na dopad změn v obchodní nebo provozní činnosti účetní jednotky.
- Posouzení zjištění, jež vyplynula z auditu nebo z prověrky bezprostředně předcházejících řádných nebo mezitímních finančních informací, jestliže odborník sám tyto informace ověřil nebo prověřil, včetně toho, zda tato zjištění mohou svědčit o problémech se sestavením zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace.
  - Potvrzení informací, jež při dotazování poskytla odpovědná strana, jestliže její odpovědi nejsou v souladu s poznatky, které má odborník o účetní jednotce a okolnostech zakázky.
  - Porovnání zdroje s příslušnými finančními informacemi za předchozí účetní období, případně s bezprostředně předcházejícími řádnými nebo mezitímními finančními informacemi a projednání významných změn s odpovědnou stranou.

Historické finanční informace nebyly nikdy ověřeny ani prověřeny (viz odstavec 13(e))

A31. Je nepravděpodobné, že by příslušný právní předpis umožnil vydání prospektu účetní jednotce, jejíž historické finanční informace nebyly nikdy předmětem auditu ani prověrky, s výjimkou případů, kdy účetní jednotka byla založena pro účely dané transakce a nikdy nevykazovala žádnou obchodní činnost.

*Získávání důkazů o správnosti pro forma úprav*

Identifikace správných pro forma úprav (viz odstavec 21)

A32. Důkazy, že odpovědná strana správně identifikovala nezbytné pro forma úpravy, může odborník – s využitím svých poznatků o tom, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a o dalších okolnostech zakázky – získat prováděním např. následujících postupů:

- posouzení přiměřenosti přístupu, který odpovědná strana uplatnila pro identifikaci správných pro forma úprav, např. pro identifikaci správného rozdělení příjmů, režijních nákladů a aktiv a závazků mezi jednotlivé subjekty;
- dotazování příslušných osob z nabývaného podniku ohledně toho, jak byly získány jeho finanční informace;
- posouzení konkrétních aspektů příslušných smluv, dohod a dalších dokumentů;
- dotazování poradců účetní jednotky ohledně konkrétních aspektů události nebo transakce a souvisejících smluv a dohod, které jsou relevantní pro identifikaci správných úprav;
- posouzení relevantních analýz a pracovní dokumentace zpracované odpovědnou stranou a dalšími pracovníky účetní jednotky podílejícími se na sestavení pro forma finančních informací;

- získání důkazů o dohledu, který odpovědná strana vykonává nad dalšími pracovníky účetní jednotky podílejícími se na sestavení pro forma finančních informací;
- provádění analytických postupů.

Průkaznost finančních informací nabývaného nebo prodávaného podniku, které jsou předmětem pro forma úprav (viz odstavec 22(b))

#### Finanční informace prodávaného podniku

- A33. V případě prodeje budou finanční informace týkající se prodávaného podniku odvozeny ze stejného zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, a tento zdroj bude obvykle ověřen auditorem nebo prověřen. Jako východisko pro posouzení průkaznosti finančních informací prodávaného podniku bude tudíž sloužit zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace. Odborník bude v těchto případech posuzovat např. takové záležitosti, jako zda příjmy a výdaje připadající na prodávaný podnik a vykázané na konsolidované úrovni byly v pro forma úpravách správně promítnuty.
- A34. Jestliže zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, nebyl předmětem auditu ani prověrky, může odborník při posuzování průkaznosti finančních informací prodávaného podniku postupovat podle ustanovení odstavců A29–A30.

#### Finanční informace nabývaného podniku

- A35. Zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace nabývaného podniku, patrně byl předmětem auditu nebo prověrky. Byl-li ověřen nebo prověřen přímo daným odborníkem, budou finanční informace nabývaného podniku průkazné – s výhradou okolností popsaných v odstavci 23.
- A36. Zdroj, ze kterého pocházejí finanční informace nabývaného podniku, mohl být předmětem zprávy auditora nebo zprávy o prověřce vydané jiným odborníkem. To však nijak nezmenšuje povinnost odborníka vydávajícího zprávu podle tohoto standardu seznámit se v souladu s požadavky odstavce 17(c) a (e) s nabývaným podnikem a jeho postupy v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví a ujistit se, že jeho finanční informace jsou průkazné.
- A37. Pokud ke zdroji, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověřce, musí odborník provést postupy, jejichž prostřednictvím posoudí jeho správnost. Charakter a rozsah těchto postupů bude záviset například na následujících faktorech:
- na tom, zda odborník v minulosti ověřoval nebo prověřoval historické finanční informace nabývaného podniku, a na jeho poznatcích o nabývaném podniku, které na základě takové zakázky získal;
  - na tom, v jak nedávné minulosti byly historické finanční informace nabývaného podniku ověřeny nebo prověřeny;
  - na tom, zda jsou finanční informace nabývaného podniku předmětem pravidelných prověrek prováděných odborníkem např. pro účely výkazů předkládaných regulačním orgánům.

A38. I když zdroj, ze kterého pocházejí finanční informace nabývaného podniku, nebyl předmětem auditu ani prověrky, je pravděpodobné, že účetní závěrka nabývaného podniku za období bezprostředně předcházející tomu, za něž byl sestaven zdroj, z něhož tyto informace pocházejí, byla ověřena auditorem, resp. byla předmětem prověrky. Postupy, které v takovém případě může odborník s ohledem na faktory vymezené v odstavci A37 provádět pro účely posouzení průkaznosti finančních informací nabývaného podniku, zahrnují:

- Dotazování vedení nabývaného podniku:
  - na proces použitý pro sestavení zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, a na spolehlivost podkladových účetních záznamů, na něž je zdroj sesouhlasen;
  - na to, zda byly zaúčtovány všechny transakce;
  - na to, zda byl zdroj, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, sestaven v souladu s účetními pravidly jím uplatňovanými;
  - na to, zda od posledního auditorem ověřeného nebo prověřeného účetního období nastaly nějaké změny v účetních pravidlech, a pokud je tomu tak, jakým způsobem byly řešeny;
  - na to, jak vedení nabývaného podniku vyhodnotilo riziko významné (materiální) nesprávnosti zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, v důsledku podvodu;
  - na dopad změn v obchodní nebo provozní činnosti nabývaného podniku.
- Posouzení zjištění, jež vyplynula z auditu nebo prověrky bezprostředně předcházejících řádných nebo mezitímních finančních informací, jestliže odborník sám tyto informace ověřil nebo prověřil, včetně toho, zda tato zjištění mohou svědčit o problémech se sestavením zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku;
- Potvrzení informací, jež při dotazování poskytlo vedení nabývaného podniku, jestliže jeho odpovědi na dotazy odborníka nejsou v souladu s poznatky, které má odborník o nabývaném podniku a okolnostech zakázky;
- Porovnání zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, s příslušnými finančními informacemi za předchozí účetní období, případně s bezprostředně předcházejícími řádnými nebo mezitímními finančními informacemi a projednání významných změn s vedením nabývaného podniku.

*Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, případně zdroje, z nichž pocházejí finanční informace nabývaného nebo prodávaného podniku, jsou předmětem modifikovaného výroku auditora, modifikovaného závěru z prověrky nebo odstavce obsahujícího významnou skutečnost*

Potenciální důsledky (viz odstavce 23(a))

A39. Ne všechny modifikované výroky auditora, modifikované závěry z prověrky či odstavce obsahující významnou skutečnost vydané ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, případně ke zdrojům, z nichž pocházejí finanční informace nabývaného nebo prodávaného podniku, budou mít nutně dopad na to, zda lze pro forma



finanční informace sestavit ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii. Důvodem, proč byl k účetní závěrce účetní jednotky vydán výrok s výhradou, mohlo být například to, že v příloze nezveřejnila informaci o odměňování osob pověřených správou a řízením, jak vyžaduje příslušný rámec účetního výkaznictví. Pokud tato účetní závěrka sloužila jako zdroj neupravených finančních informací, nemusí mít výhrada na možnost sestavit pro forma výkaz čistých aktiv nebo pro forma výkaz zisku a ztráty ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii žádný dopad.

Další vhodná opatření (viz odstavce 23(b), 24)

A40. Další vhodná opatření, která může odborník přijmout, zahrnují například:

- v souvislosti s požadavky stanovenými odstavcem 23(b):
  - projednání záležitosti s odpovědnou stranou;
  - upozornění na modifikovaný výrok auditora, modifikovaný závěr z prověrky nebo na odstavec obsahující významnou skutečnost ve zprávě odborníka, pokud to příslušné právní předpisy umožňují a pokud se podle úsudku odborníka jedná o záležitost relevantní a důležitou pro uživatele pro forma finančních informací;
- v souvislosti s požadavky stanovenými odstavcem 24: pokud to příslušné právní předpisy umožňují, vydání modifikovaného výroku odborníka;
- pokud to příslušné právní předpisy umožňují, odmítnutí vydat zprávu nebo odstoupení od zakázky;
- vyhledání právní pomoci.

*Posouzení prezentace pro forma finančních informací*

Nespojování odborníka se zavádějícími finančními informacemi (viz odstavec 26(b))

A41. V souladu s Etickým kodexem IESBA nesmí být odborník vědomě spojován se zprávami, přiznáními, sděleními ani jinými informacemi, o nichž se domnívá, že:<sup>9</sup>

- (a) obsahují prohlášení, které je významně (materiálně) nepravdivé nebo zavádějící;
- (b) obsahují prohlášení nebo informace, které jsou nedbale zpracované; nebo
- (c) opomíjejí nebo zastírají požadované informace v případech, kdy je takové opomenutí nebo zastření zavádějící.

Příloha k pro forma finančním informacím (viz odstavce 14(c), 26(c))

A42. V příloze je vhodné zveřejnit například následující informace:

- charakter a účel pro forma finančních informací, včetně charakteru události nebo transakce a data, k němuž se měla podle předpokladu uskutečnit;
- zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, a zda k němu byla zveřejněna zpráva auditora nebo zpráva o prověřce;

---

<sup>9</sup> Etický kodex IESBA, odstavec 110.2

- pro forma úpravy, včetně popisu a vysvětlení jednotlivých úprav; u finančních informací nabývaného a prodáváného podniku zdroj, z něhož tyto informace pocházejí, a zda k němu byla zveřejněna zpráva auditora nebo zpráva o prověřce;
- v případě, že stanovená kritéria, v souladu s nimiž byly pro forma finanční informace sestaveny, nejsou veřejně dostupná, jejich popis;
- prohlášení, že pro forma finanční informace slouží výhradně pro ilustrativní účely a vzhledem ke svému charakteru nereflktují skutečnou finanční pozici účetní jednotky ani její skutečnou finanční výkonnost či peněžní toky.

Příslušné právní předpisy mohou vyžadovat zveřejnění těchto nebo jiných konkrétních informací v příloze.

Posouzení významných následných událostí (viz odstavec 26(d))

A43. Protože předmětem zprávy odborníka není zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, není odborník povinen provádět postupy zaměřující se na to, zda po datu, k němuž byl zdroj sestaven, nastaly nějaké události, kvůli nimž by bylo nutné upravit údaje vykázané ve zdroji nebo které by bylo nutné popsat v související příloze. Nicméně je třeba, aby odborník posoudil, zda mu nejsou známy takové významné události, které je třeba uvést nebo popsat v příloze k pro forma finančním informacím, aby ty nebyly zavádějící. Toto posouzení vychází z postupů, které odborník provádí podle tohoto standardu, a z poznatků, které má o účetní jednotce a o okolnostech zakázky. Jestliže například účetní jednotka sjedná po datu zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, kapitálovou transakci, v rámci níž budou jí vydané konvertibilní dluhopisy převedeny na akcie, mohly by být pro forma finanční informace zavádějící, pokud by tato událost nebyla v příloze k nim zveřejněna.

Významný (materiální) nesoulad s jinými informacemi (viz odstavec 27)

A44. Jestliže odpovědná strana odmítne korigovat pro forma finanční informace, případně jiné informace, může odborník přijmout například následující opatření:

- pokud to příslušné právní předpisy umožňují:
  - popsat významný (materiální) nesoulad ve své zprávě;
  - vydat modifikovaný výrok;
  - odmítnout vydat zprávu nebo odstoupit od zakázky;
- vyžádat si právní pomoc.

**Písemná prohlášení** (viz odstavec 28(a))

A45. Odpovědná strana je v některých případech kvůli typům předmětných transakcí nucena použít při provádění pro forma úprav účetní pravidla, jež účetní jednotka doposud nemusela formulovat, protože žádná takové transakce neměla. Odborník si v takovém případě může od odpovědné strany vyžádat, aby mu v písemném prohlášení potvrdila, že zvolená účetní pravidla jsou pravidly, jež účetní jednotka přijala pro tyto typy transakcí.

## Vyjádření výroku

*Ujištění týkající se jiných požadavků stanovených právními předpisy (viz odstavec 29)*

- A46. Odborník může být v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vyjádřit výrok nejen k tomu, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, ale i k dalším záležitostem. V některých případech nebude muset v této souvislosti provádět žádné další postupy. Příslušné právní předpisy mohou například vyžadovat, aby vyjádřil výrok k tomu, zda východiska, na jejichž základě odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, jsou v souladu s účetními pravidly uplatňovanými účetní jednotkou. Při vyjadřování výroku k takovýmto záležitostem odborník postupuje v souladu s odstavci 18 a 22(c) tohoto standardu.
- A47. V jiných případech může být odborník nucen provést další postupy. Jejich charakter a rozsah bude záviset na charakteru události, k níž je odborník v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vyjádřit výrok.

*Prohlášení o odpovědnosti odborníka za zprávu*

- A48. Odborník může být v souladu s příslušnými právními předpisy povinen uvést ve své zprávě prohlášení, v němž potvrdí svou odpovědnost za tuto zprávu. Takové právní prohlášení ve zprávě odborníka neodporuje ustanovením tohoto standardu.

*Zveřejnění stanovených kritérií (viz odstavec 30)*

- A49. Jsou-li stanovená kritéria předepsána příslušnými právními předpisy nebo vyhlášena pověřeným či všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, není odpovědná strana povinná je znovu uvádět v příloze k pro forma finančním informacím. Tato kritéria jsou veřejně dostupná v rámci systému účetního výkaznictví, a jsou tudíž implicitním aspektem sestavení pro forma finančních informací.
- A50. Jestliže odpovědná strana stanovila pro sestavení pro forma finančních informací nějaká specifická kritéria, musí je zveřejnit v příloze k těmto informacím, aby jejich uživatelé mohli správně porozumět tomu, jakým způsobem odpovědná strana pro forma finanční informace sestavila.

## Vypracování ověřovací zprávy

*Název (viz odstavec 35(a))*

- A51. Název, z něhož vyplývá, že se jedná o zprávu zpracovanou nezávislým odborníkem, například „Ověřovací zpráva nezávislého odborníka k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu“, potvrzuje, že odborník dodržel všechny relevantní etické požadavky ISAE 3000.<sup>10</sup> Tímto názvem se zpráva zpracovaná nezávislým odborníkem odlišuje od zpráv vydaných jinými stranami.

---

<sup>10</sup> ISAE 3000, odstavec 4

*Příjemce(i) zprávy (viz odstavec 35(b))*

- A52. Příjemce(i) zprávy může (mohou) být stanoven(i) příslušnými právními předpisy, případně se odborník může s účetní jednotkou v rámci podmínek zakázky dohodnout na tom, komu bude zpráva určena.

*Úvodní odstavce (viz odstavec 35(c))*

- A53. Vzhledem k tomu, že pro forma finanční informace budou součástí prospektu, který obsahuje i další informace, může odborník, pokud to způsob prezentace finančních informací v prospektu dovoluje, zvážit, zda ve své zprávě konkrétně nevymezí příslušný oddíl prospektu, v němž jsou pro forma finanční informace uvedeny. Takové opatření uživatelům zprávy pomůže snáze identifikovat pro forma finanční informace, jichž se zpráva týká.

*Výrok (viz odstavce 13(c), 35(h))*

- A54. Formulace, která bude v dané jurisdikci použita pro vyjádření výroku, tj. buď „pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se [stanovená kritéria]“, nebo „pro forma finanční informace byly náležitě sestaveny v souladu se stanovenými východisky“, je dána příslušnými právními předpisy upravujícími v dané jurisdikci zprávy k pro forma finančním informacím, případně všeobecně přijímanou praxí v dané jurisdikci.
- A55. Právní předpisy některých jurisdikcí mohou předepisovat jiné znění výroku odborníka, než jsou výše uvedené formulace. V takovém případě bude patrně nutné, aby odborník na základě svého úsudku rozhodl, zda mu provedení postupů stanovených tímto standardem umožňuje vyjádřit výrok ve znění, které je předepsáno příslušnými právními předpisy, nebo zda musí provést další postupy.
- A56. Dojde-li odborník k závěru, že postupy stanovené tímto standardem jsou pro vyjádření výroku ve znění předepsaném právními předpisy dostatečné, může být vhodné, aby ve své zprávě konstatoval, že použité znění výroku je rovnocenné oběma formulačním variantám podle tohoto standardu.

*Příklad zprávy (viz odstavec 35)*

- A57. Příklad zprávy odborníka s nemodifikovaným výrokem je uveden v příloze.

## **Příklad zprávy odborníka obsahující nemodifikovaný výrok**

### **OVĚŘOVACÍ ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU**

[Příslušný(í) příjemce(i)]

#### **Zpráva k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu**

Realizovali jsme zakázku, jejímž cílem bylo vydat ověřovací zprávu k pro forma finančním informacím společnosti ABC, jejichž sestavením byla pověřena [*odpovědná strana*]. Pro forma finanční informace se skládají z [pro forma výkazu čistých aktiv k [datum]], [pro forma výkazu zisku a ztráty za období k [datum]], [pro forma výkazu o peněžních tocích za období k [datum]] a přílohy. [Tyto výkazy, včetně přílohy, jsou uvedeny na str. xx–xx prospektu vydaného společností]. Kritéria, na jejichž základě [*odpovědná strana*] sestavila pro forma finanční informace, [upravuje [zákon o cenných papírech XX] a jsou popsána v bodě [X] přílohy]/[jsou popsána v bodě [X] přílohy].

Pro forma finanční informace byly [*odpovědná strana*] sestaveny pro ilustraci dopadu, který by [událost nebo transakce] [vymezená v bodě X přílohy] měla pro [finanční pozici společnosti k *uved'te datum*] [a] [její finanční výkonnost [a peněžní toky] za období k *uved'te datum*], pokud by se uskutečnila k [*uved'te datum*], [resp. *uved'te datum*]. [*odpovědná strana*] pro tyto účely použila informace o [finanční pozici] společnosti a její [finanční výkonnosti] [a jejích peněžních tocích] vykázané v účetní závěrce společnosti [za období k [datum]]. K této účetní závěrce [byla vydána [zpráva auditora]/[zpráva o prověřce]]/[nebyla vydána zpráva auditora ani zpráva o prověřce].<sup>11</sup>

#### *Odpovědnost [*odpovědná strana*] za sestavení pro forma finančních informací*

Sestavení pro forma finančních informací v souladu se [*stanovená kritéria*] je výhradní odpovědností [*odpovědná strana*].

#### *Odpovědnost odborníka*

Naší povinností je vyjádřit [v souladu se [zákonem o cenných papírech XX] výrok k tomu, zda [*odpovědná strana*] sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se [*stanovená kritéria*].

Zakázku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky ISAE 3420 *Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu*, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. V souladu s tímto standardem jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést zakázku tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že [*odpovědná strana*] sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se [*stanovená kritéria*].

---

<sup>11</sup> V případě, že k účetní závěrce byla vydána modifikovaná zpráva auditora nebo modifikovaná zpráva o prověřce, lze uvést, kde v prospektu je modifikace popsána.

Naší povinností pro účely této zakázky není vydat aktualizovanou ani novou zprávu či výrok k historickým finančním informacím, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací, a v průběhu zakázky jsme neprovedli audit ani prověrku historických finančních informací, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací.

Pro forma finanční informace uvedené v prospektu slouží výhradně pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace společnosti měla výše uvedená událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Neposkytujeme tudíž žádné ujištění, že skutečný výsledek události nebo transakce k [uved'te datum] bude odpovídat vykázaným údajům.

Součástí zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, jsou rovněž postupy, které slouží k posouzení toho, zda stanovená kritéria použitá [odpovědná strana] pro sestavení pro forma finančních informací poskytují vhodné východisko pro prezentaci významného dopadu, který lze přímo přičíst určité události nebo transakci, a k získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, zda

- tato kritéria jsou v provedených pro forma úpravách náležitě zohledněna;
- pro forma finanční informace svědčí o správné aplikaci úprav na neupravené finanční informace.

Výběr postupů je věcí úsudku odborníka a zohledňuje jeho poznatky o charakteru účetní jednotky, o události nebo transakci, v souvislosti s níž byly pro forma finanční informace sestaveny, a další relevantní okolnosti zakázky.

Součástí zakázky je rovněž posouzení celkové prezentace pro forma finančních informací.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

*Výrok*

Podle našeho názoru [pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se [stanovená kritéria]]/[pro forma finanční informace byly náležitě sestaveny v souladu se stanovenými východisky].

### **Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy**

[Odborník může být v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vyjádřit výrok i k dalším záležitostem (viz odstavce A46–A47). Forma a obsah této části zprávy se bude lišit v závislosti na charakteru těchto jeho dalších povinností.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy]

[Adresa sídla odborníka]

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY  
ISRS 4400**

(dříve ISA 920)

**DOHODNUTÉ POSTUPY V SOUVISLOSTI S FINANČNÍMI INFORMACEMI**

(Tento standard je účinný)

**OBSAH**

---

	Odstavec
Úvod .....	1 - 3
Cíl dohodnutých postupů .....	4 - 6
Obecné zásady dohodnutých postupů .....	7 - 8
Stanovení podmínek zakázky .....	9 - 12
Plánování .....	13
Dokumentace .....	14
Postupy a důkazní informace .....	15 - 16
Vypracování zprávy .....	17 - 18
Příloha 1: Příklad smluvního dopisu o provedení dohodnutých postupů	
Příloha 2: Příklad zprávy o věcných poznatcích v souvislosti se závazky	

---

Mezinárodní standard pro související služby ISRS 4400 „Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi“, je třeba posuzovat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví rozsah a použití standardů ISRS.

## Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního standardu pro související služby (ISRS) je stanovit normy a poskytnout vodítka k problematice auditorových<sup>1</sup> profesních povinností při provádění dohodnutých postupů v souvislosti s finančními informacemi a dále k formě a obsahu zprávy, kterou auditor na základě takové zakázky vypracuje.
2. Tento standard se zaměřuje na zakázky týkající se finančních informací, může však být užitečným vodítkem i pro zakázky týkající se informací jiných než finančních v případě, že auditor má dostatečné znalosti o dané problematice a existují přiměřená kritéria jako východisko pro zjišťované skutečnosti. Při uplatňování tohoto mezinárodního standardu pro související služby (ISRS) mohou být pro auditora užitečná vodítka obsažená v mezinárodních auditorských standardech (ISA).
3. Při provádění dohodnutých postupů může auditor provádět některé postupy týkající se jednotlivých položek finančních informací (např. závazků, pohledávek, nákupů od spřízněných stran či tržeb a zisků segmentu činnosti účetní jednotky), určitého finančního výkazu (např. rozvahy) nebo celé účetní závěrky.

### Cíl dohodnutých postupů

4. **Cílem dohodnutých postupů je, aby auditor provedl postupy auditní povahy, na nichž se dohodl s účetní jednotkou a případně s příslušnou třetí stranou, a aby podal zprávu o věcných zjištěních.**
5. Vzhledem k tomu, že auditor předkládá zprávu pouze o věcných zjištěních z dohodnutých postupů, není vyjadřováno žádné ujištění. Příjemci této zprávy si postupy provedené auditorem i jím předložená zjištění vyhodnotí sami a z auditorovy práce si vyvodí své vlastní závěry.
6. Zpráva je určena výhradně těm stranám, které se dohodly na provedených postupech, jelikož ostatní strany, jež neznají důvody pro volbu těchto postupů, mohou výsledky interpretovat nesprávně.

### Obecné zásady dohodnutých postupů

7. **Auditor je povinen dodržovat „Etický kodex odborných účetních“, který vydala Rada pro mezinárodní etické standardy účetních (dále jen „Etický kodex“).** Etické zásady ve vztahu k profesním povinnostem auditora u tohoto typu zakázek jsou následující:
  - (a) integrita,
  - (b) objektivnost,
  - (c) odborná způsobilost a řádná péče,
  - (d) zachování důvěrného charakteru informací,
  - (e) profesionální jednání,
  - (f) odborné standardy.

---

<sup>1</sup> Podle Rámce mezinárodních auditorských standardů se k pojmu auditor připojuje toto vysvětlení: „... termín auditor se ve všech ISA používá k popisu auditorské práce i návazných služeb, které mají být v rámci zakázky realizovány. Tím však není řečeno, že osoba provádějící návazné služby musí nutně být auditorem účetní závěrky dané účetní jednotky.“



Dohodnuté postupy nepodléhají požadavku na dodržení nezávislosti. Na druhé straně je však možné, že v návaznosti na konkrétní podmínky a cíle zakázky nebo v souladu s národními standardy bude auditor povinen požadavek nezávislosti podle Etického kodexu dodržet. V případě, že auditor není nezávislý, je třeba tuto skutečnost uvést ve zprávě o věcných zjištěních.

8. **Auditor je povinen provést dohodnuté postupy v souladu s tímto mezinárodním standardem pro související služby (ISRS) a s podmínkami zakázky.**

#### **Stanovení podmínek zakázky**

9. **Auditor je povinen zajistit, aby zástupci účetní jednotky a obvykle další určené strany, které obdrží kopii zprávy o věcných zjištěních, jasně porozuměli dohodnutým postupům a podmínkám zakázky.** Mezi záležitostmi vyžadující dohodu patří:

- povaha zakázky, včetně skutečnosti, že provedené postupy nebudou představovat audit ani prověrku, a že tudíž nebude vyjádřeno žádné ujištění,
- stanovení cíle zakázky,
- určení finančních informací, na které se dohodnuté postupy použijí,
- povaha, načasování a rozsah konkrétních použitých postupů,
- předpokládaná forma zprávy o věcných zjištěních,
- omezení distribuce zprávy o věcných zjištěních. Bude-li toto omezení v rozporu s případnými požadavky právních předpisů, auditor by měl takovou zakázku odmítnout.

10. Za určitých okolností, např. při dohodnutí postupů mezi regulačním orgánem, zástupci odvětví a zástupci profesní organizace účetních, může dojít k tomu, že auditor nebude mít možnost prodiskutovat postupy se všemi stranami, které zprávu obdrží. V takových případech může auditor zvážit jiné možnosti - např. projednat použité postupy se vhodnými zástupci zúčastněných stran, posoudit korespondenci od jednotlivých stran, případně rozeslat návrh typové zprávy, která bude vypracována.

11. Je v zájmu klienta i auditora, aby auditor zaslal klientovi smluvní dopis stvrzující nejdůležitější podmínky zakázky. Smluvní dopis slouží jako potvrzení, že auditor zakázku přijímá, a pomáhá předejít nedorozuměním, která mohou vzniknout ve vztahu k cílům a rozsahu zakázky, k rozsahu povinností auditora vůči klientovi a k formě jakýchkoliv vydávaných zpráv.

12. Smluvní dopis by měl obsahovat především:

- seznam postupů, které budou v návaznosti na dohodu stran provedeny,
- prohlášení, že zpráva o věcných zjištěních bude předána pouze určeným stranám, s nimiž bylo provedení postupů dohodnuto.

Mimoto auditor může zvážit možnost připojit ke smluvnímu dopisu návrh typové zprávy, která bude vypracována v návaznosti na provedení dohodnutých postupů. Příklad smluvního dopisu je uveden v příloze 1 tohoto standardu.

## **Plánování**

13. Auditor je povinen naplánovat práci tak, aby zakázka byla provedena účinně.

## **Dokumentace**

14. Auditor je povinen zdokumentovat významné záležitosti, z nich vyplývají důkazní informace, ze kterých vychází zpráva o věcných zjištěních, a ze kterých vyplývá, že zakázka byla provedena v souladu s tímto standardem a s podmínkami zakázky.

## **Postupy a důkazní informace**

15. Auditor je povinen provést dohodnuté postupy a využít získané důkazní informace jako podklad pro vypracování zprávy o věcných zjištěních.

16. V rámci dohodnutých postupů lze vykonat následující postupy:

- dotazování a analýzu,
- přepočet, porovnávání a další způsoby ověření přesnosti administrativního zpracování,
- pozorování,
- inspekce,
- získávání konfirmací.

V příloze 2 k tomuto standardu je uveden příklad zprávy obsahující ilustrativní seznam postupů, které lze použít jako jednu část typických dohodnutých postupů.

## **Vypracování zprávy**

17. Ve zprávě o dohodnutých postupech se musí dostatečně podrobně uvést účel zakázky a popis provedených postupů, aby ti, kdo zprávu budou číst, získali přehled o povaze a rozsahu provedených prací.

18. Zpráva o věcných zjištěních musí obsahovat:

- (a) název,
- (b) určení adresáta (obvykle se jedná o klienta, který auditora o provedení dohodnutých postupů požádal),
- (c) stanovení konkrétních finančních i nefinančních informací, na něž mají být dohodnuté postupy uplatněny,
- (d) prohlášení, že provedené postupy jsou totožné s postupy, které byly dohodnuty s příjemcem zprávy,
- (e) prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se mezinárodním standardem pro související služby vztahujícím se na dohodnuté postupy, případně v souladu s příslušnými národními standardy a národní praxí,
- (f) v příslušném případě také prohlášení, že auditor není ve vztahu k dané účetní jednotce nezávislý,
- (g) vymezení účelu, pro něž byly dohodnuté postupy provedeny,
- (h) seznam konkrétních provedených postupů,

- (i) popis auditorových věcných zjištění, včetně dostatečně podrobného uvedení zjištěných chyb a výjimek,
- (j) prohlášení, že provedené postupy nepředstavují audit ani prověrku a nebude tedy vyjádřeno žádné ujištění,
- (k) prohlášení, že kdyby auditor provedl další postupy nebo pokud by provedl audit či prověrku, zjistil by možná další skutečnosti, které by uvedl ve své zprávě,
- (l) prohlášení, že zpráva je určena pouze stranám, s nimiž bylo provedení postupů dohodnuto,
- (m) případné prohlášení, že se zpráva týká pouze specifikovaných částí, účtů, položek nebo finančních a nefinančních informací a že se nevztahuje k účetní závěrce příslušné účetní jednotky jako celku,
- (n) datum zprávy,
- (o) adresa auditora a
- (p) podpis auditora.

V příloze 2 k tomuto standardu je uveden příklad zprávy o věcných zjištěních vydané v souvislosti s dohodnutými postupy aplikovanými na finanční informace.

### **Stanovisko k problematice veřejného sektoru**

1. *Zpráva o dohodnutých postupech realizovaných ve veřejném sektoru může být předána i dalším subjektům (institucím a osobám) - nejenom těm, které se dohodly na provedení postupů (např. se může jednat o parlamentní vyšetřování konkrétní veřejné účetní jednotky nebo státní instituce).*
2. *Je také nutno připomenout, že ustanovení právních předpisů ve veřejném sektoru se mohou navzájem značně lišit a je nutné pečlivě rozlišovat mezi zakázkami, které skutečně představují „dohodnuté postupy“, a zakázkami, u nichž se očekává, že budou auditem finančních informací - například vydávání zpráv o výkonnosti.*

## **Příklad smluvního dopisu o provedení dohodnutých postupů**

Uvedený dopis má sloužit jako praktické vodítko k uplatnění odstavce 9 tohoto standardu a nejedná se o standardní dopis. Smluvní dopisy se musí lišit podle konkrétních požadavků a okolností.

Představenstvu nebo jiným odpovědným představitelům účetní jednotky, s nimiž bylo provedení postupů dohodnuto:

Tímto dopisem potvrzujeme, že jsme srozuměni s podmínkami a cíli zakázky a s povahou a omezeními služeb, které máme provést. Naše zakázka bude provedena v souladu se mezinárodním standardem pro související služby (zde případně uvést národní standardy nebo národní praxi) vztahujícím se na dohodnuté postupy, na což upozorníme ve zprávě.

Zavázali jsme se provést následující postupy a předložit Vám zprávu o věcných zjištěních vyplývajících z naší práce:

(zde popsat povahu, načasování a rozsah prací, které mají být provedeny, včetně případných konkrétních odkazů na doklady a záznamy, s nimiž bude nutné se seznámit, na osoby, s nimiž bude třeba jednat, a subjekty, od nichž bude nutné získat příslušné confirmace).

Postupy budou provedeny výhradně za účelem asistovat Vám při (uvést účel). Naše zpráva nemá sloužit žádnému jinému účelu a je určena výhradně pro Vaši informaci.

Postupy, které provedeme, nebudou představovat audit ani prověrku uskutečněnou v souladu s mezinárodními auditorskými standardy nebo mezinárodními standardy pro prověrky (zde případně uvést národní standardy nebo národní praxe), a nebude proto poskytnuto žádné ujištění.

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci a věříme, že nám zpřístupní veškeré záznamy, doklady a další informace, které budeme k provedení zakázky potřebovat.

Cena za provedení dohodnutých postupů bude fakturována podle postupu prací na základě počtu hodin vynaložených našimi pracovníky, jimž bude svěřena práce na dané zakázce plus běžné výdaje. Konkrétní hodinové sazby se liší podle stupně odpovědnosti a podle požadované praxe a odbornosti našich pracovníků.

Příloženou kopii tohoto dopisu laskavě podepište a zašlete ji zpět na naši adresu. Podepsaný smluvní dopis bude sloužit jako doklad, že jeho obsah odpovídá Vaší představě o podmínkách zakázky, včetně konkrétních postupů, na jejichž provedení jsme se dohodli.

XYZ & Co

Přijato a schváleno za společnost ABC:

(podpis)

.....

Jméno a pozice

Datum

**Příloha 2****Příklad zprávy o věcných zjištěních v souvislosti se závazky****ZPRÁVA O VĚCNÝCH ZJIŠTĚNÍCH**

(Těm, kdo auditorovi zadali zakázku):

Níže jsou popsány s Vámi dohodnuté postupy, které jsme provedli v souvislosti se závazky společnosti ABC k (datum) uvedenými v přiloženém rozpisu (v tomto příkladu se neuvádějí). Naše postupy byly provedeny v souladu s mezinárodním standardem pro související služby vztahujícím se na dohodnuté postupy. Níže popsané postupy byly provedeny výhradně za účelem asistovat vám při vyhodnocování platnosti závazků. Konkrétně jsme provedli následující postupy:

1. získali jsme a přepočítali součet položek v saldokontu závazků, které k (datum) zpracovala společnost ABC, a celkovou částku jsme porovnali se zůstatkem na účtu v hlavní knize;
2. přiložený seznam (v tomto příkladu se neuvádí) hlavních dodavatelů a dlužných částek k (datum) jsme porovnali se jmény dodavatelů a příslušnými částkami uvedenými v saldokontu;
3. získali jsme prohlášení dodavatelů, případně jsme dodavatele požádali o potvrzení zůstatku dlužných částek k (datum);
4. tato prohlášení nebo confirmace jsme porovnali s částkami uvedenými v bodě 2. K částkám, které se neshodovaly, jsme od společnosti ABC získali sesouhlasení. U těchto sesouhlasení jsme identifikovali neuhrazené a nevyřízené faktury, dobropisy a šeky v jednotlivé hodnotě přesahující xxx USD a pořídili jsme jejich seznam. Dohledali jsme a ověřili následně obdržené faktury a dobropisy a následně zaplacené šeky a určili jsme, zda skutečně měly být v sesouhlasení uvedeny jako neuhrazené.

Níže shrnujeme svá zjištění:

- (a) k bodu 1 jsme zjistili, že součet je správný a celková hodnota souhlasí;
- (b) k bodu 2 jsme zjistili, že porovnávané částky souhlasí;
- (c) k bodu 3 jsme zjistili, že dodavatelská prohlášení byla získána ode všech dodavatelů;
- (d) k bodu 4 jsme zjistili, že částky souhlasí, případně že společnost ABC zpracovala sesouhlasení částek, které nesouhlasily. Dobropisy, faktury a neproplacené šeky s hodnotou přesahující xxx USD byly správně uvedeny jako sesouhlasující položky, s výjimkou následujících položek:

(podrobné uvedení výjimek).

Vzhledem k tomu, že výše uvedené postupy nepředstavují audit ani prověrku provedené v souladu s mezinárodními auditorskými standardy nebo mezinárodními standardy

pro prověrky (nebo podle příslušných národních standardů nebo národní praxe), neposkytujeme žádné ujištění ohledně závazků k (datum).

Pokud bychom prováděli další postupy nebo pokud bychom provedli audit či prověrku účetní závěrky v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (nebo podle příslušných národních standardů či národní praxe), povšimli bychom si možná dalších skutečností, o kterých bychom Vás informovali.

Naše zpráva byla vypracována výhradně pro účely vymezené v prvním odstavci této zprávy a pro Vaši informaci a nesmí být použita k žádným jiným účelům ani distribuována žádným jiným stranám. Tato zpráva se týká pouze účtů a položek upřesněných výše a nevztahuje se na účetní závěrku společnost ABC jako celek.

AUDITOR

Datum

Sídlo

# MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY ISRS 4410 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)

## ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V SESTAVENÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ

(Tento standard je účinný pro zprávy o zakázkách spočívajících v sestavení finančních informací datované 1. července 2013 nebo později)

### OBSAH

---

	Odstavec
<b>Úvod</b>	
Rozsah tohoto standardu ISRS .....	1 - 4
Zakázka spočívající v sestavení finančních informací .....	5 - 10
Působnost tohoto standardu ISRS .....	11 - 14
Datum účinnosti .....	15
<b>Cíle</b> .....	16
<b>Definice</b> .....	17
<b>Požadavky</b>	
Provádění zakázky spočívající v sestavení finančních informací v souladu s tímto standardem ISRS .....	18 - 20
Etické požadavky .....	21
Odborný úsudek .....	22
Kontrola kvality na úrovni zakázky .....	23
Přijetí a pokračování zakázky .....	24-26
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením .....	27
Provádění zakázky .....	28-37
Dokumentace .....	38
Zpráva odborníka .....	39-41
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Rozsah tohoto standardu ISRS .....	A1-A11
Zakázka spočívající v sestavení finančních informací .....	A12- A18
Etické požadavky .....	A19-A21
Odborný úsudek .....	A22-A24
Řízení kvality na úrovni zakázky .....	A25-A27
Přijetí a pokračování zakázky .....	A28-A40
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením .....	A41

## ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V SESTAVENÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ

Provádění zakázky.....	A42-A52
Dokumentace.....	A53-A55
Zpráva odborníka .....	A56-A63
Příloha č. 1: Příklad smluvního dopisu pro účely zakázky spočívající v sestavení finančních informací	
Příloha č. 2: Příklady zpráv odborníka o sestavení finančních informací	

---

Mezinárodní standard pro související služby ISRS 4410 (revidované znění) „Zakázky spočívající v sestavení finančních informací“, je třeba posuzovat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby.



## Úvod

### Rozsah tohoto standardu ISRS

1. Tento mezinárodní standard pro související služby (ISRS) se zabývá odpovědnostmi odborníka angažovaného s cílem asistovat vedení při sestavení a prezentaci historických finančních informací bez jejich ověření a vydat o této zakázce zprávu v souladu s tímto standardem. (viz odstavce A1-A2)
2. Tento standard ISRS je platný pro zakázky spočívající v sestavení historických finančních informací. Tento standard může být uplatňován, a podle potřeby upravován, při zakázkách spočívajících v sestavení jiných než historických finančních informací a při zakázkách spočívajících v sestavení nefinančních informací. Odkazy na „finanční informace“ dále v tomto standardu představují odkazy na „historické finanční informace“. (viz odstavce A3-A4)
3. Je-li odborník požádán o asistenci vedení při sestavení a prezentaci finančních informací, je třeba řádně zvážit, zda má být zakázka provedena v souladu s tímto standardem ISRS. Vhodnost použití tohoto standardu, včetně sestavení zprávy podle tohoto standardu, naznačují následující faktory:
  - finanční informace jsou vyžadovány podle ustanovení příslušných zákonů nebo nařízení a mají být zařazeny do veřejné evidence,
  - jiné externí strany než předpokládaní uživatelé sestavených finančních informací budou pravděpodobně odborníka s těmito finančními informacemi spojovat a existuje riziko, že míra zapojení odborníka do těchto informací může být mylně vykládána, např.
    - jsou-li finanční informace určeny pro použití jinými stranami, než je vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, nebo mohou-li být poskytnuty stranám, které nejsou předpokládanými uživateli těchto informací, nebo od nich mohou být získány,
    - je-li jméno odborníka s těmito finančními informacemi spojováno. (viz odstavec A5)

### Vztah ke standardu ISQC 1<sup>1</sup>

4. Za systémy, pravidla a postupy řízení kvality nese odpovědnost společnost. Standard ISQC 1 platí pro společnosti účetních odborníků v souvislosti se zakázkami těchto společností spočívajícími v sestavení finančních informací.<sup>2</sup> Ustanovení tohoto standardu ISRS o řízení kvality na úrovni jednotlivých zakázek spočívajících v sestavení finančních informací vycházejí z předpokladu, že se společnost řídí standardem ISQC 1 nebo požadavky, které jsou přinejmenším stejně přísné. (viz odstavce A6-A11)

<sup>1</sup> Mezinárodní standard kontroly kvality (ISQC) „Řízení kvality u společností provádějících auditů a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“

<sup>2</sup> ISQC 1, odstavec 4

**Zakázka spočívající v sestavení finančních informací**

5. Vedení může účetního odborníka provozujícího veřejnou praxi požádat o asistenci při sestavení a prezentaci finančních informací účetní jednotky. Hodnota zakázky spočívající v sestavení finančních informací provedené v souladu s tímto standardem ISRS pro uživatele finančních informací vychází z použití profesní kvalifikace odborníka v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví a dodržování profesních standardů, včetně příslušných etických požadavků, a jasného sdělení povahy a rozsahu zapojení odborníka do sestavovaných finančních informací. (viz odstavce A12-A15)
6. Jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací není ověřovací zakázka, nevyžaduje, aby odborník ověřil přesnost nebo úplnost informací poskytnutých vedením pro sestavení nebo aby jinak shromáždil důkazní informace pro vyjádření výroku auditora nebo závěru prověrky sestavení finančních informací.
7. Vedení si ponechává odpovědnost za finanční informace a za bázi, na níž jsou sestaveny a prezentovány. Tato odpovědnost zahrnuje použití úsudků vedení vyžadovaných pro sestavení a prezentaci finančních informací, včetně výběru a použití vhodných účetních pravidel, a v případě potřeby vytvoření přiměřených účetních odhadů. (viz odstavce A12-A13)
8. Tento standard ISRS nestanovuje odpovědnosti vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením ani nenahrazuje zákony a nařízení, kterými se jejich odpovědnost řídí. Zakázka prováděná v souladu s tímto standardem ISRS vychází z předpokladu, že vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením, schválily určité odpovědnosti, které jsou zásadní pro provedení zakázky spočívající v sestavení finančních informací. (viz odstavce A12-A13)
9. Finanční informace, které jsou předmětem zakázky spočívající v sestavení finančních informací, mohou být vyžadovány pro různé účely, včetně následujících:
  - (a) pro dodržení závazných požadavků periodického účetního výkaznictví stanovených v zákoně nebo nařízení nebo
  - (b) pro účely nesouvisející s povinným účetním výkaznictvím podle příslušného zákona nebo nařízení, včetně např. následujících účelů:
    - pro vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, sestavené na takovém základě, který je pro konkrétní účely vhodný (např. sestavení finančních informací pro interní použití),
    - pro periodické účetní výkaznictví prováděné pro externí strany na základě smlouvy nebo jiné formy ujednání (např. finanční informace poskytnuté financujícímu subjektu na podporu poskytnutí nebo pokračování grantu),
    - pro transakční účely, např. na podporu transakce zahrnující změny vlastnictví účetní jednotky nebo finanční struktury (např. pro fúzi nebo akvizici).
10. K sestavení a prezentaci finančních informací mohou být použity různé rámce účetního výkaznictví, od jednoduché báze účetnictví specifické pro danou účetní jednotku až po zavedené standardy účetního výkaznictví. Rámec účetního výkaznictví

přijatý vedením pro sestavení a prezentaci finančních informací bude záviset na povaze účetní jednotky a předpokládaném použití informací. (viz odstavce A16-A18)

### **Působnost tohoto standardu ISRS**

11. Tento standard ISRS obsahuje cíle odborníka při dodržování tohoto standardu, jež vytvářejí kontext, v němž jsou požadavky tohoto ISRS nastaveny, a mají odborníkovi pomoci pochopit, čeho je třeba v zakázce spočívající v sestavení finančních informací dosáhnout.
12. Tento standard ISRS obsahuje požadavky, vyjádřené slovem „musí“ nebo ekvivalentním způsobem, které jsou navrženy tak, aby odborníkovi umožňovaly splnit stanovené cíle.
13. Tento standard ISRS dále obsahuje úvodní materiál, definice a aplikační a vysvětlující část, jež vytvářejí kontext pro správné pochopení tohoto standardu.
14. Aplikační a vysvětlující část obsahuje další vysvětlení požadavků a vodítka pro jejich splnění. Tato vodítka sama o sobě nepředstavují požadavek, ale jsou relevantní pro řádné použití těchto požadavků. Aplikační a vysvětlující část může poskytovat také výchozí informace o záležitostech, jimiž se tento standard ISRS zabývá, na pomoc při aplikaci daných požadavků.

### **Datum účinnosti**

15. Tento standard ISRS je účinný pro zprávy o zakázkách spočívající v sestavení finančních informací datované 1. července 2013 nebo později.

### **Cíle**

16. Cílem odborníků při zakázkách spočívajících v sestavení finančních informací podle tohoto standardu ISRS je:
  - (a) uplatnit kvalifikaci v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví s cílem asistovat vedení při sestavení a prezentaci finančních informací v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví na základě informací poskytnutých vedením,
  - (b) vydat zprávu v souladu s požadavky tohoto standardu ISRS.

### **Definice**

17. *Glosář* pojmů souborného vydání<sup>3</sup> (dále jen „glosář“) obsahuje termíny definované v tomto standardu ISRS a také popisy ostatních termínů použitých v tomto standardu na pomoc při konsistentním výkladu. Následující termíny mají níže uvedené významy, přiřazené pro účely tohoto standardu ISRS:

---

<sup>3</sup> *Glosář pojmů k mezinárodním standardům vydaným IAASB v Souborném vydání mezinárodních standardů pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby* (souborné vydání), publikované IFAC

- (a) *Příslušný rámec účetního výkaznictví* – rámec účetního výkaznictví přijatý vedením, popř. osobami pověřenými správou a řízením, při sestavení finančních informací, který je přijatelný z hlediska povahy účetní jednotky a cíle finančních informací nebo který je vyžadován zákonem nebo nařízením. (viz odstavce A30-A32)
- (b) *Zakázka spočívající v sestavení finančních informací* – zakázka, v níž odborník používá odborné znalosti v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, aby pomohl vedení při sestavení a prezentaci finančních informací účetní jednotky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a vydává zprávu vyžadovanou tímto standardem ISRS. V tomto standardu se slova „sestavit“, „sestavení“ a „sestaven“ používají v tomto kontextu.
- (c) *Partner odpovědný za zakázku* – partner nebo jiná osoba ve společnosti, která je odpovědná za zakázku a její plnění a za zprávu vydávanou jménem společnosti a která má v relevantních případech oprávnění od profesního, právního nebo regulačního orgánu.
- (d) *Tým provádějící zakázku* – všichni partneři a pracovníci provádějící zakázku a všechny osoby, které jsou angažovány společností nebo společností v síti a provádějí postupy v rámci zakázky. Nepatří sem externí odborníci angažovaní společností nebo společností v síti.
- (e) *Nesprávnost* – rozdíl mezi částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním vykázané položky ve finančních informacích a částkou, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním položky, které má být v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nesprávnosti mohou vyplývat z chyby nebo podvodu.
- Jsou-li finanční informace sestaveny v souladu s rámcem věrného zobrazení, nesprávnosti zahrnují také takové úpravy částek, klasifikací, prezentací nebo zveřejnění, které jsou podle úsudku odborníka nezbytné, aby byly finanční informace prezentovány věrně ve všech významných (materiálních) ohledech a podávaly věrný a poctivý obraz.
- (f) *Odborník* – účetní odborník provozující veřejnou praxi, který provádí zakázku spočívající v sestavení finančních informací. Termín zahrnuje partnera odpovědného za zakázku nebo další členy týmu provádějícího zakázku, popř. společnost. Pokud tento standard ISRS výslovně předpokládá, že určitý požadavek nebo odpovědnost plní partner odpovědný za zakázku, pak je použit termín „partner odpovědný za zakázku“, nikoli termín „odborník“. „Partner odpovědný za zakázku“ a „společnost“ v relevantních případech odkazují na své ekvivalenty ve veřejném sektoru.
- (g) *Relevantní etické požadavky* – etické požadavky, jimiž se tým provádějící zakázku řídí při sestavování finančních informací. Tyto požadavky běžně zahrnují části A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Etický kodex IESBA) (s výjimkou oddílu 290 „*Nezávislost – audit a prověrky*“ a oddílu 291 „*Nezávislost – jiné ověřovací zakázky*“ v části B) společně s národními požadavky, které jsou přísnější. (viz odstavec A21)

## Požadavky

### Provádění zakázky spočívající v sestavení finančních informací v souladu s tímto standardem ISRS

18. Odborník musí rozumět celému textu tohoto standardu ISRS, včetně aplikační a vysvětlující části, aby správně chápal cíle a aplikoval požadavky.

#### *Dodržování relevantních požadavků*

19. Odborník je povinen dodržovat všechny požadavky tohoto standardu ISRS, s výjimkou těch požadavků, které jsou pro zakázku spočívající v sestavení finančních informací irelevantní, např. pokud okolnosti, jimiž se požadavek zabývá, v zakázce neexistují.
20. Odborník nesmí vyjádřit soulad s tímto standardem ISRS, pokud nebyly dodrženy všechny požadavky tohoto standardu relevantní pro zakázku spočívající v sestavení finančních informací.

## Etické požadavky

21. Odborník je povinen dodržovat relevantní etické požadavky. (viz odstavce A19-A21)

## Odborný úsudek

22. Odborník je povinen použít při provádění zakázky spočívající v sestavení finančních informací odborný úsudek. (viz odstavce A22-A24)

## Kontrola kvality na úrovni zakázky

23. Partner odpovědný za zakázku je povinen nést odpovědnost:
  - (a) za celkovou kvalitu každé zakázky spočívající v sestavení finančních informací, k níž je přidělen,
  - (b) za realizaci zakázky v souladu s pravidly a postupy řízení kvality společnosti, a to tak, že: (viz odstavec A25)
    - i. bude dodržovat příslušné postupy, které se týkají přijetí a pokračování klientských vztahů a zakázek, (viz odstavec A26)
    - ii. se přesvědčí, že tým provádějící zakázku je jako celek způsobilý a schopný provádět zakázku spočívající v sestavení finančních informací,
    - iii. bude sledovat ukazatele nedodržení relevantních etických požadavků ze strany členů týmu provádějícího zakázku a určí vhodné opatření, pokud se dozví o záležitostech, jež naznačují, že členové týmu provádějícího zakázku nedodrželi relevantní etické požadavky, (viz odstavec A27)
    - iv. bude zakázku řídit, dohlížet na ni a provádět ji v souladu s profesními standardy a příslušnými právními a regulačními požadavky,
    - v. přijme odpovědnost za vedení příslušné dokumentace zakázky.

**Přijetí a pokračování zakázky***Pokračování vztahů s klienty, přijetí zakázky a souhlas s podmínkami zakázky*

24. Odborník nesmí zakázku přijmout, dokud neodsouhlasí podmínky zakázky s vedením, a se zainteresovanou stranou zakázky, je-li odlišná od vedení, včetně:
- (a) předpokládaného použití a distribuce finančních informací a všech omezení jejich použití nebo případné distribuce, (viz odstavce A20, A28-29, A32-A33)
  - (b) identifikace příslušného rámce účetního výkaznictví, (viz odstavce A20, A30-A33)
  - (c) cíle a rozsahu zakázky spočívající v sestavení finančních informací,
  - (d) odpovědností odborníka, včetně požadavku na dodržování relevantních etických požadavků, (viz odstavec A20)
  - (e) odpovědností vedení za: (viz odstavce A34-A36)
    - ii. finanční informace a za jejich sestavení a prezentaci v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je přijatelný z hlediska předpokládaného použití finančních informací a předpokládaných uživatelů,
    - iii. přesnost a úplnost záznamů, dokumentů, vysvětlení a dalších informací poskytovaných vedením pro zakázku spočívající v sestavení finančních informací,
    - iv. úsudky nutné pro sestavení a prezentaci finančních informací, včetně takových, u nichž může odborník poskytnout asistenci v průběhu zakázky spočívající v sestavení finančních informací, (viz odstavec A22)
  - (f) očekávané formy a obsahu zprávy odborníka.
25. Odborník je povinen zaznamenat odsouhlasené podmínky zakázky před realizací zakázky ve smluvním dopise nebo jiné vhodné formě písemného ujednání. (viz odstavce A37-A39)

*Opakující se zakázky*

26. Při opakujících se zakázkách spočívajících v sestavení finančních informací je odborník povinen posoudit, zda okolnosti, včetně změn aspektů posuzovaných při přijetí zakázky, vyžadují revizi podmínek zakázky a zda je třeba vedení připomenout stávající podmínky zakázky. (viz odstavec A40)

**Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením**

27. Odborník je povinen v průběhu zakázky spočívající v sestavení finančních informací včas sdělit vedení, popř. osobám pověřeným správou a řízením, všechny záležitosti, které se týkají zakázky spočívající v sestavení finančních informací a které jsou podle odborného úsudku odborníka dostatečně důležité, aby jim vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením, věnovaly pozornost. (viz odstavec A41)

**Provádění zakázky***Znalosti odborníka*

28. Odborník je povinen získat dostatečné znalosti o následujících záležitostech, aby byl schopen provádět zakázku spočívající v sestavení finančních informací: (viz odstavce A42-A44)
- (a) podnikatelská činnost a provoz účetní jednotky, včetně jejího účetního systému a účetních záznamů,
  - (b) příslušný rámce účetního výkaznictví, včetně jeho použití v odvětví účetní jednotky.

*Sestavení finančních informací*

29. Odborník je povinen sestavit finanční informace za použití záznamů, dokumentů, vysvětlení a dalších informací, včetně významných úsudků, poskytnutých vedením.
30. Odborník je povinen projednat s vedením, popř. osobami pověřenými správou a řízením, takové významné úsudky, u nichž odborník během sestavení finančních informací asistoval. (viz odstavec A45)
31. Před dokončením zakázky spočívající v sestavení finančních informací je odborník povinen prostudovat si sestavené finanční informace ve světle vlastního pochopení obchodní činnosti a provozu účetní jednotky a příslušného rámce účetního výkaznictví. (viz odstavec A46)
32. Pokud v průběhu zakázky spočívající v sestavení finančních informací odborník zjistí, že záznamy, dokumenty, vysvětlení nebo jiné informace, včetně významných úsudků poskytnutých vedením pro zakázku spočívající v sestavení finančních informací, jsou neúplné, nepřesné nebo jinak neuspokojivé, je povinen upozornit na tuto skutečnost vedení a požádat o dodatečné nebo opravené informace.
33. Pokud odborník není schopen dokončit zakázku, protože vedení neposkytlo požadované záznamy, dokumenty, vysvětlení nebo jiné informace, včetně významných úsudků, odborník je povinen odstoupit od zakázky a informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením o důvodech odstoupení. (viz odstavec A52)
34. Pokud se odborník během zakázky dozví, že:
- (a) sestavené finanční informace správně neodkazují na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo ho nepopisují, (viz odstavec A47)
  - (b) je třeba sestavené finanční informace upravit, aby nedošlo k jejich významnému (materiálnímu) zkreslení, (viz odstavce A48-A50)
  - (c) jsou sestavené finanční informace jinak zavádějící (viz odstavec A51),
- je povinen navrhnout vedení vhodné úpravy.
35. Pokud vedení zamítne nebo nepovolí odborníkovi provést navrhované úpravy sestavených finančních informací, odborník je povinen odstoupit od zakázky a bude informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením o důvodech odstoupení. (viz odstavec A52)
36. Pokud odstoupení od zakázky není možné, odborník je povinen určit, jaké má za daných okolností další profesní a právní povinnosti.

37. Odborník je povinen získat potvrzení od vedení, popř. od osob pověřených správou a řízením, že přebírají odpovědnost za finální verzi sestavených finančních informací. (viz odstavec A62)

### ***Dokumentace***

38. Odborník je povinen začlenit do dokumentace zakázky (viz odstavce A53-A55):
- (a) významné záležitosti, které se objevily v průběhu zakázky spočívající v sestavení finančních informací, a způsob, jakým odborník tyto záležitosti řešil,
  - (b) záznam o tom, jak jsou sestavené finanční informace v souladu s výchozími záznamy, dokumenty, vysvětleními a dalšími informacemi poskytnutými vedením,
  - (c) kopii finální verze sestavených finančních informací, za něž vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením, potvrdily odpovědnost, a zprávu odborníka. (viz odstavec A62)

### ***Zpráva odborníka***

39. Důležitým účelem zprávy odborníka je jasně sdělit povahu zakázky spočívající v sestavení finančních informací a roli a odpovědnosti odborníka v zakázce. Zpráva odborníka není prostředek, jak v jakékoli formě vyjádřit výrok nebo závěr o finančních informacích.
40. Zpráva odborníka vydávaná k zakázce spočívající v sestavení finančních informací musí být písemná a musí obsahovat následující prvky: (viz odstavce A56-A57, A63)
- (a) název zprávy,
  - (b) adresáta(y), jak vyžadují podmínky zakázky, (viz odstavec A58)
  - (c) prohlášení, že odborník sestavil finanční informace na základě informací poskytnutých vedením,
  - (d) popis odpovědností vedení, popř. osob pověřených správou a řízením, ve vztahu k zakázce spočívající v sestavení finančních informací a ve vztahu k finančním informacím,
  - (e) identifikaci příslušného rámce účetního výkaznictví, a je-li použit rámec účetního výkaznictví pro zvláštní účely, popis nebo odkaz na popis rámce účetního výkaznictví pro zvláštní účely ve finančních informacích,
  - (f) identifikaci finančních informací, včetně názvu každého prvku finančních informací, pokud obsahuje více než jeden prvek, a datum finančních informací nebo období, ke kterému se vztahují,
  - (g) popis odpovědností odborníka při sestavování finančních informací, včetně toho, že byla zakázka provedena v souladu s tímto standardem ISRS a že odborník splnil příslušné etické požadavky,
  - (h) popis toho, co s sebou zakázka spočívající v sestavení finančních informací v souladu s tímto standardem ISRS přináší,
  - (i) vysvětlení, že:



- v. jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací není ověřovací zakázkou, odborník nemusí ověřovat přesnost nebo úplnost informací předložených vedením pro sestavení,
  - vi. odborník nevyjadřuje výrok auditora ani závěr prověrky o tom, zda jsou finanční informace sestaveny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
  - (j) jsou-li finanční informace sestaveny za použití rámce účetního výkaznictví pro zvláštní účely, vysvětlující odstavec, který: (viz odstavce A59-A61)
    - vii. popisuje účel, pro který jsou finanční informace sestaveny, a je-li to nutné, předpokládané uživatele nebo obsahuje odkaz na přílohu účetní závěrky, kde jsou tyto informace zveřejněny,
    - viii. upozorňuje čtenáře zprávy na skutečnost, že finanční informace jsou sestaveny v souladu s rámcem pro zvláštní účely, a proto tyto informace nemusejí být vhodné pro jiné účely,
  - (k) datum zprávy odborníka,
  - (l) podpis odborníka,
  - (m) adresu odborníka.
41. Odborník je povinen zprávu opatřit datem, kdy dokončil zakázku spočívající v sestavení finančních informací v souladu s tímto standardem ISRS. (viz odstavec A62)

\*\*\*

## **Aplikační a vysvětlující část**

### **Rozsah tohoto standardu ISRS**

*Obecná úprava (viz odstavec 1)*

- A1. U zakázky spočívající v sestavení finančních informací, kde je stranou zakázky někdo jiný než vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, je možné použít tento standard ISRS v potřebné úpravě.
- A2. Zapojení odborníka do služeb nebo činností v průběhu asistence vedení účetní jednotky při sestavení a prezentaci finančních informací účetní jednotky může mít nejrůznější formy. Je-li odborník angažován, aby poskytl takové služby nebo činnosti pro účetní jednotku podle tohoto standardu ISRS, spojení odborníka s finančními informacemi je sdělováno pomocí zprávy odborníka poskytnuté pro účely zakázky ve formě vyžadované tímto standardem ISRS. Zpráva odborníka obsahuje jeho výslovné ujištění o souladu s tímto standardem ISRS.

*Použití při zakázkách spočívajících v sestavení jiných než historických finančních informací (viz odstavec 2)*

- A3. Tento standard ISRS se zabývá zakázkami, kde odborníci asistují vedení při sestavení a prezentaci historických finančních informací. Tento standard ISRS však může být

použit, v potřebné úpravě, je-li odborník angažován, aby asistoval vedení při sestavení a prezentaci jiných finančních informací, např.:

- pro forma finančních informací,
- předpokládaných finančních informací, včetně finančních rozpočtů a prognóz.

A4. Odborníci mohou také provádět zakázky, kdy asistují vedení při sestavení a prezentaci nefinančních informací, např. výkazy o skleníkových plynech, statistická hlášení nebo hlášení jiných informací. Za těchto okolností může odborník použít tento standard ISRS, v potřebné úpravě, jako relevantní standard pro tento typ zakázek.

Úprava relevantní pro použití standardu ISRS (viz odstavec 3)

A5. Závazné použití tohoto standardu ISRS může být specifikováno v národní úpravě pro zakázky, kdy odborníci provádějí služby, které se vztahují k sestavení a prezentaci finančních informací účetní jednotky (např. ve vztahu k sestavení historických účetních závěrek požadovaných pro veřejnou evidenci). Není-li závazné použití specifikováno v zákoně nebo v nařízení, v platných profesních standardech nebo jinak, odborník může přesto dojít k závěru, že použití těchto ISRS je za daných okolností vhodné.

Vztah ke standardu ISQC 1 (viz odstavec 4)

A6. Standard ISQC 1 se zabývá odpovědnostmi společnosti za vytvoření a udržování systému řízení kvality pro zakázky spočívající v poskytování souvisejících služeb, včetně zakázek spočívajících v sestavení finančních informací. Tyto odpovědnosti se řídí vytvořením:

- systému řízení kvality společnosti,
- souvisejících pravidel společnosti, navržených pro dosažení cíle systému řízení kvality a jeho postupů pro implementaci a sledování souladu s těmito pravidly.

A7. Podle standardu ISQC 1 má společnost povinnost vytvořit a udržovat systém řízení kvality, aby získala přiměřenou jistotu, že:

- (a) společnost a její pracovníci dodržují profesní standardy a příslušné právní a regulační požadavky,
- (b) zprávy vydané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou za daných okolností vhodné.<sup>4</sup>

A8. Jurisdikce, která nepřijala standard ISQC 1 ve vztahu k zakázkám spočívajícím v sestavení finančních informací, může stanovit požadavky na řízení kvality ve společnostech provádějících takové zakázky. Ustanovení tohoto standardu ISRS ohledně řízení kvality na úrovni zakázky vycházejí z předpokladu, že přijaté požadavky na řízení kvality jsou přinejmenším stejně přísné jako požadavky standardu ISQC 1. Tohoto stavu je dosaženo, pokud tyto požadavky společnosti předepisují povinnosti dosáhnout cílů požadavků ISQC 1, včetně povinnosti vytvořit systém řízení kvality, který obsahuje pravidla a postupy zaměřené na každý z následujících prvků:

- odpovědnosti vedení za kvalitu v rámci společnosti,
- relevantní etické požadavky,

<sup>4</sup> ISQC 1, odst. 11

- přijetí a pokračování vztahů s klienty a specifických zakázek,
- lidské zdroje,
- provedení zakázky,
- monitorování.

A9. V kontextu systému řízení kvality společnosti mají týmy provádějící zakázku odpovědnost za implementaci postupů řízení kvality platných pro zakázku.

A10. Pokud informace poskytnuté společností nebo jinými stranami nenaznačují jinak, tým provádějící zakázku má právo spoléhat se na systém řízení kvality společnosti. Tým provádějící zakázku se např. může spolehnout na systému řízení kvality společnosti ve vztahu:

- ke způsobilosti pracovníků prostřednictvím náboru a formálního školení,
- k udržování vztahů s klienty pomocí systémů přijetí a pokračování zakázek,
- k dodržování právních a regulačních požadavků pomocí procesu monitorování.

Při zvažování nedostatků identifikovaných v systému řízení kvality společnosti, které mohou ovlivnit zakázku spočívající v sestavení finančních informací, může partner odpovědný za zakázku zvážit opatření přijatá společností pro nápravu situace, jež partner odpovědný za zakázku považuje za dostatečná v kontextu dané zakázky spočívající v sestavení finančních informací.

A11. Nedostatek v systému řízení kvality společnosti nutně nenaznačuje, že zakázka spočívající v sestavení finančních informací nebyla provedena v souladu s profesními standardy a platnými právními a regulačními požadavky nebo že zpráva odborníka nebyla přiměřená.

### **Zakázka spočívající v sestavení finančních informací**

*Použití termínů „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“ (viz odstavce 5, 7-8)*

A12. Příslušné odpovědnosti vedení a osob pověřených správou a řízením se budou mezi jurisdikcemi a mezi různými typy účetních jednotek lišit. Tyto rozdíly ovlivňují způsob, jakým odborník aplikuje požadavky tohoto standardu ISRS ohledně vedení nebo osob pověřených správou a řízením. Podobně spojení „vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením“ použité na různých místech v tomto standardu ISRS mají odborníka upozornit na skutečnost, že v prostředí různých účetních jednotek mohou existovat různé struktury a uspořádání vedení, správy a řízení.

A13. Různé odpovědnosti vztahující se k sestavení finančních informací a k externímu finančnímu výkaznictví nese buď vedení, nebo osoby pověřené správou a řízením podle mj. následujících faktorů:

- zdroje a struktura účetní jednotky,
- jednotlivé role vedení a osob pověřených správou a řízením v rámci účetní jednotky, jak je stanoveno v příslušném zákoně nebo nařízení, nebo pokud není účetní jednotka regulována, v jakémkoli formálním uspořádání správy, řízení a odpovědnosti účetní jednotky (např. zaznamenaném ve smlouvě, ve stanovách nebo jiném typu dokumentu, kterým se zakládá účetní jednotka).

V mnoha malých účetních jednotkách se často neodděluje role vedení a role správy a řízení nebo mohou být osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zapojeny do vedení účetní jednotky. Ve většině dalších případů, zejména u větších účetních jednotek, je vedení odpovědné za provádění obchodní činnosti a aktivit účetní jednotky a za jejich vykazování, zatímco osoby pověřené správou a řízením dohlížejí na vedení. Ve větších účetních jednotkách osoby pověřené správou a řízením budou často mít nebo přijmou odpovědnost za schvalování finančních informací účetní jednotky, zejména pokud jsou určeny pro použití externími stranami. U velkých účetních jednotek má často určité odpovědnosti za dohled dílčí skupina osob pověřených správou a řízením, např. auditní výbor. V některých jurisdikcích nesou právní odpovědnost za sestavení účetní závěrky účetní jednotky v souladu se specifikovaným rámcem osoby pověřené správou a řízením, v jiných jurisdikcích je za něj odpovědné vedení.

*Začlenění dalších činností souvisejících se sestavením a prezentací finančních informací (viz odstavec 5)*

- A14. Rozsah zakázky spočívající v sestavení finančních informací se bude lišit v závislosti na okolnostech zakázky. V každém případě bude zahrnovat asistenci vedení při sestavení a prezentaci finančních informací účetní jednotky v souladu s rámcem účetního výkaznictví na základě informací poskytnutých vedením. U některých zakázek spočívajících v sestavení finančních informací již vedení mohlo sestavit finančních informace jako takové v podobě návrhu nebo předběžných informací.
- A15. Odborník může být také angažován, aby kromě zakázky spočívající v sestavení finančních informací provedl určité další činnosti jménem vedení. Odborník může být například požádán, aby také shromáždil, klasifikoval a shrnul výchozí finanční údaje účetní jednotky a zpracoval je ve formě účetních záznamů vytvořením obrátové předvahy. Obrátová předvaha bude následně použita jako výchozí údaje, z nichž může odborník sestavit finanční informace, které jsou předmětem zakázky spočívající v sestavení finančních informací prováděné podle tohoto standardu ISRS. To je často případ menších účetních jednotek, které nemají vyvinuté účetní systémy, nebo účetních jednotek, které dávají přednost outsourcingu sestavení účetních záznamů na externí dodavatele. Tento standard ISRS se nezabývá těmito dalšími činnostmi, které odborník může provádět v rámci asistence vedení v jiných oblastech před sestavením účetní závěrky dané účetní jednotky.

*Rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 10)*

- A16. Finanční informace mohou být sestaveny v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je navržen tak, aby splňoval:
- společné potřeby širokého spektra uživatelů v oblasti finančních informací (tj. „rámec účetní závěrky pro všeobecné účely“),
  - potřeby specifických uživatelů v oblasti finančních informací (tj. „rámec účetní závěrky pro zvláštní účely“).

Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví určují formu a obsah finančních informací. Na rámec finančních informací se může v některých případech odkazovat jako na „bázi účetnictví“.

- A17. Příkladem běžně používaných rámců účetního výkaznictví pro všeobecné účely jsou:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a zavedené národní standardy účetního výkaznictví platné pro kótované účetní jednotky,
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) a zavedené národní standardy účetního výkaznictví platné pro malé a střední účetní jednotky.

A18. Příkladem rámců účetního výkaznictví pro zvláštní účely, které lze použít v závislosti na konkrétním účelu finančních informací, jsou:

- daňové účetnictví používané v určité jurisdikci k sestavení finančních informací pro splnění daňových povinností,
- v případě účetních jednotek, které nemusejí používat zavedený rámec účetního výkaznictví:
  - báze účetnictví použitá u finančních informací konkrétní účetní jednotky, vhodná pro předpokládané použití finančních informací a podmínky účetní jednotky (např. použití hotovostní báze účetnictví u vybraných položek časového rozlišení, např. pohledávek a závazků, pro vykázání v rozvaze a výsledovce, nebo použití zavedeného rámce účetního výkaznictví, který je upraven tak, aby vyhovoval konkrétnímu účelu, pro který jsou finanční informace sestaveny),
  - hotovostní báze účetnictví pro vykázání ve výkazu příjmů a výplat (např. pro účel alokace příjmů převyšujících výplaty vlastníkům najatého majetku nebo pro zaznamenání změn ve fondu pokladní hotovosti klubu).

***Etické požadavky (viz odstavec 21)***

A19. Část A Kodexu IESBA stanovuje základní principy profesní etiky, které musí odborníci dodržovat, a poskytuje koncepční rámec pro použití těchto principů. Základní principy jsou následující:

- (a) integrita,
- (b) objektivita,
- (c) odborná způsobilost a řádná péče,
- (d) zachování důvěrného charakteru informací,
- (e) profesionální jednání.

Část B Kodexu IESBA znázorňuje, jak má být koncepční rámec použit v konkrétních situacích. Při dodržování Kodexu IESBA je třeba identifikovat a vhodně řešit hrozby dodržování etických požadavků odborníkem.

*Úprava pro etické aspekty týkající se spojování odborníka s informacemi (viz odstavce 21, 24 (a)-(d))*

A20. Podle Kodexu IESBA<sup>5</sup> nesmí být při uplatňování principu integrity odborník vědomě spojován se zprávami, výkazy, sděleními nebo jinými informacemi, pokud se odborník domnívá, že informace:

- (a) obsahují významně (materiálně) nesprávný nebo zavádějící výkaz,
- (b) obsahují výkazy nebo informace sestavené nedbale,

<sup>5</sup> Kodex IESBA, část A, odst. 110.2

- (c) vynechávají nebo zastírají údaje, které musí být v informacích obsaženy, přičemž takové vynechání nebo zastírání by bylo zavádějící.

Pokud odborník zjistí, že je s takovými informacemi spojován, musí podle Kodexu IESBA podniknout kroky, aby s nimi nadále spojován nebyl.

*Nezávislost* (viz odstavce 17(g), 21)

- A21. Bez ohledu na skutečnost, že oddíl 290 *Nezávislost – auditní zakázky a prověrky* a oddíl 291 *Nezávislost – jiné ověřovací zakázky* v části B Kodexu IESBA neplatí pro zakázky spočívající v sestavení finančních informací, mohou národní etické kodexy nebo zákony či nařízení specifikovat požadavky nebo pravidla pro zveřejnění informací vztahující se k nezávislosti.

**Odborný úsudek** (viz odstavce 22, 24(e)(iii))

- A22. Odborný úsudek je pro řádné provedení zakázky spočívající v sestavení finančních informací zásadní, protože interpretace relevantních etických požadavků a požadavků tohoto standardu ISRS a potřeba informovaných rozhodnutí během plnění zakázky spočívající v sestavení finančních informací vyžadují aplikaci relevantních znalostí a zkušeností na skutečnosti a okolnosti zakázky. Odborný úsudek je především nezbytný, pokud zakázka zahrnuje asistenci vedení účetní jednotky při rozhodování o:

- přijatelnosti rámce účetního výkaznictví, který má být použit pro sestavení a prezentaci finančních informací účetní jednotky z hlediska předpokládaného použití finančních informací a jejich předpokládaných uživatelů,
- použití příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně:
  - výběru vhodných účetních pravidel podle tohoto rámce,
  - vytvoření účetních odhadů potřebných pro sestavení a prezentaci finančních informací podle tohoto rámce,
  - sestavení a prezentace finančních informací v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Asistence odborníka vedení je vždy poskytována za předpokladu, že vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením, chápou významné úsudky, které se odrážejí ve finančních informacích, a přijímají za tyto úsudky odpovědnost.

- A23. Odborný úsudek zahrnuje použití relevantního školení, znalostí a zkušeností v kontextu daném tímto standardem ISRS a účetními a etickými standardy při přijímání informovaných rozhodnutí o průběhu činností, které jsou vhodné za podmínek zakázky spočívající v sestavení finančních informací.

- A24. Provedení odborného úsudku v jednotlivých zakázkách vychází ze skutečností a okolností, které jsou odborníkovi známé do dne jeho zprávy o zakázce, včetně:

- znalostí získaných z realizace případných jiných zakázek prováděných pro účetní jednotku (např. daňové služby),
- odborníkovy znalosti obchodní činnosti a provozu účetní jednotky, včetně jejího účetního systému, a aplikace příslušného rámce účetního výkaznictví v odvětví, v němž účetní jednotka působí,

- toho, do jaké míry sestavení a prezentace finančních informací vyžaduje použití úsudku vedení.

**Řízení kvality na úrovni zakázky** (viz odstavec 23(b))

A25. Činnosti partnera odpovědného za zakázku a příslušná sdělení dalším členům týmu provádějícího zakázku při převzetí odpovědnosti za celkovou kvalitu každé zakázky zdůrazňují důležitost následujících aspektů pro dosažení kvality zakázky:

- provádění prací, které jsou v souladu s profesními standardy a regulačními a právními požadavky,
- soulad s příslušnými pravidly a postupy řízení kvality společnosti,
- vydání zprávy odborníka k zakázce v souladu s tímto standardem ISRS.

**Přijetí a pokračování klientských vztahů a zakázek spočívajících v sestavení finančních informací** (viz odstavec 23(b)(i))

A26. Standard ISQC 1 vyžaduje, aby společnost získala takové informace, které považuje za nezbytné za podmínek před přijetím zakázky s novým klientem, při rozhodování, zda pokračovat ve stávající zakázce, a při zvažování přijetí nové zakázky se stávajícím klientem. Informace, které pomohou partnerovi odpovědnému za zakázku určit, zda je přijetí nebo pokračování vztahů s klientem nebo zakázek spočívajících v sestavení finančních informací vhodné, může zahrnovat informace týkající se integrity hlavních vlastníků, klíčových členů vedení a osob pověřených správou a řízením. Pokud má partner odpovědný za zakázku důvod pochybovat o integritě vedení do takové míry, která by pravděpodobně ovlivnila řádné plnění zakázky, nemusí být vhodné zakázku přijmout.

**Dodržení relevantních etických požadavků při provádění zakázky** (viz odstavec 23(b)(iii))

A27. Standard ISQC 1 stanovuje odpovědnosti společnosti za vytvoření pravidel a postupů navržených pro poskytnutí přiměřené jistoty, že společnost a její pracovníci splňují relevantní etické požadavky. Tento standard ISRS stanovuje odpovědnosti partnera odpovědného za zakázku s ohledem na to, zda tým provádějící zakázku dodržuje příslušné etické požadavky.

**Přijetí a pokračování zakázky**

**Identifikace předpokládaného použití finančních informací** (viz odstavec 24(a))

A28. Předpokládané použití finančních informací se určuje vzhledem k platnému zákonu, nařízení nebo jiným ujednáním přijatým ohledně poskytování finančních informací účetní jednotky při zohlednění toho, jaké finanční informace potřebují strany, které jsou vůči účetní jednotce externí nebo interní a které jsou předpokládanými uživateli. Příkladem mohou být finanční informace, jejichž poskytnutí se od účetní jednotky vyžaduje v souvislosti prováděním transakcí nebo financováním aplikací s externími stranami, jako jsou dodavatelé, banky nebo poskytovatelé financování.

A29. Identifikace předpokládaného použití finančních informací provedená odborníkem zahrnuje i pochopení takových faktorů, jako je konkrétní účel vedení, popř. osob pověřených správou a řízením, jimž mají být poskytnuty služby prostřednictvím

zakázky spočívající v sestavení finančních informací, nebo účelu strany zakázky zadavatele, pokud se liší. Např. orgán poskytující finanční dotaci může požádat účetní jednotku o poskytnutí finančních informací sestavených odborníkem, aby získal informace o určitých aspektech provozu a činnosti účetní jednotky, sestavené v určité formě na podporu poskytnutí grantu nebo pokračování ve vyplácení stávajícího grantu.

*Identifikace příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavce 17(a), 24(b))*

- A30. Rozhodnutí o rámci účetního výkaznictví, který vedení pro finanční informace schválí, se přijímá v kontextu předpokládaného použití informací, jak je popsáno ve sjednaných podmínkách zakázky a požadavcích platného zákona nebo nařízení.
- A31. Níže uvádíme příklady faktorů, které naznačují, že by mohly být relevantní při posouzení, zda je rámec účetního výkaznictví přijatelný:
- povaha účetní jednotky a zda jde o regulovanou formu účetní jednotky, např. zda se jedná o obchodní podnik orientovaný na zisk, účetní jednotku ve veřejném sektoru nebo neziskovou organizaci,
  - předpokládané použití finančních informací a předpokládání uživatelé. Finanční informace např. mohou být určeny k použití širokému spektru uživatelů nebo mohou být určeny pro použití vedením nebo určitými externími uživateli v kontextu určitého účelu specifikovaného v rámci sjednaných podmínek zakázky spočívající v sestavení finančních informací,
  - zda je příslušný rámec účetního výkaznictví předepsán nebo specifikován, a to v platném zákoně nebo nařízení či ve smlouvě nebo jiné formě ujednání se třetí stranou nebo jako součást ujednání o správě, řízení a odpovědnosti přijatého dobrovolně účetní jednotkou,
  - povaha a forma finančních informací, které mají být sestaveny a prezentovány podle příslušného rámce účetního výkaznictví, např. účetní závěrky v plném rozsahu, individuální účetní závěrky nebo finanční informace prezentované v jiném formátu odsouhlaseném mezi stranami smlouvy nebo jiné formě ujednání.

Relevantní faktory, pokud jsou finanční informace určeny ke konkrétnímu účelu (viz odstavce 24(a)-(b))

- A32. Strana zakázky obecně odsouhlasí povahu a formu finančních informací, u nichž se předpokládá konkrétní účel, se zamýšlenými uživateli, např. podle specifikace v ustanoveních o účetním výkaznictví smlouvy nebo projektové dotace nebo podle potřeb podpory transakcí nebo činností účetní jednotky. Příslušná smlouva může vyžadovat použití zavedeného rámce účetního výkaznictví, např. rámce účetního výkaznictví pro všeobecné účely vytvořeného pověřeným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy nebo daný zákonem či nařízením. Smluvní strany se také mohou dohodnout na použití rámce pro všeobecné účely s úpravami nebo přizpůsobené tak, aby vyhovovaly jejich konkrétním potřebám. V takovém případě může být příslušný rámec účetního výkaznictví popsán ve finančních informacích a ve zprávě odborníka jako ustanovení specifické smlouvy o účetním výkaznictví spíše než odkazem na upravený rámec účetního výkaznictví. V takových případech, bez ohledu na skutečnost, že sestavené finanční informace mohou být zpřístupněny širšímu okruhu uživatelů, představuje rámec účetního výkaznictví rámec pro zvláštní účely a odborník musí splňovat příslušné požadavky na výkaznictví podle tohoto standardu ISRS.



A33. Pokud je příslušný rámec účetního výkaznictví rámcem účetního výkaznictví pro zvláštní účely, odborník musí podle tohoto standardu ISRS zaznamenat veškerá omezení v předpokládaném použití nebo distribuci finančních informací ve smluvním dopise a uvést ve zprávě odborníka, že finanční informace jsou sestaveny za použití rámce účetního výkaznictví pro zvláštní účely a jako takové nemusí být vhodné pro jiné účely.

*Odpovědnosti vedení (viz odstavec 24(e))*

A34. Podle tohoto standardu ISRS musí odborník získat souhlas vedení, popř. osob pověřených správou a řízením, s odpovědnostmi vedení ve vztahu k finančním informacím a zakázkou spočívající v sestavení finančních informací jako podmínku předcházející přijetí zakázky. U menších účetních jednotek nemusí být vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením, dobře informovány o tom, jaké tyto odpovědnosti jsou, včetně odpovědností vyplývajících z příslušného zákona nebo nařízení. Pro získání informovaného souhlasu vedení může odborník dojít k závěru, že je třeba před získáním souhlasu tyto odpovědnosti s vedením předem projednat.

A35. Pokud vedení nepotvrdí své odpovědnosti v kontextu zakázky spočívající v sestavení finančních informací, odborník nemůže zakázku provést a není vhodné, aby zakázku přijal, pokud tak nemusí učinit podle příslušného zákona nebo nařízení. V případě, kdy odborník zakázku přijmout musí, je možné, že bude muset informovat vedení o důležitosti těchto záležitostí a dopadech na zakázku.

A36. Odborník má právo spolehnout se na to, že mu vedení pro zakázku spočívající v sestavení finančních informací včas poskytne všechny relevantní, přesné a úplné informace. Forma informací poskytnutých vedením pro účely zakázky se bude v různých podmínkách zakázky lišit. Obecně bude zahrnovat záznamy, dokumenty, vysvětlení a další informace relevantní pro sestavení finančních informací za použití příslušného rámce účetního výkaznictví. Poskytnuté informace mohou zahrnovat např. informace o předpokladech, záměrech nebo plánech vedení použitých při tvorbě účetních odhadů potřebných pro sestavení informací podle příslušného rámce účetního výkaznictví.

*Smluvní dopis nebo jiná forma písemného ujednání (viz odstavec 25)*

A37. Je v zájmu vedení, a stran zakázky, pokud se liší, a odborníka, aby odborník před prováděním zakázky spočívající v sestavení finančních informací zaslal vedení, popř. stranám zakázky, smluvní dopis, aby se předešlo nedorozuměním ve vztahu k zakázce spočívající v sestavení finančních informací. Smluvní dopis potvrzuje přijetí zakázky odborníkem a potvrzuje mj. následující záležitosti:

- cíle a rozsah zakázky, včetně povědomosti stran zakázky o tom, že zakázka není zakázkou ověřovací,
- předpokládané použití a distribuce finančních informací a případná veškerá omezení jejich použití nebo distribuce,
- odpovědnosti vedení ve vztahu k zakázce spočívající v sestavení finančních informací,
- rozsah odpovědností odborníka, včetně toho, že nevyjádří výrok auditora ani závěr prověrky finančních informací,

- forma a obsah zprávy, kterou má odborník o zakázce vydat.

#### Forma a obsah smluvního dopisu

A38. Forma a obsah smluvního dopisu se mohou pro každou zakázku lišit. Kromě záležitostí požadovaných v tomto standardu ISRS může smluvní dopis odkazovat např. na:

- ujednání týkající se zapojení dalších odborníků a expertů do některých aspektů zakázky spočívající v sestavení finančních informací,
- ujednání, která budou uzavřena s předcházejícím odborníkem v případě první zakázky,
- možnost, že vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením, mohou být požádány, aby písemně potvrdily určité informace nebo vysvětlení předaná odborníkovi ústně během zakázky,
- vlastnictví informací použitých pro účely zakázky spočívající v sestavení finančních informací s odlišením dokumentů a informací účetní jednotky poskytnutých vedením od dokumentace zakázky sestavené odborníkem, a to s ohledem na příslušný zákon a nařízení,
- žádost, aby vedení, a strana zakázky, pokud se liší, potvrdily přijetí smluvního dopisu a souhlasily s podmínkami zakázky v tomto dopisu uvedenými.

#### Příklad smluvního dopisu

A39. Příklad smluvního dopisu pro zakázku spočívající v sestavení finančních informací je uveden v příloze č. 1 tohoto standardu ISRS.

#### *Opakující se zakázky (viz odstavec 26)*

A40. Odborník se může rozhodnout, že nebude v každém období zasílat nový smluvní dopis nebo jiné písemné ujednání. Následující faktory však mohou naznačovat, že je vhodné revidovat podmínky zakázky spočívající v sestavení finančních informací nebo připomenout vedení, popř. straně zakázky, stávající podmínky zakázky:

- jakýkoli náznak, že vedení, popř. strana zakázky, špatně chápe cíl nebo rozsah zakázky,
- jakékoli revidované nebo zvláštní podmínky zakázky,
- nedávná změna hlavního vedení zakázky,
- významná změna vlastnictví účetní jednotky,
- významná změna povahy nebo velikosti podnikatelské činnosti účetní jednotky,
- změna právních nebo regulačních požadavků ovlivňujících účetní jednotku,
- změna příslušného rámce účetního výkaznictví.

#### **Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením (viz odstavec 27)**

A41. Vhodné načasování komunikace se bude lišit podle okolností zakázky spočívající v sestavení finančních informací. Relevantní okolnosti zahrnují význam a povahu

záležitosti a opatření, jehož přijetí vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením se očekává. Např. může být vhodné informovat co nejdříve o významných potížích vzniklých v průběhu zakázky, pokud vedení nebo osoby pověřené správou a řízením mohou odborníkovi pomoci tyto potíže překonat.

### **Provádění zakázky**

*Znalosti odborníka (viz odstavec 28)*

- A42. Získávání znalostí o podnikatelské činnosti a provozu účetní jednotky, včetně účetního systému a účetních záznamů účetní jednotky, je průběžný proces, který pokračuje během celé zakázky spočívající v sestavení finančních informací. Tyto znalosti představují referenční rámec, v němž odborník provádí odborný úsudek při sestavování finančních informací.
- A43. Šíře a hloubka znalostí, které odborník získá o podnikatelské činnosti a provozu účetní jednotky, je menší než šíře a hloubka znalostí vedení. Zaměřuje se na úroveň, která je pro odborníka dostatečná, aby mohl sestavit finanční informace podle podmínek zakázky.
- A44. Příklady záležitostí, které odborník může zvažovat při získávání znalostí podnikatelské činnosti a provozu účetní jednotky a příslušného rámce účetního výkaznictví, zahrnují:
- velikost a složitost účetní jednotky a jejího provozu,
  - složitost rámce účetního výkaznictví,
  - povinnosti nebo požadavky účetního výkaznictví účetní jednotky, ať již vyplývají z příslušných zákonů a nařízení, nebo ustanovení smlouvy nebo jiné formy ujednání se třetí stranou, nebo existují v kontextu dobrovolných ujednání o účetním výkaznictví,
  - úroveň rozvoje struktury vedení a správy a řízení účetní jednotky ohledně řízení a dohledu nad účetními záznamy účetní jednotky a jejími systémy účetního výkaznictví, které podporují sestavení finančních informací účetní jednotky,
  - úroveň rozvoje a složitost systémů finančního účetnictví a výkaznictví účetní jednotky a souvisejících kontrolních mechanismů,
  - povaha aktiv, závazků, pohledávek a výdajů účetní jednotky.

*Sestavení finančních informací*

*Významné úsudky (viz odstavec 30)*

- A45. V některých zakázkách spočívajících v sestavení finančních informací odborník neposkytuje pomoc vedení s významnými úsudky. V jiných zakázkách odborník může takovou pomoc poskytovat, např. ve vztahu k požadovaným účetním odhadům nebo při poskytování pomoci vedení při zvažování vhodných účetních pravidel. Je-li pomoc poskytnuta, je třeba ji projednat, aby vedení, popř. osoby pověřené správou a řízením, chápaly významné úsudky, které se odrážejí ve finančních informacích, a přijaly odpovědnost za tyto úsudky.

Studium finančních informací (viz odstavec 31)

A46. Studium finančních informací má odborníkovi pomoci při plnění jeho etických povinností, které se vztahují k zakázce spočívající v sestavení finančních informací.

Návrhy úprav finančních informací

Odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví nebo jeho popis (viz odstavec 34(a))

A47. Mohou nastat okolnosti, kdy je příslušný rámec účetního výkaznictví zavedeným rámcem účetního výkaznictví s významnými odchylkami. Pokud popis příslušného rámce účetního výkaznictví v sestavených finančních informacích odkazuje na zavedený rámec s významnými odchylkami, může nastat situace, kdy odborník musí zvážit, zda odkaz k zavedenému rámci není v podmínkách zakázky zavádějící.

Úpravy významných (materiálních) zkreslení a informací tak, aby nebyly zavádějící (viz odstavec 34(b)-(c))

A48. Odborník zvažuje významnost (materialitu) v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví. Některé rámce účetního výkaznictví popisují pojem významnosti (materiality) v kontextu sestavení a prezentace finančních informací. Ačkoli rámce účetního výkaznictví mohou používat při popisu významnosti (materiality) různé termíny, obecně vysvětlují, že:

- nesprávnosti, včetně vynechání, jsou považovány za významné (materiální), pokud se může přiměřeně očekávat, že budou mít samostatně nebo souhrnně vliv na ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě finančních informací,
- úsudky o významnosti (materialitě) se činí ve světle bezprostředních okolností a jsou ovlivněny velikostí nebo povahou nesprávnosti nebo obou faktorů,
- úsudky o záležitostech, které jsou pro uživatele finančních informací významné (materiální), vycházejí z posouzení společných potřeb uživatelů finančních informací jako skupiny. Možný vliv nesprávností na konkrétní samostatné uživatele, jejichž potřeby se mohou velmi lišit, není zohledňován.

A49. Je-li v příslušném rámci účetního výkaznictví takový popis obsažen, poskytuje referenční rámec pro odborníka při získávání znalostí o významnosti (materialitě) pro účel zakázky spočívající v sestavení informací. Pokud takový popis v rámci obsažen není, referenční rámec odborníkovi poskytnou výše uvedené faktory.

A50. Způsob, jakým odborník vnímá potřeby uživatelů finančních informací, ovlivňuje jeho pohled na významnost (materialitu). V tomto kontextu je pro odborníka přiměřené předpokládat, že uživatelé:

- mají přiměřené znalosti podnikatelské a ekonomické činnosti a účetnictví a jsou ochotni studovat finanční informace s přiměřenou pečlivostí,
- chápou, že jsou finanční informace sestaveny a prezentovány na úrovni významnosti (materiality),
- připouštějí nejistotu obsaženou v ocenění částek založených na použití odhadů, úsudku a posouzení budoucích událostí,
- přijímají přiměřená ekonomická rozhodnutí na základě údajů ve finančních informacích.

A51. Příslušný rámec účetního výkaznictví může zahrnovat předpoklad, že jsou finanční informace sestavené na základě schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Pokud odborník zjistí, že existuje nejistota ve vztahu ke schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, může v případě potřeby navrhnout vhodnější prezentaci podle příslušného rámce účetního výkaznictví nebo příslušná zveřejnění informací týkajících se schopnosti účetní jednotky pokračovat v činnosti, aby byl splněn příslušný rámec a aby finanční informace nebyly zavádějící.

Podmínky, které vyžadují, aby odborník od zakázky odstoupil (viz odstavce 33, 35)

A52. Za okolností popsanych v požadavcích tohoto standardu ISRS, kdy je nutné od zakázky odstoupit, poskytuje odpovědnost za informování vedení, popř. osob pověřené správou a řízením, o důvodech odstoupení příležitost k vysvětlení etických povinností odborníka.

#### **Dokumentace** (viz odstavec 38)

A53. Dokumentace vyžadovaná v tomto standardu ISRS slouží řadě účelů, včetně následujících:

- poskytnout záznam o záležitostech, které jsou průběžně relevantní k budoucím zakázkám spočívajícím v sestavení finančních informací,
- umožnit týmu provádějícímu zakázku nést odpovědnost za svou práci, včetně evidence dokončení zakázky.

A54. Odborník může zvážit, a také zahrnout do dokumentace zakázky, kopii předvahy účetní jednotky, shrnutí významných účetních záznamů nebo jiných informací, které odborník použil pro sestavení informací.

A55. Při evidenci, jak sestavené finanční informace odpovídají výchozím záznamům, dokumentům, vysvětlením a dalším informacím poskytnutým vedením pro účely zakázky spočívající v sestavení finančních informací, může odborník např. vést přehled znázorňující sesouhlasení zůstatků účtů hlavní knihy účetní jednotky a sestavených finančních informací, včetně všech upravovaných deníkových položek nebo jiných úprav finančních informací, na nichž se odborník s vedením v průběhu zakázky dohodl.

#### **Zpráva odborníka** (viz odstavec 40)

A56. Písemná zpráva zahrnuje zprávy vydané v tištěné podobě a zprávy vydané elektronicky.

A57. Pokud si je odborník vědom, že sestavené finanční informace a jeho zpráva budou zahrnuty do dokumentu, který obsahuje i další informace, např. finanční zpráva, odborník může zvážit, pokud to forma prezentace dovolí, uvedení čísel stránek, kde jsou finanční informace prezentovány. To pomáhá uživatelům určit finanční informace, k nimž se zpráva odborníka vztahuje.

#### *Příjemci zprávy* (viz odstavec 40(b))

A58. Právo nebo nařízení mohou v určité jurisdikci specifikovat, komu má být zpráva odborníka určena. Zpráva odborníka je běžně adresována straně, která odborníka na základě podmínek zakázky angažovala, běžně vedení účetní jednotky.

*Finanční informace sestavené za použití rámce účetního výkaznictví pro zvláštní účely (viz odstavec 40(j))*

- A59. Podle tohoto standardu ISRS, jsou-li finanční informace sestaveny za použití rámce účetního výkaznictví pro zvláštní účely, musí zpráva odborníka čtenáře upozorňovat na rámec účetního výkaznictví pro zvláštní účely použitý ve finančních informacích a uvádět, že finanční informace proto nemusí být vhodné pro jiné účely. To může být doplněno o další ustanovení, které omezuje distribuci nebo použití nebo obojí zprávy odborníka pouze na předpokládané uživatele.
- A60. Finanční informace sestavené pro určitý účel mohou získat jiné strany než předpokládaní uživatelé a ty mohou mít v úmyslu tyto informace použít k jiným účelům, než k jakým byly tyto informace určeny. Např. regulátor může vyžadovat, aby určité účetní jednotky předložily účetní závěrku sestavenou podle rámce účetního výkaznictví pro zvláštní účely a aby tato účetní závěrka byla ve veřejné evidenci. Skutečnost, že je tato účetní závěrka dostupná i stranám, které nebyly předpokládanými uživateli, neznamená, že se z účetní závěrky stane účetní závěrka pro všeobecné účely. Odborníkova tvrzení, která musí být zařazena do zprávy odborníka, musí čtenáře upozorňovat na skutečnost, že je účetní závěrka sestavena podle rámce účetního výkaznictví pro zvláštní účely, a proto nemusí být vhodná pro jiné účely.

Omezení distribuce a použití zprávy odborníka

- A61. Odborník může pokládat za vhodné uvést, že je jeho zpráva určena pouze pro konkrétní předpokládané uživatele finančních informací. V závislosti na zákoně nebo nařízení určité jurisdikce toho lze dosáhnout omezením distribuce nebo použití nebo obojího zprávy odborníka pouze na předpokládané uživatele.

*Dokončení zakázky spočívající v sestavení finančních informací a datování zprávy odborníka (viz odstavce 37, 38, 41)*

- A62. Proces, který v účetní jednotce existuje pro schválení finančních informací vedením, popř. osobami pověřenými správou a řízením, je pro odborníka relevantním faktorem k uvážení při dokončení zakázky spočívající v sestavení finančních informací. V závislosti na povaze a účelu finančních informací může existovat zavedený schvalovací proces, který vedením, popř. osoby pověřené správou a řízením, musí dodržovat, nebo který je předepsán v příslušném zákoně nebo nařízení pro sestavení a finalizaci finančních informací nebo účetní závěrky účetní jednotky.

Příklady zpráv (viz odstavec 40)

- A63. Příloha č. 2 tohoto standardu ISRS obsahuje názorné příklady zprávy o zakázce odborníka spočívající v sestavení finančních informací včetně požadovaných prvků zprávy.

**Příloha 1**  
(viz odstavec A39)

## **Příklad smluvního dopisu pro účely zakázky spočívající v sestavení finančních informací**

Následující dopis je příkladem smluvního dopisu pro účely zakázky spočívající v sestavení finančních informací, který ilustruje relevantní požadavky a vodítka obsažená v tomto standardu ISRS. Tento dopis není závazný, může být použit pouze jako vodítka spolu se záležitostmi, k nimž má být při plnění zakázky podle tohoto standardu ISRS přihlédnuto. Tento návrh dopisu se vztahuje k sestavení účetní závěrky za jedno účetní období a vyžadoval by úpravu, pokud by měl být určen nebo by měl platit pro opakující se zakázky, jak je popsáno v tomto standardu. Může být vhodné vyhledat právní radu, zda je navrhovaný dopis vyhovující.

Tento smluvní dopis ilustruje následující okolnosti:

- Účetní závěrka se sestavuje pouze pro účely použití vedením společnosti (společnost ABC) a použití účetní závěrky je omezeno na vedení. Použití a distribuce zprávy odborníka je rovněž omezena na vedení.
- Sestavená účetní závěrka bude obsahovat pouze rozvahu společnosti k 31. prosinci 20X1 a výkaz zisku a ztráty za rok končící k tomuto datu, bez přílohy. Vedení stanovilo, že bude účetní závěrka sestavena na základě účtování ve věcné a časové souvislosti v souladu s popisem.

\*\*\*

Vedení<sup>6</sup> společnosti ABC

*[Cíl a rozsah zakázky spočívající v sestavení finančních informací]*

Požádali jste nás o provedení následujících služeb:

na základě informací, které předložíte, Vám budeme asistovat při sestavení a prezentaci účetní závěrky společnosti ABC složené z následujících částí: rozvaha společnosti ABC k 31. prosinci 20X1 a výkaz zisku a ztráty za rok končící k tomuto datu, na základě historických cen, se zohledněním všech peněžních transakcí s uvedením závazků z obchodního styku, pohledávek z obchodního styku snížených o opravné položky na pochybné pohledávky, zásoby účtované na základě průměrných cen, splatné daně z příjmů k datu účetní závěrky, kapitalizace významných dlouhodobých aktiv v historických cenách odepisovaných po dobu odhadované životnosti lineární metodou. Tato účetní závěrka nebude obsahovat jinou přílohu, než je popis báze účetnictví stanovený v tomto smluvním dopise.

Účel, k němuž bude tato účetní závěrka použita, je poskytnout finanční informace za celý rok a ukázat finanční pozici účetní jednotky v účetním výkaznictví k 31. prosinci 20X1 a finanční výsledky za rok končící k tomuto datu. Účetní závěrka bude sestavena pouze pro Vaše použití a nebude distribuována dalším stranám.

<sup>6</sup> V tomto příkladu smluvního dopisu budou používány nebo upravovány výrazy „vy“, „my“, „vedení“, „osoby pověřené správou a řízením“ a „odborník“ podle toho, jak je to za daných okolností vhodné.

## Naše odpovědnosti

Zakázka spočívající v sestavení finančních informací zahrnuje použití kvalifikace v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, abychom Vám mohli asistovat při sestavení a prezentaci finančních informací. Jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací nepředstavuje ověřovací zakázku, není naší povinností ověřovat přesnost nebo úplnost informací, které nám pro zakázku spočívající v sestavení finančních informací předložíte, nebo jinak shromažďovat důkazní informace, abychom mohli vyjádřit výrok auditora nebo závěr prověrky. Nebudeme tedy vyjadřovat výrok auditora ani závěr prověrky, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s bázi účetnictví, již jste specifikovali a jež je popsána výše.

Provedeme zakázku spočívající v sestavení finančních informací v souladu s Mezinárodním standardem pro související služby (ISRS) 4410 (revidované znění) – *Zakázky spočívající v sestavení finančních informací*. Standard ISRS 4410 (revidované znění) vyžaduje, abychom při realizaci této zakázky splňovali relevantní etické požadavky, včetně principů integrity, objektivity, odborné způsobilosti a řádné péče. Pro tento účel musíme splňovat požadavky *Etického kodexu pro účetní znalce* Mezinárodní rady pro etické standardy účetních (Kodex IESBA).

## Vaše odpovědnosti

Zakázka spočívající v sestavení finančních informací se provádí za předpokladu, že uznáváte a chápete, že naším úkolem je asistovat Vám při sestavení a prezentaci účetní závěrky v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který jste pro účetní závěrku přijali. V souladu s tím máte následující celkové odpovědnosti, které jsou pro realizaci zakázky spočívající v sestavení finančních informací v souladu se standardem ISRS 4410 (revidované znění) zásadní:

- (a) odpovědnost za účetní závěrku a její sestavení a prezentaci v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je přijatelný z hlediska předpokládaného použití účetní závěrky a předpokládaných uživatelů,
- (b) odpovědnost za přesnost a úplnost záznamů, dokumentů, vysvětlení a dalších informací, které nám poskytnete pro účely sestavení účetní závěrky,
- (c) odpovědnost za úsudky potřebné pro sestavení a prezentaci účetní závěrky, včetně těch, při nichž Vám můžeme v průběhu zakázky spočívající v sestavení finančních informací asistovat.

## Naše zpráva o sestavení finančních informací

V rámci zakázky vydáme zprávu připojenou k námi sestavené účetní závěrce, kde popíšeme účetní závěrku a práce, které jsme v rámci zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky [viz příloha] prováděli. Ve zprávě bude také uvedeno, že je použití účetní závěrky omezeno na účel stanovený v tomto smluvním dopise a že použití a distribuce naší zprávy o zakázce spočívající v sestavení finančních informací je omezena na Vás jako na vedení společnosti ABC.

Příloženou kopii tohoto dopisu laskavě podepište a zašlete nám ji zpět jako doklad, že uznáváte ujednání zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky pospané v tomto dopise a naše i své odpovědnosti a že s nimi souhlasíte.



*[Další relevantní informace]*

*[Uveďte další informace, např. ujednání o ceně, fakturaci a další konkrétní podmínky podle potřeby.]*

XYZ & Co

Přijato a schváleno jménem vedení společnosti ABC:

(podpis)

.....

Jméno a titul

Datum

## **Příklady zpráv odborníka o sestavení finančních informací**

### **Zakázka spočívající v sestavení účetní závěrky pro všeobecné účely**

- Příklad č. 1: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím rámce účetního výkaznictví pro všeobecné účely

### **Zakázka spočívající v sestavení účetní závěrky pro zvláštní účely**

- Příklad č. 2: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím upraveného rámce účetního výkaznictví pro všeobecné účely

### **Zakázky spočívající v sestavení finančních informací pro zvláštní účely, kdy je použití nebo distribuce finančních informací omezena na předpokládané uživatele**

- Příklad č. 3: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím báze účetnictví specifikované ve smlouvě
- Příklad č. 4: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím báze účetnictví zvolené vedením účetní jednotky pro finanční informace vyžadované pro vlastní účely vedení
- Příklad č. 5: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení finančních informací, které jsou prvkem, účtem nebo položkou *[uved'te příslušný odkaz k informacím vyžadovaným pro účely dodržení regulačních požadavků]*

**Příklad č. 1: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím rámce účetního výkaznictví pro všeobecné účely**

- **Účetní závěrka pro všeobecné účely vyžadovaná na základě příslušného zákona, který specifikuje, že účetní závěrka účetní jednotky se sestavuje s použitím Mezinárodní standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME).**

ZPRÁVA ODBORNÍKA O SESTAVENÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ

[Pro vedení společnosti ABC]

Sestavili jsme přiloženou účetní závěrku společnosti ABC na základě informací, které jste nám poskytli. Tato účetní závěrka obsahuje výkaz o finanční situaci společnosti ABC k 31. prosinci 20X1, výkaz úplného výsledku, výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích za rok končící k tomuto datu a shrnutí významných účetních pravidel a další vysvětlující informace.

Provedli jsme tuto zakázku spočívající v sestavení finančních informací v souladu s Mezinárodním standardem pro související služby 4410 (revidované znění) – *Zakázky spočívající v sestavení finančních informací*.

Použili jsme svou kvalifikaci v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, abychom Vám asistovali při sestavení a prezentaci této účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME). Dodrželi jsme příslušné etické požadavky, včetně principů integrity, objektivity, odborné způsobilosti a řádné péče.

Odpovědnost za tuto účetní závěrku a za přesnost a úplnost informací použitých pro její sestavení nesete Vy.

Jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací není ověřovací zakázkou, nemusíme ověřovat přesnost nebo úplnost informací, které jste nám pro sestavení této účetní závěrky poskytli. Z tohoto důvodu nevyjadřujeme výrok auditora ani závěr prověrky, zda je tato účetní závěrka sestavena v souladu s IFRS pro SME.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad č. 2: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím upraveného rámce účetního výkaznictví pro všeobecné účely**

- **Účetní závěrka sestavená za použití rámce účetního výkaznictví pro všeobecné účely přijatého vedením v upravené podobě**
- **Příslušným rámcem účetního výkaznictví jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) s výjimkou účtování o majetku, jehož hodnota byla přeceněna, nikoli oceněna historickou cenou**
- **Použití nebo distribuce účetní závěrky není omezena**

**ZPRÁVA ODBORNÍKA O SESTAVENÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ**

[Pro vedení společnosti ABC]

Sestavili jsme přiloženou účetní závěrku společnosti ABC na základě informací, které jste nám poskytli. Tato účetní závěrka obsahuje výkaz o finanční situaci společnosti ABC k 31. prosinci 20X1, výkaz úplného výsledku, výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích za rok končící k tomuto datu a shrnutí významných účetních pravidel a další vysvětlující informace.

Provedli jsme tuto zakázku spočívající v sestavení finančních informací v souladu s Mezinárodním standardem pro související služby 4410 (revidované znění) – *Zakázky spočívající v sestavení finančních informací*.

Použili jsme svou kvalifikaci v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, abychom Vám asistovali při sestavení a prezentaci této účetní závěrky na základě báze účetnictví popsané v bodě X přílohy k účetní závěrce. Dodrželi jsme příslušné etické požadavky, včetně principů integrity, objektivity, odborné způsobilosti a řádné péče.

Odpovědnost za tuto účetní závěrku a za přesnost a úplnost informací použitých pro její sestavení nesete Vy.

Jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací není ověřovací zakázkou, nemusíme ověřovat přesnost nebo úplnost informací, které jste nám pro sestavení této účetní závěrky poskytli. Z tohoto důvodu nevyjadřujeme výrok auditora ani závěr prověrky, zda je tato účetní závěrka sestavena v souladu s bází účetnictví popsané v bodě X přílohy k účetní závěrce.

Jak je uvedeno v bodě X přílohy k účetní závěrce, účetní závěrka je sestavena a prezentována v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME), s výjimkou majetku, který je v účetní závěrce přeceněn, nikoli oceněn historickou cenou. Účetní závěrka je sestavena pro účel popsaný v bodě Y přílohy k účetní závěrce. Z tohoto důvodu tato účetní závěrka nemusí být vhodná pro jiné účely.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad č. 3: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím báze účetnictví specifikované ve smlouvě**

- **Účetní závěrka sestavená v souladu s ustanoveními smlouvy a za použití báze účetnictví specifikované v této smlouvě**
- **Odborník je angažován jinou stranou, než je vedení nebo osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky**
- **Účetní závěrka je určena pouze pro použití stranami uvedenými ve smlouvě**
- **Distribuce a použití zprávy odborníka se omezuje na předpokládané uživatele účetní závěrky specifikované ve smlouvě**

### ZPRÁVA ODBORNÍKA O SESTAVENÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ

[Pro stranu zakázky<sup>1</sup>]

Sestavili jsme příloženou účetní závěrku společnosti ABC (dále jen „společnost“) na základě informací, které nám poskytlo vedení společnosti (dále jen „vedení“). Tato účetní závěrka obsahuje *[uved'te všechny prvky účetní závěrky sestavené podle báze účetnictví specifikované ve smlouvě a období/datum, k němuž se vztahují]*.

Provedli jsme tuto zakázku spočívající v sestavení finančních informací v souladu s Mezinárodním standardem pro související služby 4410 (revidované znění) – *Zakázky spočívající v sestavení finančních informací*.

Použili jsme svou kvalifikaci v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, abychom Vám asistovali při sestavení a prezentaci této účetní závěrky na základě báze účetnictví popsané v bodě X přílohy k účetní závěrce. Dodrželi jsme příslušné etické požadavky, včetně principů integrity, objektivity, odborné způsobilosti a řádné péče.

Odpovědnost za tuto účetní závěrku a za přesnost a úplnost informací použitých pro její sestavení nese vedení.

Jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací není ověřovací zakázkou, nemusíme ověřovat přesnost nebo úplnost informací, které nám vedení pro sestavení této účetní závěrky poskytlo. Z tohoto důvodu nevyjadřujeme výrok auditora ani závěr prověrky, zda je tato účetní závěrka sestavena v souladu s bází účetnictví popsané v bodě X přílohy k účetní závěrce.

Jak je uvedeno v bodě X přílohy, účetní závěrka je sestavena a prezentována na základě pospaném v odstavci Z ustanovení smlouvy společnosti se společností XYZ Limited ze dne *[uved'te datum příslušné smlouvy/dohody]* (dále jen „smlouva“) a pro účel pospaný v bodě Y přílohy k účetní závěrce. Z tohoto důvodu je tato účetní závěrka určena pouze pro použití stranami specifikovanými ve smlouvě a nemusí být vhodná pro jiné účely.

<sup>1</sup> Popř. pro příslušného příjemce uvedeného v relevantní smlouvě

Naše zpráva o sestavení finančních informací je určena pouze pro strany specifikované ve smlouvě a neměla by být distribuována jiným stranám.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad č. 4: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení účetní závěrky s použitím báze účetnictví zvolené vedením účetní jednotky pro finanční informace vyžadované pro vlastní účely vedení**

- **Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví pro zvláštní účely určená pouze pro použití vedením společnosti pro vlastní účely vedení**
- **Tato účetní závěrka obsahuje časové rozlišení a skládá se pouze z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a jednoho bodu přílohy, který se vztahuje k bázi účetnictví použité pro účetní závěrku**
- **Účetní závěrka je určena pouze pro použití vedením**
- **Distribuce a použití zprávy odborníka se omezuje pouze na vedení**

**ZPRÁVA ODBORNÍKA O SESTAVENÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ**

[Pro vedení společnosti ABC]

Sestavili jsme příloženou účetní závěrku společnosti ABC na základě informací, které jste nám poskytli. Tato účetní závěrka obsahuje rozvahu společnosti ABC k 31. prosinci 20X1 a výkaz zisku a ztráty za rok končící k tomuto datu.

Provedli jsme tuto zakázku spočívající v sestavení finančních informací v souladu s Mezinárodním standardem pro související služby 4410 (revidované znění) – *Zakázky spočívající v sestavení finančních informací*.

Použili jsme svou kvalifikaci v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, abychom Vám asistovali při sestavení a prezentaci této účetní závěrky na základě báze účetnictví popsané v bodě X přílohy k účetní závěrce. Dodrželi jsme příslušné etické požadavky, včetně principů integrity, objektivity, odborné způsobilosti a řádné péče.

Odpovědnost za tuto účetní závěrku a za přesnost a úplnost informací použitých pro její sestavení nesete Vy.

Jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací není ověřovací zakázkou, nemusíme ověřovat přesnost nebo úplnost informací, které jste nám pro sestavení této účetní závěrky poskytli. Z tohoto důvodu nevyjadřujeme výrok auditora ani závěr prověrky, zda je tato účetní závěrka sestavena v souladu s bází účetnictví popsanou v bodě X přílohy k účetní závěrce.

V bodě X přílohy k účetní závěrce je uvedena báze, na jejímž základě je tato účetní závěrka sestavena, její účel je popsán bodě Y přílohy. Tato účetní závěrka je určena pouze pro Vaše použití a nemusí být vhodná pro jiné účely.

Naše zpráva o sestavení finančních informací je určena pouze pro Vaše použití jakožto vedení společnosti ABC a neměla by být distribuována jiným stranám.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad č. 5: Zpráva odborníka o zakázce spočívající v sestavení finančních informací, které jsou prvkem, účtem nebo položkou [uved'te příslušný odkaz na informace vyžadované pro účely dodržení regulačních požadavků]**

- **Finanční informace sestavené pro zvláštní účel, tj. pro splnění požadavků na účetní výkaznictví stanovených regulátorem v souladu s ustanoveními regulátora předepisujícími formu a obsah finančních informací**
- **Příslušný rámec účetního výkaznictví je rámec dodržení požadavků**
- **Finanční informace jsou určeny k uspokojení potřeb konkrétních uživatelů a použití těchto finančních informací je omezeno na tyto uživatele**
- **Distribuce zprávy odborníka se omezuje na předpokládané uživatele**

## ZPRÁVA ODBORNÍKA O SESTAVENÍ FINANČNÍCH INFORMACÍ

[Pro vedení společnosti ABC<sup>2</sup>]

Sestavili jsme příložený přehled [uved'te sestavené finanční informace] společnosti ABC k 31. prosinci 20X1 (dále jen „přehled“) na základě informací, které jste nám poskytli.

Provedli jsme tuto zakázku spočívající v sestavení finančních informací v souladu s Mezinárodním standardem pro související služby 4410 (revidované znění) – *Zakázky spočívající v sestavení finančních informací*.

Použili jsme svou kvalifikaci v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, abychom Vám asistovali při sestavení a prezentaci přehledu, který předepisuje [uved'te název nebo odkaz na relevantní nařízení]. Dodrželi jsme příslušné etické požadavky, včetně principů integrity, objektivity, odborné způsobilosti a řádné péče.

Odpovědnost za tento přehled a za přesnost a úplnost informací použitých pro jeho sestavení nesete Vy.

Jelikož zakázka spočívající v sestavení finančních informací není ověřovací zakázkou, nemusíme ověřovat přesnost nebo úplnost informací, které jste nám pro sestavení tohoto přehledu poskytli. Z tohoto důvodu nevyjadřujeme výrok auditora ani závěr prověrky, zda je tento přehled sestaven v souladu s [uved'te název nebo odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví specifikovaný v příslušném nařízení].

Jak je uvedeno v bodě X přílohy, přehled je sestaven a prezentován na základě předepsaném [uved'te název nebo odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví specifikovaný v příslušném nařízení], aby společnost ABC dodržela požadavky [uved'te název nebo odkaz na příslušné nařízení]. Tento přehled je určen pouze pro použití v souvislosti s tímto účelem a nemusí být vhodný pro jiné účely.

Naše zpráva o sestavení finančních informací je určena pouze pro použití společností

<sup>2</sup> Popř. pro příslušného příjemce uvedeného v relevantních požadavcích na účetní výkaznictví



ABC a Regulátora F a neměla by být distribuována jiným stranám, než jsou společnost ABC a Regulátor F.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO PROVĚRKY ISRE 2400  
(REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

**PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK**

(Účinný pro prověrky účetních závěrek sestavených za období končící 31. prosince 2013  
nebo po tomto datu)

**OBSAH**

---

	Odstavec
<b>Úvod</b>	
Předmět standardu .....	1–4
Prověrka historické účetní závěrky .....	5–8
Rozsah působnosti standardu .....	9–12
Datum účinnosti .....	13
<b>Cíle</b> .....	14–15
<b>Definice</b> .....	16–17
<b>Požadavky</b>	
Provádění prověrky v souladu s tímto standardem.....	18–20
Etické požadavky .....	21
Profesní skepticismus a odborný úsudek .....	22–23
Řízení kvality na úrovni zakázky .....	24–28
Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem.....	29–41
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením .....	42
Provádění zakázky .....	43–57
Události po datu účetní závěrky .....	58–60
Písemná prohlášení .....	61–65
Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů .....	66–68
Formulace závěru odborníka o účetní závěrce .....	69–85
Zpráva odborníka .....	86–92
Dokumentace.....	93–96
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Předmět standardu.....	A1–A5
Prověrka historické účetní závěrky .....	A6–A7
Cíle.....	A8–A10

Definice .....	A11–A13
Provádění prověrky v souladu s tímto standardem.....	A14
Etické požadavky .....	A15–A16
Profesní skepticismus a odborný úsudek .....	A17–A25
Řízení kvality na úrovni zakázky .....	A26–A33
Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem.....	A34–A62
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením .....	A63–A69
Provádění zakázky .....	A70–A99
Písemná prohlášení .....	A100–A102
Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů .....	A103–A105
Formulace závěru odborníka o účetní závěrce .....	A106–A117
Zpráva odborníka .....	A118–A144
Dokumentace.....	A145
Příloha 1: Příklad smluvního dopisu k prověřce historické účetní závěrky	
Příloha 2: Příklady zpráv odborníka o prověřce účetní závěrky	

Mezinárodní standard pro prověrky (ISRE) 2400 (revidované znění) *Prověrky historických účetních závěrek* je nutné chápat v kontextu *Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, mezinárodním auditorským standardům, mezinárodním standardům pro prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby.*

## Úvod

### Předmět standardu

1. Tento mezinárodní standard pro prověrky (ISRE) upravuje: (viz odstavec A1)
  - (a) povinnosti účetního odborníka provozujícího veřejnou praxi (dále jen „odborník“), který provádí prověrku historické účetní závěrky účetní jednotky, ale není jejím auditorem;
  - (b) formu a obsah zprávy, kterou odborník k účetní závěrce vydá.
2. Předmětem tohoto standardu není ověřování účetní závěrky ani mezitímních finančních informací, provádí-li je odborník, který je nezávislým auditorem účetní jednotky. (viz odstavec A2)
3. Tento standard platí, v podobě upravené dle potřeby, rovněž pro prověrky jiných historických finančních informací. Zakázky poskytující omezenou jistotu, u nichž se nejedná o prověrku historických finančních informací, se provádějí v souladu s ISAE 3000.<sup>1</sup>

### Vztah k ISQC 1<sup>2</sup>

4. Za systémy, zásady a postupy v oblasti řízení kvality odpovídá auditorská společnost. Na auditorské společnosti provádějící prověrky účetních závěrek se vztahuje ISQC 1.<sup>3</sup> Ustanovení ISRE 2400 týkající se řízení kvality na úrovni jednotlivých proverek vycházejí z předpokladu, že se auditorská společnost řídí ISQC 1 nebo jinými předpisy, které jsou minimálně stejně náročné. (viz odstavce A3–A5)

### Prověrka historické účetní závěrky

5. Prověrka historické účetní závěrky je zakázkou poskytující omezenou jistotu, tak jak je vymezena v *Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky*.<sup>4</sup> (viz odstavce A6–A7)
5. Odborník na základě prověrky účetní závěrky vyjádří závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v to, že účetní závěrka byla účetní jednotkou sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tento závěr se opírá o omezenou jistotu, získanou při provádění prověrky. Zpráva,

<sup>1</sup> Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) 3000 *Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací*.

<sup>2</sup> Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC) 1 *Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*.

<sup>3</sup> ISQC 1, odstavec 4.

<sup>4</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 7 a 11.

kteřou odborník vydá, popisuje charakter prověrky, čímž poskytuje uživatelům kontext, který jim umožní pochopit závěr odborníka.

7. Odborník shromažďuje dostatečné a vhodné důkazní informace pro vyjádření závěru o účetní závěrce jako celku v souladu s požadavky tohoto standardu především dotazováním a prováděním analytických postupů.
8. Jestliže odborník zjistí nějakou skutečnost svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená, navrhne a provede dodatečné postupy, které považuje za daných okolností za nezbytné, aby mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce v souladu s tímto standardem.

### **Rozsah působnosti standardu**

9. Standard definuje cíle, které má odborník při jeho uplatňování. Tyto cíle představují kontext, v rámci kterého jsou stanoveny požadavky tohoto standardu, a mají přispět k lepšímu pochopení toho, co je třeba v rámci prověrky dosáhnout.
10. Standard obsahuje požadavky, pro jejichž vyjádření se používají výrazy „je povinen“ nebo „musí“ a které mají odborníkovi pomoci při naplňování vytyčených cílů.
11. Dále standard obsahuje úvod, definice a aplikační a vysvětlující část, poskytující širší kontext relevantní pro jeho správné pochopení.
12. Aplikační a vysvětlující část blíže vysvětluje jednotlivé požadavky a poskytuje návodné informace pro jejich naplňování. Tyto návodné informace sice nemají charakter požadavků, nicméně jsou důležité pro jejich náležitě uplatňování. Aplikační a vysvětlující část může rovněž popisovat širší kontext záležitostí, které jsou předmětem tohoto standardu. Tento kontext dále přispívá k naplňování standardem stanovených požadavků.

### **Datum účinnosti**

13. Tento standard je účinný pro prověrky účetních závěrek sestavených za období končící 31. prosince 2013 nebo po tomto datu.

### **Cíle**

14. Odborník má při provádění prověrky účetní závěrky podle tohoto standardu následující cíle:
  - (a) získat omezenou jistotu, a to především dotazováním a prováděním analytických postupů, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost, a na základě toho vyjádřit závěr, zda zjistil nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (b) vydat zprávu k účetní závěrce jako celku a podat informace vyžadované tímto standardem.
15. Jestliže odborník nemůže získat omezenou jistotu a vydání zprávy obsahující závěr s výhradou není za daných okolností dostatečné, musí v souladu s tímto standardem buď vyjádření závěru ve zprávě odmítnout, nebo pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují, od zakázky odstoupit. (viz odstavce A8–A10, A115–A116)

### Definice

16. V zájmu jednotného používání a interpretace jsou termíny definované v tomto standardu i další termíny v něm používané vymezeny v Glosáři termínů<sup>5</sup> (Glosář). Například termíny „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“ mají v tomto standardu význam, který je definován v Glosáři. (viz odstavce A11–A12)
17. Níže uvedené výrazy se v tomto standardu používají v následujícím významu:
- (a) *Analytické postupy* – Vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od očekávaných hodnot.
  - (b) *Riziko zakázky* – Riziko, že odborník vyjádří nesprávný závěr o účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslena.
  - (c) *Účetní závěrka k všeobecným účelům* – Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem pro všeobecné účely.
  - (d) *Rámec pro všeobecné účely* – Rámec účetního výkaznictví, jehož cílem je splnit běžné potřeby širokého spektra uživatelů týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.
  - (e) *Dotazování* – Dotazování představuje získávání informací od dobře informovaných osob z účetní jednotky nebo mimo ni.
  - (f) *Omezená jistota* – Míra jistoty pro účely vyjádření závěru v souladu s tímto standardem, kterou odborník získá v případě, že sníží riziko zakázky na úroveň, která je za daných okolností přijatelná, přičemž ale riziko je vyšší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Kombinace charakteru, načasování a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací však musí odborníkovi umožnit alespoň získání smysluplné míry jistoty. Míra jistoty získaná odborníkem se považuje za smysluplnou tehdy, pokud se v jejím důsledku pravděpodobně zvýší

<sup>5</sup> Glosář termínů k mezinárodním standardům IAASB, který je součástí *Příručky mezinárodních standardů pro řízení kvality, auditorských standardů, standardů pro prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby a dalších materiálů* (Příručka), kterou vydává IFAC.

důvěra předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. (viz odstavec A13)

- (g) *Odborník* – Účetní odborník provozující veřejnou praxi. Výraz zahrnuje partnera odpovědného za zakázku, další členy týmu provádějícího zakázku, případně auditorskou společnost. Jestliže je výslovným záměrem tohoto standardu, aby určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo partner zakázky, nepoužije se výraz „odborník“, ale výraz „partner odpovědný za zakázku“. Výrazy „partner odpovědný za zakázku“ a „auditorská společnost“ se používají rovněž pro ekvivalentní subjekty z veřejného sektoru.
- (h) *Odborný úsudek* – V kontextu daném auditorskými, účetními a etickými standardy jde o uplatňování relevantní odborné přípravy, znalostí a zkušeností pro informovaná rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané prověrky.
- (i) *Relevantní etické požadavky* – Etické požadavky, které musí tým realizující zakázku dodržovat při provádění prověrek. Obvykle se jedná o části A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA) a národní normy, které jsou přísnější.
- (j) *Účetní závěrka pro zvláštní účely* – Účetní závěrka sestavená v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely.
- (k) *Účetní rámec pro zvláštní účely* – Rámec účetního výkaznictví splňující potřeby specifických uživatelů účetní závěrky týkající se finančních informací. Rámec účetního výkaznictví může mít charakter rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků.

## Požadavky

### Provádění prověrky v souladu s tímto standardem

18. Odborník je povinen se seznámit s úplným zněním tohoto standardu, včetně aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. (viz odstavec A14)

### *Dodržování relevantních požadavků*

19. Odborník je povinen dodržovat všechny požadavky tohoto standardu, s výjimkou těch, jež nejsou pro danou prověrku relevantní. Požadavek je pro prověrku relevantní, pokud okolnosti, jichž se požadavek týká, při prověrce existují.
20. Odborník nesmí ve své zprávě uvést, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem, pokud nedodržel všechny jeho požadavky relevantní pro danou prověrku.

### **Etické požadavky**

21. Odborník je povinen dodržovat všechny relevantní etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost. (viz odstavce A15–A16)

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

22. Odborník je povinen naplánovat a provést zakázku s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená. (viz odstavce A17–A20)
23. Odborník je povinen při provádění prověrky uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A21–A25)

### **Řízení kvality na úrovni zakázky**

24. Partner odpovědný za zakázku musí mít odbornou způsobilost v oblasti auditorských dovedností a technik a v oblasti účetního výkaznictví, která odpovídá okolnostem dané zakázky. (viz odstavec A26)
25. Partner odpovědný za zakázku je povinen převzít odpovědnost: (viz odstavce A27–A30)
- (a) za celkovou kvalitu každé prověrky, která mu je přidělena;
  - (b) za řízení, dohled, plánování a realizaci prověrky v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů; (viz odstavec A31)
  - (c) za to, že zpráva, kterou odborník vydá, bude přiměřená okolnostem;
  - (d) za to, že zakázka bude provedena v souladu se zásadami auditorské společnosti týkajícími se řízení kvality, mimo jiné je povinen:
    - (i) ujistit se, že byly dodrženy odpovídající postupy týkající se přijetí a pokračování vztahů s klientem a pokračování zakázky a že učiněné závěry jsou přiměřené, mimo jiné posoudit, zda neexistují nějaké informace svědčící o tom, že vedení postrádá dostatečnou integritu; (viz odstavce A32–A33)
    - (ii) ujistit se, že tým provádějící zakázku má jako celek náležitou odbornou způsobilost a schopnosti, včetně odborné způsobilosti v oblasti auditorských dovedností a technik a v oblasti účetního výkaznictví, aby mohl:
      - a. provést prověrku v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
      - b. vydat zprávu, která bude přiměřená daným okolnostem;



- (iii) převzít odpovědnost za vedení náležitě dokumentace k zakázce.

*Důležitá zjištění po přijetí zakázky*

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

*Dodržování relevantních etických požadavků*

27. Partner odpovědný za zakázku je povinen všítat si v průběhu zakázky, když dle potřeby provádí pozorování a dotazování, možných důkazů o tom, že členové týmu provádějícího zakázku nedodrží příslušné etické požadavky. Jestliže se prostřednictvím systému řízení kvality auditorské společnosti nebo jiným způsobem dozví o záležitostech, které naznačují, že členové týmu provádějícího zakázku nedodrželi etické požadavky, je povinen po konzultaci s dalšími pracovníky auditorské společnosti stanovit patřičná opatření.

*Monitorování*

28. Součástí účinného systému řízení kvality je v případě auditorské společnosti také monitorovací proces, jehož cílem je poskytovat této společnosti přiměřenou jistotu, že její zásady a postupy týkající se systému řízení kvality jsou náležité, přiměřené a účinně fungují. Partner odpovědný za zakázku je povinen s použitím nejaktuálnějších informací, které jsou k dispozici v auditorské společnosti, případně, pokud je to relevantní, v ostatních společnostech v síti, posoudit výsledky tohoto monitorovacího procesu a zvážit, zda zjištěné nedostatky mohou mít na prověrku vliv.

**Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem**

*Faktory ovlivňující přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem*

29. Odborník nesmí, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy, přijmout zakázku na provedení prověrky: (viz odstavce A34–A35)
- (a) jestliže se neujistil o tom, že:
    - (i) zakázka má racionální účel; nebo (viz odstavec A36)
    - (ii) prověrka je za daných okolností vhodná; (viz odstavec A37)
  - (b) jestliže má důvod se domnívat, že nebudou splněny příslušné etické požadavky, včetně nezávislosti;
  - (c) jestliže jeho předběžné poznatky o okolnostech zakázky naznačují, že

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

pravděpodobně nebude mít k dispozici informace, které pro provedení prověrky potřebuje, resp. že tyto informace budou pravděpodobně nespolehlivé;

(viz odstavec A38)

- (d) jestliže má důvod pochybovat o integritě vedení v míře, která pravděpodobně ovlivní provádění prověrky; (viz odstavec A37(b))
- (e) jestliže vedení nebo osoby pověřené správou a řízením omezují rozsah prací, které v rámci prověrky plánuje provést, a to v takové míře, že to podle jeho názoru povede k odmítnutí závěru o účetní závěrce.

### *Předpoklady pro přijetí zakázky*

30. Před přijetím zakázky na provedení prověrky je odborník povinen:  
(viz odstavec A39)

- (a) posoudit, zda je rámec účetního výkaznictví, který byl použit pro sestavení účetní závěrky, přijatelný, a v případě účetní závěrky určené ke zvláštním účelům se seznámit s účelem, k němuž byla sestavena, a kdo jsou její předpokládaní uživatelé; (viz odstavce A40–A46)
- (b) získat od vedení vyjádření potvrzující, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost: (viz odstavce A47–A50)
  - (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení;
  - (ii) za vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
  - (iii) za to, že odborníkovi bude poskytnut (budou poskytnuty):
    - a. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a jiným podkladům;
    - b. další informace, které si odborník od vedení pro účely prověrky vyžádá;
    - c. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle odborníka nutné důkazní informace získat.

31. Není-li některý z výše uvedených předpokladů pro přijetí zakázky podle názoru odborníka naplněn, odborník záležitost projedná s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením. Jestliže nelze provést změny zajišťující splnění

těchto předpokladů podle jeho požadavků, nesmí navrhovanou zakázku přijmout, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy. Taková zakázka však nebude provedena v souladu s tímto standardem, a odborník tudíž nesmí ve své zprávě uvádět, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem.

32. Jestliže se po přijetí zakázky ukáže, že některý z výše uvedených předpokladů není podle názoru odborníka naplněn, odborník skutečnost projedná s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením a rozhodne:
- (a) zda lze danou záležitost vyřešit;
  - (b) zda je správné v realizaci zakázky pokračovat;
  - (c) zda danou skutečnost uvést ve zprávě, a pokud ano, jakým způsobem.

*Další aspekty týkající se případů, kdy je znění zprávy předepsáno právními předpisy*

33. Odborník smí ve své zprávě vydané na základě prověrky deklarovat soulad s tímto standardem pouze v případě, že zpráva splňuje požadavky vymezené v odstavci 86.
34. Provádí-li odborník prověrku podle právních předpisů platných v dané jurisdikci, v některých případech mohou tyto předpisy stanovit formát nebo znění jeho zprávy v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků tohoto standardu významně liší. Za těchto okolností je odborník povinen posoudit, zda by uživatelé účetní závěrky mohli ujištění poskytnuté na základě její prověrky nesprávně interpretovat, a pokud ano, zda je možné snížit riziko nesprávné interpretace doplněním dalších vysvětlujících informací do jeho zprávy. (viz odstavce A51, A142)
35. Jestliže odborník dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do jeho zprávy se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, nesmí zakázku přijmout. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy. Prověrka provedená v souladu s takovými právními předpisy není v souladu s tímto standardem. Odborník tudíž nesmí ve své zprávě uvádět, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem. (viz odstavce A51, A142)

*Sjednání podmínek zakázky*

36. Odborník je povinen před provedením zakázky sjednat s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením její podmínky.
37. Podmínky zakázky musí být sjednány formou smluvního dopisu nebo jinou vhodnou písemnou dohodou a musí obsahovat: (viz odstavce A52–A54, A56)
- (a) předpokládaný účel použití a okruh uživatelů účetní závěrky a případná omezení jejího používání nebo okruhu uživatelů;

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (b) vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví;
- (c) cíl a rozsah prověrky;
- (d) povinnosti odborníka;
- (e) povinnosti vedení, včetně povinností vymezených v odstavci 30(b);  
(viz odstavce A47–A50, A55)
- (f) prohlášení o tom, že zakázka nepředstavuje audit a že odborník k účetní závěrce nevydá výrok auditora;
- (g) informaci o očekávané formě a obsahu zprávy, kterou má odborník vydat, a prohlášení, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva může od očekávané formy a obsahu lišit.

### Opakující se prověrky

38. U opakujících se prověrek je odborník povinen posoudit, zda okolnosti zakázky, včetně případných změn faktorů rozhodujících pro její přijetí, vyžadují úpravu jejích podmínek a zda je nutné vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením připomenout dosavadní podmínky zakázky. (viz odstavec A57)

### *Přijetí změny podmínek zakázky*

39. Odborník nesmí souhlasit se změnou podmínek zakázky, jestliže tato změna není dostatečně opodstatněná. (viz odstavce A58–A60)
40. Jestliže je odborník ještě před dokončením prověrky požádán, aby ji změnil na zakázku neposkytující žádnou míru jistoty, je povinen posoudit, zda je taková změna dostatečně opodstatněná. (viz odstavce A61–A62)
41. Jestliže dojde během provádění zakázky ke změně jejích podmínek, odborník je povinen sjednat s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením nové podmínky zakázky, a to formou smluvního dopisu nebo jinou vhodnou písemnou dohodou.

### **Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením**

42. Odborník je povinen v průběhu prověrky včas informovat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením o veškerých záležitostech týkajících se prověrky, které jsou podle jeho odborného úsudku natolik důležité, že si zaslouží jejich pozornost. (viz odstavce A63–A69)

### **Provádění zakázky**

#### *Významnost (materialita) u prověrky účetní závěrky*

43. Odborník je povinen stanovit úroveň významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek a zohlednit ji při navrhování postupů a vyhodnocování výsledků získaných provedením těchto postupů. (viz odstavce A70–A73)
44. Jestliže odborník v průběhu prověrky zjistí nové informace, s jejichž znalostí by byl býval úroveň významnosti (materiality) určil odlišně, je povinen úroveň stanovenou pro účetní závěrku jako celek přehodnotit. (viz odstavec A74)

*Znalosti odborníka o účetní jednotce*

45. Odborník je povinen seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím a s příslušným rámcem účetního výkaznictví, aby mohl identifikovat oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt významných (materiálních) nesprávností, a na základě toho navrhnout postupy, jimiž tyto oblasti pokryje. (viz odstavce A75–A77)
46. Odborník je povinen seznámit se s následujícími skutečnostmi: (viz odstavce A78, A87, A89)
- (a) odvětví ekonomiky, v němž účetní jednotka působí, regulatorní a další externí faktory, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví;
  - (b) charakter účetní jednotky, včetně:
    - (i) její provozní činnosti;
    - (ii) vlastnické a řídicí struktury;
    - (iii) druhů investic, které účetní jednotka uskutečňuje nebo plánuje uskutečnit;
    - (iv) způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována;
    - (v) cíle a strategie účetní jednotky;
  - (c) účetní systém a účetní záznamy účetní jednotky;
  - (d) výběr a použití účetních pravidel.

*Návrh postupů a jejich provádění*

47. V rámci získávání dostatečných a vhodných důkazních informací, které budou sloužit jako základ pro vyjádření závěru o účetní závěrce jako celku, je odborník povinen navrhnout a provést dotazování a analytické postupy: (viz odstavce A79–A83, A87, A89)

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (a) jimiž pokryje všechny významné (materiální) položky účetní závěrky, včetně údajů zveřejněných v příloze;
  - (b) jejichž prostřednictvím se zaměří na ty oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt významných (materiálních) nesprávností.
48. Dotazování, které odborník provádí u vedení a případně dalších pracovníků účetní jednotky, musí zahrnovat následující záležitosti: (viz odstavce A84–A87)
- (a) jakým způsobem vedení provádí významné účetní odhady vyžadované příslušným rámcem účetního výkaznictví;
  - (b) identifikaci spřízněných stran a transakcí s nimi, včetně účelu těchto transakcí;
  - (c) existenci významných, neobvyklých nebo složitých transakcí, událostí či jiných záležitostí, které ovlivnily nebo mohou ovlivnit účetní závěrku účetní jednotky, mimo jiné:
    - (i) významné změny podnikatelské nebo provozní činnosti účetní jednotky;
    - (ii) významné změny smluvních podmínek, jež mají na účetní závěrku významný (materiální) vliv, včetně podmínek finančních a úvěrových smluv;
    - (iii) významné účetní zápisy nebo jiné úpravy účetní závěrky;
    - (iv) významné transakce, které se uskutečnily nebo byly zaúčtovány ke konci účetního období;
    - (v) aktuální stav neopravených nesprávností zjištěných předchozími prověrkami;
    - (vi) dopady a potenciální důsledky, které pro účetní jednotku mají transakce nebo vztahy se spřízněnými osobami;
  - (d) existenci faktických, potenciálních nebo údajných:
    - (i) podvodů nebo jiných protiprávních činů s dopadem na účetní jednotku;
    - (ii) porušování právních předpisů, u nichž se má obecně za to, že mají přímý dopad na významné (materiální) částky v účetních výkazech a údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky, jako jsou např. daňové a penzijní právní předpisy;
  - (e) zda vedení identifikovalo nějaké události mezi datem účetní závěrky a datem zprávy odborníka, které vyžadují úpravu účetních výkazů nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky;
  - (f) východiska, na jejichž základě vedení posuzuje schopnost účetní jednotky

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

nepřetržitě trvat; (viz odstavec A88)

- (g) existenci událostí nebo okolností, které zpochybňují schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat;
- (h) významné (materiální) smluvní závazky, povinnosti nebo podmíněné závazky, které ovlivnily nebo mohou ovlivnit účetní závěrku účetní jednotky, včetně údajů v příloze;
- (i) významné (materiální) nepeněžní nebo bezúplatné transakce, které se uskutečnily v daném účetním období.

49. Při navrhování analytických postupů je odborník povinen posoudit, zda jsou údaje z účetního systému a účetních záznamů účetní jednotky dostatečné pro provedení těchto postupů. (viz odstavce A89–A91)

Postupy zaměřující se na konkrétní aspekty

Spřízněné strany

- 50. Odborník je povinen pozorně si v průběhu prověrky všimnout dohod nebo dalších informací, které by mohly svědčit o existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, jež vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž ho neinformovalo.
- 51. Jestliže odborník během prověrky odhalí významné transakce nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je povinen dotázat se vedení na následující skutečnosti:
  - (a) na povahu těchto transakcí;
  - (b) zda by do těchto transakcí mohly být zapojeny spřízněné strany;
  - (c) na obchodní opodstatnění těchto transakcí.

Podvody a porušování právních předpisů

- 52. Jestliže existují nějaké skutečnosti svědčící o spáchání podvodu či o porušování právních předpisů nebo o podezření na podvod či porušování právních předpisů, odborník je povinen:
  - (a) informovat o dané záležitosti příslušnou úroveň vedení účetní jednotky a případně osoby pověřené správou a řízením;
  - (b) vyžádat si od vedení jeho vyhodnocení možných dopadů, které by daná záležitost mohla mít na účetní závěrku;
  - (c) posoudit, jak vyhodnocení možných dopadů podvodu nebo porušování právních předpisů, které obdržel od vedení, ovlivní jeho závěr o účetní závěrce a jeho zprávu;
  - (d) posoudit, zda má povinnost informovat o spáchání podvodu nebo jiného

protiprávního jednání či o podezření na podvod nebo jiné protiprávní jednání nějaký externí subjekt. (viz odstavec A92)

#### Nepřetržitě trvání účetní jednotky

53. Součástí prověrky účetní závěrky je rovněž posouzení schopnosti nepřetržitěho trvání účetní jednotky. Při posuzování toho, jak tuto schopnost účetní jednotky vyhodnotilo vedení, je odborník povinen vycházet ze stejného období, jaké při vyhodnocení použilo vedení v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo v souladu s právními předpisy, je-li jimi stanovené období delší.
54. Jestliže odborník v průběhu provádění prověrky zjistí nějaké události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, je povinen: (viz odstavec A93)
- (a) dotázat se vedení na to, jaká opatření, jež ovlivní schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, plánuje v budoucnu přijmout, zda jsou tyto plány realizovatelné a zda vedení věří, že plány zlepší situaci účetní jednotky, pokud jde o její schopnost nepřetržitě trvat;
  - (b) vyhodnotit výsledky dotazování a na základě toho posoudit, zda odpovědi vedení poskytují dostatečný základ pro to, aby:
    - (i) účetní závěrka zůstala sestavena na předpokladu nepřetržitěho trvání, pokud příslušný rámec účetního výkaznictví tento předpoklad obsahuje;
    - (ii) bylo možné vyjádřit závěr, zda je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená nebo jiným způsobem zavádějící, pokud jde o schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat;
  - (c) posoudit odpovědi vedení ve světle všech relevantních informací, které jsou odborníkovi na základě provedené prověrky známy.

#### Použití práce jiných

55. Někdy je třeba, aby odborník při provádění prověrky použil práci provedenou jinými odborníky nebo práci osoby nebo organizace s odbornými znalostmi a zkušenostmi v jiné oblasti, než je účetnictví či audit. Jestliže v průběhu prověrky využívá práci provedenou jiným odborníkem nebo expertem, je povinen ujistit se, že tato práce je pro jeho účely adekvátní. (viz odstavec A80)

#### *Soulad účetní závěrky s podkladovými účetními záznamy*

56. Odborník je povinen získat důkazní informace prokazující, že účetní závěrka souhlasí s podkladovými účetními záznamy nebo že s nimi byla sesouhlasena. (viz odstavec A94)



*Další postupy prováděné v případě, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená*

57. Pokud odborník zjistí nějakou skutečnost (skutečnosti) svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená, je povinen navrhnout a provést další postupy, a to v takovém rozsahu, aby mohl buď: (viz odstavce A95–A99)
- (a) konstatovat, že účetní závěrka jako celek pravděpodobně nebude v důsledku dané záležitosti (záležitostí) významně (materiálně) zkreslená; nebo
  - (b) rozhodnout, že účetní závěrka jako celek je v důsledku dané záležitosti (záležitostí) významně (materiálně) zkreslená.

### **Události po datu účetní závěrky**

58. Jestliže odborník zjistí, že mezi datem účetní závěrky a datem jeho zprávy nastaly události, které vyžadují úpravu účetních výkazů nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky, je povinen vyzvat vedení, aby tyto nesprávnosti opravilo.
59. Odborník není povinen po datu své zprávy provádět žádné postupy týkající se prověřované účetní závěrky. Nicméně zjistí-li po tomto datu, ale před datem vydání účetní závěrky nějakou skutečnost, kvůli níž by patrně zprávu změnil, pokud by mu tato skutečnost byla k datu zprávy známa, je povinen:
- (a) projednat tyto záležitosti s vedením účetní jednotky a případně s osobami pověřenými správou a řízením;
  - (b) určit, zda je nutné účetní závěrku opravit;
  - (c) a pokud ano, vyžádat si od vedení informaci, jak hodlá tuto záležitost v účetní závěrce vyřešit.
60. Jestliže vedení účetní závěrku neopraví, přestože se odborník domnívá, že by opravena být měla, a pokud zpráva již byla účetní jednotce předána, je odborník povinen vyzvat vedení a osoby pověřené správou a řízením, aby účetní závěrku neposkytovaly třetím stranám, dokud nebudou příslušné opravy provedeny. Pokud je účetní závěrka přesto následně zveřejněna, aniž by v ní byly nezbytné opravy provedeny, je odborník povinen podniknout příslušné kroky, aby zabránil používání zprávy.

### **Písemná prohlášení**

61. Odborník je povinen vyžádat si od vedení písemné prohlášení potvrzující, že splnilo své povinnosti vymezené ve smluvním dopise. V písemném prohlášení musí být uvedeno, že: (viz odstavce A100–A102)

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (a) vedení splnilo svou odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení, poskytlo odborníkovi veškeré relevantní informace a zajistilo přístup k nim v souladu se sjednanými podmínkami zakázky;
- (b) všechny transakce byly zaúčtovány a jsou zohledněny v účetní závěrce.

Je-li vedení v souladu s právními předpisy povinno vydat veřejné písemné prohlášení definující jeho odpovědnost a odborník dojde k závěru, že toto veřejné prohlášení částečně nebo zcela splňuje požadavky stanovené výše v bodech (a)–(b), tyto záležitosti již nemusí být součástí písemného prohlášení, které vedení poskytne odborníkovi.

62. Odborník je dále povinen vyžádat si od vedení písemné prohlášení potvrzující, že ho informovalo: (viz odstavec A101)

- (a) o totožnosti spřízněných stran a o veškerých vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, které jsou vedení známy;
- (b) o významných skutečnostech týkajících se podvodů nebo potenciálních podvodů, které jsou vedení známy a které mohly mít dopad na účetní jednotku;
- (c) o případech faktického nebo potenciálního porušování právních předpisů s dopadem na účetní závěrku, které jsou vedení známy;
- (d) o veškerých skutečnostech relevantních pro uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v účetní závěrce;
- (e) o tom, že veškeré události, které nastaly po datu účetní závěrky a které v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví vyžadují úpravu účetních výkazů nebo které je nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky, byly v účetní závěrce náležitě zohledněny;
- (f) o významných (materiálních) smluvních závazcích, povinnostech nebo podmíněných závazcích, které ovlivnily nebo mohou ovlivnit účetní závěrku, včetně údajů v příloze;
- (g) o významných (materiálních) nepeněžních nebo bezúplatných transakcích, které účetní jednotka realizovala v daném účetním období.

63. Pokud vedení odborníkovi některé z požadovaných písemných prohlášení neposkytne, je odborník povinen: (viz odstavec A100)

- (a) projednat záležitost s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením;
- (b) znovu posoudit integritu vedení a vyhodnotit dopad, který to může mít na

spolehlivost prohlášení (ústních či písemných) a důkazních informací obecně;

- (c) podniknout příslušné kroky, včetně posouzení možného dopadu na závěr, který odborník v souladu s tímto standardem vyjádří ve své zprávě.

64. Odborník je povinen odmítnout vyjádření závěru o účetní závěrce, případně, umožňují-li mu to právní předpisy, odstoupit od zakázky, pokud:

- (a) dojde k závěru, že pochybnosti o integritě vedení jsou natolik velké, že písemná prohlášení vedení nejsou spolehlivá; nebo
- (b) vedení neposkytne písemná prohlášení podle odstavce 61.

*Datum a období, jehož se písemné prohlášení týká*

65. Datum písemného prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy odborníka k účetní závěrce, nikoli však pozdější. Písemné prohlášení musí platit pro všechny účetní závěrky a všechna účetní období uvedená ve zprávě odborníka.

### **Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů**

66. Odborník je povinen posoudit, zda provedením postupů shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, a pokud tomu tak není, je povinen provést další postupy, které považuje v daných okolnostech za nezbytné pro vyjádření závěru o účetní závěrce. (viz odstavec A103)

67. Jestliže odborník nemůže shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, které by mu umožnily vyjádřit závěr o účetní závěrce, projedná s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením důsledky, které toto omezení má pro rozsah prověrky. (viz odstavce A104– A105)

*Posouzení dopadu důkazních informací na zprávu odborníka*

68. Odborník je povinen vyhodnotit důkazní informace, které shromáždil na základě provedených postupů, a určit, jaký mají vliv na jeho zprávu. (viz odstavec A103)

### **Formulace závěru odborníka o účetní závěrce**

*Aspekty týkající se rámce účetního výkaznictví příslušného pro sestavení účetní závěrky*

69. Odborník je v souvislosti s formulováním závěru o účetní závěrce povinen:

- (a) posoudit, zda účetní závěrka vhodně odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví, resp. zda jej vhodně popisuje; (viz odstavce A106–A107)
- (b) posoudit, zda s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví a výsledky provedených postupů:
  - (i) je v účetní závěrce použita správná terminologie, včetně názvů

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

jednotlivých výkazů;

- (ii) jsou v příloze účetní závěrky odpovídajícím způsobem zveřejněna důležitá účetní pravidla, použitá pro sestavení účetní závěrky;
- (iii) jsou vybraná a použitá účetní pravidla v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou v dané situaci vhodná;
- (iv) jsou účetní odhady provedené vedením přiměřené;
- (v) jsou informace vykázané v účetní závěrce relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné;
- (vi) příloha účetní závěrky obsahuje dostatečné informace, jež uživatelům účetní závěrky umožní posoudit důsledky, které významné (materiální) transakce a události mají na údaje uvedené v účetní závěrce.  
(viz odstavce A108–A110)

70. Odborník je povinen posoudit dopad:

- (a) neopravených nesprávností zjištěných během aktuální prověrky a během prověrky realizované v předchozím roce na účetní závěrku jako celek;
- (b) kvalitativních aspektů účetních postupů používaných účetní jednotkou, včetně signálů svědčících o možné předpojatosti vedení v úsudcích.  
(viz odstavce A111–A112)

71. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení je odborník dále povinen posoudit: (viz odstavec A109)

- (a) celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, a to s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví
- (b) zda účetní závěrka včetně přílohy reflektuje podkladové transakce a události způsobem, který je věrně zobrazuje, resp. podává jejich věrný a poctivý obraz v kontextu účetní závěrky jako celku.

### *Forma závěru*

72. Odborník je povinen vyjádřit svůj závěr o účetní závěrce, ať už nemodifikovaný, či modifikovaný, náležitou formou, s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro její sestavení.

### Nemodifikovaný závěr

73. Odborník je povinen vyjádřit ve své zprávě nemodifikovaný závěr o účetní závěrce jako celku, jestliže získal omezenou jistotu, která mu umožňuje konstatovat, že nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem

účetního výkaznictví.

74. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření nemodifikovaného závěru použít podle okolností jednu z následujících formulací: (viz odstavce A113–A114)
- (a) „Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo
  - (b) „Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).

#### Modifikovaný závěr

75. Odborník je povinen vyjádřit ve své zprávě modifikovaný závěr o účetní závěrce jako celku, jestliže:
- (a) na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací rozhodne, že je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená; nebo
  - (b) nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace o určité položce (položkách) účetní závěrky, která je pro účetní závěrku jako celek významná (materiální).
76. Jestliže odborník vyjadřuje o účetní závěrce modifikovaný závěr, je povinen:
- (a) označit odstavec své zprávy, v němž bude tento závěr vyjádřen, příslušným nadpisem, a to podle okolností buď „Závěr s výhradou“, „Záporný závěr“ nebo „Odmítnutí závěru“;
  - (b) v samostatném odstavci své zprávy (označovaném jako odstavec obsahující základ pro modifikovaný závěr), který bude umístěn bezprostředně před odstavcem se závěrem, popsat skutečnosti vedoucí k modifikaci a označit tento odstavec příslušným nadpisem (například „Základ pro závěr s výhradou“, „Základ pro záporný závěr“ nebo „Základ pro odmítnutí závěru“).

#### Účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená

77. Jestliže odborník rozhodne, že účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslená, je povinen vyjádřit:

- (a) závěr s výhradou, jestliže usoudí, že skutečnosti vedoucí k modifikaci mají na účetní závěrku významný (materiální), ale nikoli rozsáhlý dopad; nebo
  - (b) záporný závěr, jestliže skutečnosti vedoucí k modifikaci mají na účetní závěrku významný (materiální) a rozsáhlý dopad.
78. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření závěru, který je modifikován z důvodu významného (materiálního) zkreslení účetní závěrky, použít podle okolností jednu z následujících formulací:
- (a) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo
  - (b) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).
79. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření záporného závěru o účetní závěrce použít podle okolností jednu z následujících formulací:
- (a) „Vzhledem k významnosti skutečností zjištěných na základě naší prověrky a popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný závěr účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo
  - (b) „Vzhledem k významnosti skutečností zjištěných na základě naší prověrky a popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný závěr účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).
80. Obsahuje-li účetní závěrka významné (materiální) nesprávnosti vedoucí k závěru s výhradou nebo k zápornému závěru, je odborník povinen v odstavci obsahujícím základ pro modifikovaný závěr:

- PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK
- (a) popsat a kvantifikovat finanční dopad nesprávnosti, a to u těch významných (materiálních) nesprávností, které se týkají konkrétních částek uvedených v účetní závěrce (včetně kvantitativních údajů zveřejněných v příloze); pokud to není prakticky proveditelné, je povinen tuto skutečnost uvést;
  - (b) vysvětlit, v čem spočívá zkreslení informací v příloze, a to u těch významných (materiálních) nesprávností, které se týkají popisných informací zveřejňovaných v příloze účetní závěrky;
  - (c) popsat charakter informací, které v účetní závěrce chybí, jestliže se významná (materiální) nesprávnost týká nezveřejnění informací, které by zveřejněny být měly. Pokud to právní předpisy nezakazují a je to prakticky proveditelné, je odborník povinen uvést informace, které měly být v účetní závěrce zveřejněny.

#### Nemožnost shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace

81. Jestliže odborník není schopen formulovat závěr o účetní závěrce proto, že nelze shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen:
- (a) vyjádřit závěr s výhradou, jestliže usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku významný (materiální), ale nikoli rozsáhlý dopad; nebo
  - (b) odmítnout vyjádření závěru, jestliže usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku významný (materiální) a rozsáhlý dopad.
82. Odborník je povinen odstoupit od zakázky, jestliže nastanou následující okolnosti: (viz odstavce A115–A117)
- (a) vedení poté, co odborník přijal zakázku, omezí rozsah prověrky, takže odborník nemůže shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by formuloval závěr o účetní závěrce;
  - (b) odborník usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku významný (materiální) a rozsáhlý dopad;
  - (c) platné právní předpisy odborníkovi umožňují od zakázky odstoupit.
83. Nestanoví-li právní předpisy jinak, je odborník povinen pro vyjádření závěru s výhradou kvůli nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace použít podle okolností jednu z následujících formulací:
- (a) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou možných dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech významných

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

(materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (resp. nepodává věrný a poctivý obraz)... v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení); nebo

- (b) „Na základě naší prověrky jsme, s výhradou možných dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (v případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem dodržení požadavků).

84. Jestliže odborník odmítne vyjádřit závěr o účetní závěrce, je povinen v závěrečném odstavci uvést, že:

- (a) vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě by mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce;
- (b) a tudíž závěr o účetní závěrce nevyjadřuje.

85. Ať už odborník vyjadřuje k účetní závěrce závěr s výhradou kvůli nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, nebo odmítne závěr vyjádřit, je povinen v odstavci obsahujícím základ pro modifikovaný závěr vysvětlit důvod(y), proč nemohl dostatečné a vhodné důkazní informace shromáždit.

### Zpráva odborníka

86. Zpráva odborníka o prověrce musí mít písemnou podobu a musí obsahovat následující části: (viz odstavce A118–A121, A142, A144)

- (a) název, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého odborníka k prověrce;
- (b) názvy/jména příjemce(ů) zprávy podle konkrétních okolností zakázky;
- (c) úvodní odstavec, který:
  - (i) vymezuje účetní závěrku, jež je předmětem prověrky, včetně názvů všech účetních výkazů, které jsou součástí účetní závěrky, a data, ke kterému, nebo období, za které byly jednotlivé účetní výkazy sestaveny;
  - (ii) odkazuje na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací;
  - (iii) uvádí, že účetní závěrka byla předmětem prověrky;



## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- (d) vymezení odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky, včetně toho, že vedení je odpovědné: (viz odstavce A122–A125)
- (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení;
  - (ii) za vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
- (e) jedná-li se o účetní závěrku pro zvláštní účely:
- (i) vymezení účelu, k němuž je účetní závěrka sestavena, a pokud je to nutné, i uživatelů, jimž je určena, případně odkaz na bod přílohy, kde jsou tyto informace uvedeny;
  - (ii) pokud má vedení při sestavování účetní závěrky pro zvláštní účely možnost volby z více účetních rámců, je nutné ve vymezení jeho odpovědnosti za sestavení účetní závěrky uvést i jeho povinnost posoudit, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný;
- (f) vymezení odpovědnosti odborníka za vyjádření závěru o účetní závěrce, včetně odkazu na tento standard, případně na příslušné právní předpisy; (viz odstavce A126–127, A143)
- (g) popis prověrky účetní závěrky a jejích omezení, včetně následujících skutečností: (viz odstavec A128)
- (i) prověrka provedená podle tohoto standardu je zakázkou s omezeným rozsahem;
  - (ii) odborník provádí postupy, které zahrnují především dotazování vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a provádění analytických postupů, a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace;
  - (iii) postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a odborník tudíž nevydává výrok auditora k účetní závěrce;
- (h) odstavec opatřený nadpisem „Závěr“, který obsahuje:
- (i) závěr odborníka o účetní závěrce jako celku v souladu s odstavci 72–85;
  - (ii) odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky, včetně jurisdikce tohoto rámce v případě, že jím nejsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví ani mezinárodní standard

PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, vydané Radou pro  
mezinárodní účetní standardy, resp. mezinárodní účetní standardy pro  
veřejný sektor, vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný  
sektor; (viz odstavce A129–A130)

- (i) v případě, že je závěr odborníka o účetní závěrce modifikovaný:
  - (i) odstavec opatřený náležitým nadpisem, který obsahuje příslušný modifikovaný závěr v souladu s odstavci 72 a 75–85;
  - (ii) odstavec opatřený náležitým nadpisem popisující skutečnosti vedoucí k modifikaci; (viz odstavec A131)
- (j) odkaz na povinnost odborníka dodržovat příslušné etické požadavky, kterou stanoví tento standard;
- (k) datum zprávy odborníka; (viz odstavce A138–A141)
- (l) podpis odborníka; (viz odstavec A132)
- (m) místo, kde odborník vykonává svou praxi.

*Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě odborníka*

Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti

- 87. Odborník někdy považuje za nezbytné upozornit uživatele účetní závěrky na záležitost vykázanou v účetních výkazech nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je podle jeho názoru natolik důležitá, že má zásadní význam pro pochopení účetní závěrky. V takovém případě použije ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, avšak pouze za předpokladu, že získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že daná záležitost pravděpodobně není v účetní závěrce významně (materiálně) zkreslená. Tento odstavec se může týkat výhradně informací vykázaných v účetních výkazech nebo zveřejněných v účetní závěrce.
- 88. Zpráva odborníka k účetní závěrce pro zvláštní účely musí obsahovat odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatele zprávy upozorní na to, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, a tudíž nemusí být pro jiné účely vhodná. (viz odstavce A133–A134)
- 89. Odborník je povinen umístit odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti bezprostředně za odstavec obsahující závěr o účetní závěrce a opatřit jej nadpisem „Zdůraznění skutečnosti“ či jiným vhodným názvem.

Odstavce obsahující jiné skutečnosti

- 90. Pokud odborník považuje za nezbytné upozornit uživatele účetní závěrky na záležitost, která není vykázána v účetních výkazech ani zveřejněna v účetní

PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
závěre, ale která je podle jeho názoru důležitá pro pochopení prověrky, odpovědností odborníka nebo jeho zprávy, a pokud mu to umožňují příslušné právní předpisy, doplní pro tyto účely do své zprávy odstavec, který opatří nadpisem „Jiné skutečnosti“ či jiným vhodným názvem.

#### *Jiné reportovací povinnosti*

91. Odborník může mít v souvislosti se zprávou o účetní jednotce i jiné reportovací povinnosti, které jdou nad rámec jeho povinností stanovených tímto standardem pro sestavení zprávy o účetní závěrce. Pro splnění těchto reportovacích povinností musí použít samostatný oddíl zprávy, který opatří nadpisem „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ nebo jiným vhodným názvem reflektujícím jeho obsah a umístí jej za oddíl nazvaný „Zpráva o účetní závěrce“. (viz odstavce A135–A137)

#### *Datum zprávy odborníka*

92. Odborník datuje zprávu nejdříve dnem, kdy shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, sloužící jako základ pro vyjádření závěru o účetní závěrce, a ujistil se, že: (viz odstavce A138–A141)
- (a) všechny účetní výkazy, které v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví tvoří účetní závěrku, včetně případné související přílohy, byly sestaveny;
  - (b) osoby, které jsou za sestavení účetní závěrky odpovědné, potvrdily, že tuto odpovědnost převzaly.

#### **Dokumentace**

93. Dokumentace k prověrce poskytuje důkazy o tom, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem a případně v souladu s požadavky právních předpisů, a dostatečným a vhodným způsobem dokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva odborníka zpracována. Odborník je povinen včas zdokumentovat následující aspekty zakázky, a to tak, aby jiný zkušený odborník, který neměl s prověrkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil: (viz odstavec A145)
- (a) charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s tímto standardem a s požadavky příslušných právních předpisů;
  - (b) výsledky provedených postupů a závěry, které odborník na jejich základě formuloval;
  - (c) významné záležitosti, které z prověrky vyplynuly, závěry, k nimž odborník na jejím základě došel, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.
94. Při dokumentaci charakteru, načasování a rozsahu postupů provedených podle tohoto

PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
standardu je odborník povinen zaznamenat:

- (a) kdo postupy provedl a datum, kdy byly práce dokončeny;
  - (b) kdo provedené práce zkontroloval pro účely řízení kvality zakázky a datum a rozsah této kontroly.
95. Odborník je povinen zdokumentovat, že významné záležitosti projednal s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením a s dalšími osobami, a rovněž povahu projednaných významných záležitostí.
96. Pokud odborník v průběhu prověrky identifikoval informace, které nejsou konzistentní s jeho zjištěními týkajícími se významných záležitostí s dopadem na účetní závěrku, je povinen zdokumentovat, jak tyto rozpory vyřešil.

\*\*\*

### **Aplikační a vysvětlující část**

#### **Předmět standardu** (viz odstavce 1–2)

- A1. V některých případech může být odborník při provádění prověrky účetní závěrky vázán právními předpisy, jejichž požadavky se liší od požadavků stanovených tímto standardem. I v těchto situacích sice mohou být ustanovení tohoto standardu pro odborníka užitečná, nicméně zajištění souladu s veškerými relevantními požadavky právních předpisů nebo profesními požadavky je jeho odpovědností.

#### *Prověrky finančních informací složek v rámci auditu účetní závěrky skupiny*

- A2. Prověrku podle tohoto standardu si v některých případech může vyžádat auditor účetní závěrky skupiny pro účely prověření účetní závěrky některé z jejích složek.<sup>6</sup> Taková prověrka provedená v souladu s tímto standardem může být na základě požadavku auditora skupiny doplněna o další práce nebo postupy vyžadované okolnostmi auditu skupiny.

#### *Vztah k ISQC 1* (viz odstavec 4)

- A3. ISQC 1 upravuje povinnosti auditorské společnosti v souvislosti se zavedením a udržováním systému řízení kvality auditů, včetně prověrek. Tyto povinnosti se týkají zavedení:
- systému řízení kvality;
  - souvisejících zásad, které zajišťují naplňování cílů v oblasti řízení kvality, a postupů, které zajišťují implementaci těchto zásad a monitorují jejich dodržování; tyto zásady a postupy musí být nastaveny pro všechny následující oblasti:
    - odpovědnost vedení auditorské společnosti za kvalitu;

---

<sup>6</sup> ISA 600, *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*, odstavec A52

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- relevantní etické požadavky;
  - přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek;
  - lidské zdroje;
  - realizace zakázky;
  - monitoring.
- A4. V souladu s ISQC 1 je auditorská společnost povinna zavést a udržovat takový systém řízení kvality, který poskytuje přiměřenou jistotu, že:
- (a) auditorská společnost i její pracovníci dodržují profesní standardy a požadavky příslušných právních předpisů;
  - (b) zprávy vydávané auditorskou společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou přiměřené okolnostem.<sup>7</sup>
- A5. Pokud se odpovědnost auditorské společnosti za zavedení a udržování systému řízení kvality řídí národními předpisy, musí být jejich požadavky minimálně stejně náročné jako ISQC 1, musí upravovat všechny oblasti uvedené výše v odstavci A3 a stanovit povinnosti auditorské společnosti, které zajistí naplnění stejných cílů, jako mají požadavky definované v ISQC 1.

### **Prověrka historické účetní závěrky** (viz odstavce 5–8, 14)

- A6. Prověrky historických účetních závěrek se provádějí pro nejrozličnější účetní jednotky, které se liší typem, velikostí i úrovní složitosti účetního výkaznictví. V některých jurisdikcích mohou být tyto prověrky pro určité typy účetních jednotek upraveny rovněž místními právními předpisy a mohou se na ně vztahovat související požadavky týkající se výkaznictví.
- A7. Rovněž okolnosti provádění těchto prověrek se velmi různí. V některých případech jsou povinny je mít ty účetní jednotky, na něž se nevztahují právní předpisy upravující povinný audit. Jindy se tyto prověrky provádějí na základě dobrovolného požadavku účetní jednotky, například v souvislosti s účetním výkaznictvím při uzavírání soukromých smluv nebo při zajišťování financování.

### **Cíle** (viz odstavec 15)

- A8. Odborník je v souladu s tímto standardem povinen odmítnout vyjádření závěru o účetní závěrce, jestliže:
- (a) hodlá nebo je povinen vydat zprávu o prověrce;
  - (b) ale není schopen vyjádřit závěr o účetní závěrce, protože nemůže shromáždit

---

<sup>7</sup> ISQC 1, odstavec 11

dostatečné a vhodné důkazní informace, přičemž usoudí, že případné nezjištěné nesprávnosti mají na účetní závěrku významný (materiální) a rozsáhlý dopad.

- A9. Situace, kdy odborník nemůže v rámci prověrky shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace (označovaná výrazem „omezení rozsahu práce odborníka“), může mít následující příčiny:
- (a) okolnosti, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky;
  - (b) okolnosti vztahující se k charakteru nebo načasování práce odborníka;
  - (c) omezení ze strany vedení nebo osob pověřených správou a řízením.
- A10. Tento standard stanoví požadavky a obsahuje návodné informace upravující případy, kdy se odborník setká s omezením rozsahu své práce, ať už před zahájením zakázky, nebo v jejím průběhu.

**Definice** (viz odstavec 16)

*Používání výrazů „vedení“ a „osoby pověřené správou a řízením“*

- A11. Vedení a osoby pověřené správou a řízením mohou mít různé povinnosti, závisí to na jurisdikci a typu účetní jednotky. Tyto rozdíly mají vliv i na způsob, jak odborník ve vztahu k vedení a osobám pověřeným správou a řízením uplatňuje požadavky tohoto standardu. Spojení „vedení, případně osoby pověřené správou a řízením“, používané v tomto standardu, má tudíž odborníka upozornit na fakt, že konkrétní struktury a uspořádání v oblasti vedení a správy a řízení budou u různých účetních jednotek různé.
- A12. Rozdělení odpovědnosti za sestavení finančních informací a za externí účetní výkaznictví mezi vedení a osoby pověřené správou a řízením závisí mimo jiné na následujících faktorech:
- zdroje a struktura účetní jednotky;
  - role, které vedení a osoby pověřené správou a řízením v souladu s právními předpisy v účetní jednotce zastávají, resp. jestliže to v případě dané účetní jednotky není legislativně upraveno, veškerá formální ujednání týkající se správy a řízení a externí odpovědnosti, která účetní jednotka přijala (tak jak jsou reflektována např. v uzavřených dohodách, společenské smlouvě a dalších zakladatelských dokumentech dané účetní jednotky).

Například u malých účetních jednotek nebývá manažerská role oddělena od rolí v oblasti správy a řízení. U větších účetních jednotek má vedení obvykle na starosti podnikatelskou a provozní činnost a související výkaznictví, zatímco osoby pověřené správou a řízením vykonávají dohled nad vedením. V některých

jurisdikcích nesou právní odpovědnost za sestavení účetní závěrky osoby pověřené správou a řízením, jinde má tuto odpovědnost vedení.

*Omezená jistota – používání spojení „dostatečné a vhodné důkazní informace“*  
(viz odstavec 17(f))

A13. Aby odborník získal omezenou jistotu pro účely vyjádření závěru o účetní závěrce, musí shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace. Tyto informace mají kumulativní charakter a odborník je získává především prostřednictvím postupů, které během prověrky provádí.

**Provádění prověrky v souladu s tímto standardem** (viz odstavec 18)

A14. Tento standard nemá přednost před právními předpisy upravujícími prověrky účetních závěrek. Nicméně prověrka provedená v souladu s právními předpisy, které se liší od požadavků tohoto standardu, nebude automaticky považovaná za prověrku v souladu s tímto standardem.

**Etické požadavky** (viz odstavec 21)

A15. Základní principy profesní etiky, které musí odborník dodržovat, jsou definovány v části A Kodexu IESBA, kde je rovněž vymezen koncepční rámec pro jejich

uplatňování. Jedná se o následující principy:

- (a) integrita;
- (b) objektivita;
- (c) odborná způsobilost a náležitá péče;
- (d) důvěrnost informací;
- (e) profesionální jednání.

Část B Kodexu IESBA ilustruje, jak má být v konkrétních situacích koncepční rámec uplatňován. V souvislosti s dodržováním Kodexu IESBA je odborník povinen identifikovat faktory, které ohrožují jeho schopnost dodržovat příslušné etické požadavky, a tyto hrozby odstraňovat.

A16. Odborník provádějící prověrky účetních závěrek musí být v souladu s Kodexem IESBA nezávislý na účetní jednotce, která je předmětem prověrky. Dle Kodexu IESBA zahrnuje nezávislost „nezávislost mysli“ a „nezávislost chování (vystupování)“. Nezávislost na účetní jednotce je zárukou, že odborník bude moci formulovat závěr, aniž by byl ovlivňován faktory, které by jeho závěr mohly zpochybnit. Nezávislostí se posiluje schopnost odborníka zachovat si integritu, být objektivní a uplatňovat profesní skepticismus.

## Profesní skepticismus a odborný úsudek

*Profesní skepticismus* (viz odstavec 22)

- A17. Profesní skepticismus je nutnou podmínkou kritického vyhodnocení důkazních informací shromážděných během prověrky. Součástí tohoto přístupu je přezkoumávání rozporných a vzájemně si odporujících důkazních informací a zpochybňování spolehlivosti odpovědí na dotazy a dalších informací, které odborník získal od vedení a osob pověřených správou a řízením. Tento přístup rovněž zahrnuje posouzení dostatečnosti a vhodnosti shromážděných důkazních informací ve světle nových okolností zjištěných během prověrky.
- A18. Profesní skepticismus spočívá v tom, že si odborník pozorně všímá např.:
- důkazních informací, které nejsou v souladu s ostatními důkazními informacemi, které odborník shromáždil;
  - informací, které zpochybňují spolehlivost dokumentů a odpovědí na dotazy, které budou součástí důkazních informací;
  - faktorů, které by mohly svědčit o potenciálním podvodu;
  - jiných okolností, které svědčí o potřebě provést další postupy.
- A19. Uplatňování profesního skepticismu během prověrky je nezbytné, aby odborník mohl snížit např. riziko, že:
- přehlédne neobvyklé okolnosti;
  - při formulování závěrů na základě shromážděných důkazních informací se dopustí neadekvátního zevšeobecnění;
  - při určování charakteru, načasování a rozsahu postupů, které budou v rámci prověrky provedeny, a při vyhodnocování jejich výsledků použije nesprávné předpoklady.
- A20. Od odborníka nelze očekávat, že nebude přihlížet ke svým předchozím zkušenostem, pokud jde o poctivé a čestné jednání vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením. Nicméně důvěra v poctivost a integritu vedení a osob pověřených správou a řízením odborníka nezbavuje nutnosti zachovávat profesní skepticismus ani mu neumožňuje spokojit se s důkazními informacemi, které budou pro účely prověrky nedostatečné.

*Odborný úsudek* (viz odstavec 23)

- A21. Odborný úsudek je základním předpokladem náležitého provedení prověrky. Jak interpretace etických požadavků a požadavků tohoto standardu, tak nutnost přijímat v průběhu prověrky informovaná rozhodnutí vyžaduje relevantní znalosti a



zkušenosti, na jejichž základě odborník posuzuje existující fakta a okolnosti. Odborný úsudek je nutné uplatňovat především v následujících oblastech:

- u rozhodnutí týkajících se významnosti (materiality) a charakteru, načasování a rozsahu postupů nutných ke splnění požadavků tohoto standardu a ke shromáždění důkazních informací;
- při posuzování toho, zda důkazní informace, které odborník shromáždil prováděním postupů, snižují riziko zakázky na úroveň, jež je vzhledem k jejím okolnostem přijatelná;
- při vyhodnocování úsudku, který vedení použilo při uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví;
- při formulování závěrů o účetní závěrce na základě shromážděných důkazních informací, včetně vyhodnocení přiměřenosti odhadů, které vedení v souvislosti se sestavováním účetní závěrky provedlo.

A22. Typickým rysem odborného úsudku je v těchto případech to, že odborník uplatňující odborný úsudek má díky profesní přípravě, znalostem a zkušenostem, včetně profesní přípravy, znalostí a zkušeností v oblasti auditorských dovedností a technik, nezbytné kompetence, umožňující mu utvořit si přiměřený úsudek. Utvořit si informovaný a přiměřený úsudek ve složitých nebo sporných záležitostech odborníkovi v průběhu prověrky pomáhají konzultace, a to jak v rámci týmu provádějícího zakázku, tak mezi týmem a dalšími subjekty na příslušné úrovni v rámci auditorské společnosti nebo externími subjekty.

A23. Při uplatňování odborného úsudku v rámci zakázky se odborník opírá o skutečnosti a okolnosti, které jsou mu známy, jako např.:

- znalosti získané během případných zakázek týkajících se účetní závěrky dané účetní jednotky, které realizoval v předchozích účetních obdobích;
- znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí, mimo jiné o jejím účetním systému a o uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví v odvětví, ve kterém účetní jednotka působí;
- do jaké míry muselo vedení účetní jednotky uplatňovat úsudek při sestavování účetní závěrky.

A24. Odborný úsudek lze hodnotit podle toho, zda svědčí o kompetentním uplatňování auditorských a účetních zásad, a podle toho, zda je s ohledem na skutečnosti a okolnosti, které se odborník do data své zprávy dozví, správný.

A25. Odborník musí uplatňovat odborný úsudek v průběhu celé zakázky a jeho uplatňování náležitě v souladu s požadavky tohoto standardu zdokumentovat.

Odborným úsudkem není možné zdůvodňovat rozhodnutí, jež nejsou podložena fakty a okolnostmi týkajícími se zakázky ani shromážděnými důkazními informacemi.

**Řízení kvality na úrovni zakázky** (viz odstavce 24 – 25)

A26. Auditorské dovednosti a techniky zahrnují:

- uplatňování profesního skepticizmu a odborného úsudku při plánování a provádění ověřovacích zakázek, včetně shromažďování a vyhodnocování důkazních informací;
- znalost informačních systémů a role vnitřního kontrolního systému a jeho omezení;
- aplikaci aspektů týkajících se významnosti (materiality) a rizika zakázky na charakter, načasování a rozsah postupů, které budou v rámci prověrky provedeny;
- vhodnou aplikaci postupů v rámci prověrky; postupy mohou kromě dotazování a analytických postupů zahrnovat i jiné typy (např. inspekci, přepočty, opakované provedení, pozorování nebo konfirmace);
- systematické vedení dokumentace;
- aplikaci dovedností a postupů týkajících se zpracovávání zpráv o ověřovacích zakázkách.

A27. Tým provádějící zakázku má v kontextu systému řízení kvality auditorské společnosti povinnost zavést postupy řízení kvality relevantní pro danou zakázku a poskytnout společnosti náležitě informace, které umožní fungování té části jejího systému řízení kvality, která se týká nezávislosti.

A28. S ohledem na to, že partner odpovědný za zakázku nese odpovědnost za celkovou kvalitu každé prověrky, jeho činy i verbální komunikace s ostatními členy týmu musí akcentovat fakt, že kvalita má při provádění prověrky zásadní význam a že důležitým předpokladem pro kvalitu prověrky je:

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

A29. Tým provádějící zakázku se může spoléhat na systém řízení kvality auditorské

společnosti, pokud nemá od ní či od jiného subjektu informace svědčící o opaku. Tým může spoléhat na její systém řízení kvality např. v následujících oblastech:

- odborná způsobilost pracovníků, zajištěná nábořem a formálním školením;
- nezávislost, zajištěná shromažďováním a předáváním informací týkajících se nezávislosti;
- vztahy s klienty, zajištěné systémem pro přijímání zakázek a pokračování vztahů s klienty;
- dodržování příslušných požadavků právních předpisů, zajištěné monitorovacím procesem.

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

- A30. Nedostatky v systému řízení kvality auditorské společnosti nemusí samy o sobě nutně znamenat, že konkrétní prověrka nebyla provedena v souladu s profesními standardy, příslušnými požadavky právních předpisů nebo že zpráva o prověrece není přiměřená.

*Složení týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 25(b))*

- A31. Při posuzování odborných kompetencí a schopností, jimiž by měl tým provádějící zakázku jako celek disponovat, zvažuje partner odpovědný za zakázku mimo jiné následující záležitosti:
- znalost prověrek obdobné povahy a složitosti a praktická zkušenost s takovými zakázkami, získaná prostřednictvím školení či účasti na obdobných zakázkách;
  - znalost profesních standardů a příslušných požadavků právních předpisů;
  - technická odbornost, včetně znalosti příslušných informačních technologií a specializovaných oblastí účetnictví a auditu;
  - znalost příslušných odvětví, v nichž klient působí;
  - schopnost uplatňovat odborný úsudek;
  - znalost zásad a postupů auditorské společnosti v oblasti řízení kvality.

*Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem (viz odstavec 25(d)(i))*

- A32. Auditorská společnost musí v souladu s ISQC 1 získat takové informace, které považuje v dané situaci za nezbytné pro rozhodnutí o tom, zda přijme zakázku pro

PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
nového klienta, zda bude pokračovat v provádění stávající zakázky nebo zda přijme novou zakázku pro stávajícího klienta. Při posuzování vhodnosti přijetí zakázky, resp. pokračování vztahů s klientem pomáhají partnerovi odpovědnému za zakázku mimo jiné informace týkající se:

- integrity hlavních vlastníků, nejvyššího vedení účetní jednotky a osob pověřených její správou a řízením;
- významných záležitostí, které vyplynuly z aktuální nebo předchozí prověrky, a jejich dopadu na pokračování vztahu.

A33. Pokud má partner odpovědný za zakázku důvodné pochybnosti o integritě vedení v míře, která by pravděpodobně ovlivnila náležité provedení prověrky, není v souladu s tímto standardem vhodné, aby zakázku přijal, pokud mu to neukládají právní předpisy. Přijetím zakázky by se totiž odborník mohl dostat do nežádoucí souvislosti s účetní závěrkou dané účetní jednotky.

#### **Přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem (viz odstavec 29)**

A34. Odborník posuzuje záležitosti týkající se pokračování zakázky a dodržování relevantních etických požadavků včetně nezávislosti v průběhu celé prověrky, aby zohlednil případné změny podmínek a okolností. Cílem prvotních postupů zaměřujících se na další pokračování zakázky a dodržování relevantních etických požadavků (včetně nezávislosti), které odborník provádí na počátku aktuální zakázky, je ještě před provedením významných prověřkových prací získat relevantní informace pro rozhodnutí o dalších krocích.

#### *Faktory ovlivňující přijetí zakázky a pokračování vztahů s klientem (viz odstavec 29)*

A35. Odborník smí přijmout ověřovací zakázku pouze v případě, že zakázka vykazuje určité rysy,<sup>8</sup> které přispívají k naplnění cílů, jež si u zakázky stanovil.

#### Racionální účel (viz odstavec 29(a)(i))

A36. V některých případech je nepravděpodobné, že by zakázka měla racionální účel, např.:

- (a) rozsah práce odborníka je výrazně omezen;
- (b) odborník má podezření, že zadavateli jde o to, aby bylo jméno odborníka nevhodným způsobem uváděno v souvislosti s účetní závěrkou;
- (c) prověrka se má provádět v souladu s požadavky příslušných právních předpisů, které ale vyžadují, aby byla účetní závěrka ověřena auditorem.

<sup>8</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 17.

Vhodnost prověrky (viz odstavec 29(a)(ii))

A37. Jestliže předběžné poznatky, které odborník má o okolnostech zakázky, naznačují, že by nebylo správné ji přijmout, může doporučit provedení zakázky jiného typu. V závislosti na konkrétních okolnostech může například zastávat názor, že vhodnější než prověrka bude audit účetní závěrky. V jiném případě, jestliže dané okolnosti vylučují provedení ověřovací zakázky, může odborník doporučit zakázku spočívající v sestavení finančních informací nebo jiné účetní služby.

Informace nutné pro provedení prověrky (viz odstavec 29(c))

A38. Odborník může mít v některých případech důvodné pochybnosti o dostupnosti nebo spolehlivosti informací nutných pro provedení prověrky, například tehdy, když existuje podezření, že účetní záznamy, které mají sloužit jako podklad pro provádění analytických postupů, obsahují zásadní chyby nebo jsou neúplné. Mezi tyto případy však nepatří situace, k nimž také někdy v průběhu prověrky dochází, a to když vedení potřebuje od odborníka doporučení ohledně účetních úprav nutných pro dokončení účetní závěrky, kterou sestavuje.

*Předpoklady pro přijetí zakázky (viz odstavec 30)*

A39. Odborník je v souladu s tímto standardem před přijetím zakázky rovněž povinen zjistit si určité záležitosti, na nichž se musí dohodnout s vedením a které má pod svou kontrolou účetní jednotka.

Příslušný rámec účetního výkaznictví (viz odstavec 30(a))

A40. Jednou z podmínek pro přijetí ověřovací zakázky je to, zda jsou kritéria<sup>9</sup> uvedená v definici ověřovací zakázky pro předpokládané uživatele vhodná a zda jim jsou k dispozici.<sup>10</sup> Kritéria, která odborník používá při prověrce účetní závěrky, včetně kritérií pro případné posouzení jejího věrného zobrazení, vymezuje pro účely tohoto standardu příslušný rámec účetního výkaznictví. Některé rámce účetního výkaznictví jsou rámce věrného zobrazení, jiné rámce dodržení požadavků. Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví stanoví formu a obsah účetní závěrky a rovněž to, z čeho se skládá kompletní účetní závěrka.

Přijatelnost příslušného rámce účetního výkaznictví

A41. Jestliže nebyl zvolen přijatelný rámec účetního výkaznictví, vedení účetní jednotky nemá vhodný základ pro sestavení účetní závěrky a odborník nemá vhodná kritéria pro její prověrku.

<sup>9</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 34.

<sup>10</sup> Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, odstavec 17(b)(ii).

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- A42. Odborník posuzuje přijatelnost rámce účetního výkaznictví použitého pro sestavení účetní závěrky také s ohledem na to, kdo jsou podle jeho poznatků předpokládání uživatelé účetní závěrky. Předpokládání uživatelé jsou jedna či více osob nebo skupina osob, pro které odborník připravuje svou zprávu. V některých případech odborník nebude schopen určit všechny uživatele, kteří budou jeho zprávu používat, zejména má-li k ní přístup větší počet osob.
- A43. Neexistují-li žádné důkazy svědčící o opaku, může odborník ve většině případů předpokládat, že příslušný rámec účetního výkaznictví je přijatelný (takovým je například rámec účetního výkaznictví, který je podle právních předpisů dané jurisdikce určen pro sestavení účetní závěrky určitých typů účetních jednotek, která je určena ke všeobecným účelům).
- A44. Faktory relevantní pro odborníkovo posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky:
- charakter účetní jednotky, (např. zda se jedná o podnikatelský subjekt, subjekt působící ve veřejném sektoru nebo o neziskovou organizaci);
  - účel, k němuž je účetní závěrka určena, (např. zda je účetní závěrka určena pro běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů nebo pro potřeby specifických uživatelů);
  - charakter účetní závěrky (zda se jedná např. o kompletní účetní závěrku nebo jen o jeden účetní výkaz);
  - zda je příslušný rámec účetního výkaznictví předepsán příslušnými právními předpisy.
- A45. Pokud rámec účetního výkaznictví použitý pro sestavení účetní závěrky není s ohledem na její účel přijatelný a vedení nesouhlasí s použitím rámce, který by podle názoru odborníka byl přijatelný, je odborník podle tohoto standardu povinen zakázku odmítnout.
- A46. Fakt, že příslušný rámec účetního výkaznictví vykazuje nedostatky svědčící o tom, že není přijatelný, se může ukázat až poté, co odborník zakázku přijme. Jestliže použití takového rámce není dáno právními předpisy, může vedení zvolit pro sestavení účetní závěrky jiný rámec, který bude přijatelný. Pokud tak vedení učiní, je odborník v souladu s tímto standardem povinen sjednat nové podmínky zakázky, které budou reflektovat změnu příslušného rámce účetního výkaznictví.

Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením (viz odstavce 30(b), 37(e))

- A47. Předmětem prověrky je účetní závěrka účetní jednotky, sestavená jejím vedením pod dohledem osob pověřených správou a řízením. Tento standard nestanoví žádné povinnosti pro vedení ani pro osoby pověřené správou a řízením a nemá přednost

PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
před právními předpisy, jimiž jsou povinnosti těchto orgánů upraveny. Nicméně prověrka provedená v souladu s tímto standardem je založena na premise, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly, že mají některé povinnosti, které jsou pro provádění prověrky zásadní. Prověrka účetní závěrky nezbavuje vedení ani osoby pověřené správou a řízením těchto povinností.

- A48. Jednou z povinností vedení při sestavování účetní závěrky je uplatňovat úsudek při provádění účetních odhadů tak, aby byly s ohledem na dané okolnosti přiměřené, a zvolit a používat vhodná účetní pravidla. Úsudek se uplatňuje v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví.
- A49. Vzhledem k tomu, že splnění předpokladů podmiňujících provedení prověrky má zásadní důležitost, musí odborník před přijetím zakázky získat od vedení a případně rovněž od osob pověřených správou a řízením potvrzení toho, že uznávají a uvědomují si své povinnosti. Tento souhlas může odborník získat ústní nebo písemnou formou, následně je však třeba jej zahrnout do písemných podmínek zakázky.
- A50. Jestliže vedení a případně osoby pověřené správou a řízením neuznávají a neuznají své povinnosti týkající se účetní závěrky, není správné, aby odborník zakázku přijal, pokud mu to neukládají právní předpisy. Jestliže je povinen zakázku přijmout, může považovat za nutné vysvětlit vedení a případně osobám pověřeným správou a řízením důležitost těchto záležitostí a dopady, které to na prověrku bude mít.

*Další aspekty týkající se případů, kdy je znění zprávy předepsáno právními předpisy (viz odstavce 34–35)*

- A51. Odborník podle tohoto standardu nesmí deklarovat soulad s ním, pokud nedodržel všechny jeho požadavky, které jsou pro danou prověrku relevantní. V některých případech jsou právními předpisy stanoveny na provádění prověrek takové požadavky, které by za běžných okolností, pokud by to zákon odborníkovi umožňoval, vedly k odmítnutí zakázky, např.:
- rámec účetního výkaznictví stanovený právními předpisy není podle názoru odborníka přijatelný;
  - právní předpisy stanoví formát nebo znění zprávy v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků tohoto standardu významně liší.

Podle tohoto standardu taková prověrka není provedena v souladu s ním a odborník nemůže ve své zprávě vydané na základě zakázky deklarovat soulad s ním. I v této situaci se nicméně doporučuje, aby odborník v maximální možné míře uplatňoval tento standard, včetně požadavků týkajících se zprávy, bez ohledu na skutečnost, že v ní nebude moci uvést, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem.

PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
Pokud se tím předejde nedorozumění, může odborník ve zprávě upozornit na to, že  
prověrka nebyla provedena v souladu s tímto standardem.

### *Sjednání podmínek zakázky*

Smluvní dopis nebo jiná forma písemné dohody (viz odstavec 37)

A52. Zaslání smluvního dopisu ještě před zahájením prověrky je jak v zájmu vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením, tak v zájmu odborníka, protože to pomůže předejít nedorozuměním, jež by v souvislosti se zakázkou mohla vzniknout.

### Forma a obsah smluvního dopisu

A53. Forma a obsah smluvního dopisu může být pro různé zakázky různá. Vedle záležitostí požadovaných tímto standardem mohou být ve smluvním dopise uvedeny např. následující skutečnosti:

- dohody o spolupráci s jinými odborníky nebo experty na provádění prověrky;
- v případě první zakázky ujednání s případným předchozím odborníkem;
- upozornění na skutečnost, že prověrka neodpovídá požadavkům na audit, a to požadavkům stanoveným právními předpisy ani třetími stranami;
- očekávání, že odborník od vedení obdrží písemné prohlášení;
- souhlas vedení s tím, že bude odborníka informovat o skutečnostech, které by mohly mít vliv na účetní závěrku a o nichž se dozví v období od data zprávy odborníka do data zveřejnění účetní závěrky;
- žádost, aby vedení potvrdilo přijetí smluvního dopisu a odsouhlasilo v něm uvedené podmínky zakázky.

### Prověrka účetní závěrky složky skupiny

A54. Odborník může být vyzván auditorem skupiny, aby provedl prověrku účetní závěrky jedné z jejích složek. Taková prověrka může být – v závislosti na pokynech auditora skupiny – provedena v souladu s tímto standardem. Auditor skupiny si může vyžádat i další postupy, jimiž budou prověřkové práce podle tohoto standardu doplněny. Pokud je odborník provádějící prověrku účetní závěrky složky současně jejím auditorem, prověrka nebude provedena v souladu s tímto standardem.

### Povinnosti vedení stanovené právními předpisy (viz odstavec 37(e))

A55. I když odborník dojde s ohledem na okolnosti zakázky k závěru, že některé její podmínky není nutné sjednávat formou smluvního dopisu, je přesto povinen uzavřít



PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením písemnou dohodu podle tohoto standardu, v níž tyto orgány potvrdí, že uznávají a uvědomují si své povinnosti definované v tomto standardu. Pokud jsou povinnosti vedení stanovené právními předpisy rovnocenné povinnostem vymezeným v tomto standardu, je možné v písemné dohodě použít znění uvedené v právních předpisech.

Příklad smluvního dopisu (viz odstavec 37)

A56. Příklad smluvního dopisu je uveden v příloze 1 tohoto standardu.

Opakující se prověrky (viz odstavec 38)

A57. Odborník se může rozhodnout, že účetní jednotce nebude pro každé účetní období zasílat nový smluvní dopis ani jinou písemnou dohodu. Nicméně o tom, že by bylo vhodné stávající podmínky zakázky revidovat, případně je vedení účetní jednotky a osobám pověřeným správou a řízením připomenout, mohou svědčit následující faktory:

- existují náznaky, že vedení správně neporozumělo cíli a předmětu prověrky;
- podmínky zakázky byly upraveny nebo zakázka vyžaduje zvláštní podmínky;
- v poslední době došlo ke změně ve složení vrcholového vedení;
- došlo k významné změně ve vlastnictví účetní jednotky;
- došlo k významné změně v charakteru nebo rozsahu podnikání účetní jednotky;
- změnil se požadavky právních předpisů, které mají na účetní jednotku vliv;
- došlo ke změně příslušného rámce účetního výkaznictví.

*Přijetí změny podmínek zakázky*

Žádost o změnu podmínek zakázky (viz odstavec 39)

A58. Žádost účetní jednotky, aby odborník změnil podmínky zakázky, může být motivována následujícími faktory:

- změnou okolností, které mají vliv na potřebu dané prověrky;
- nedorozuměním, pokud jde o charakter původně požadované prověrky;
- omezením rozsahu prověrky, ať už je toto omezení dáno požadavkem vedení, či způsobeno jinými okolnostmi.

A59. Je-li požadavek účetní jednotky na změnu podmínek zakázky motivován změnou okolností, které mají vliv na požadavky účetní jednotky, nebo nedorozuměním,

pokud jde o charakter původně požadované služby, lze to považovat za rozumný důvod pro změnu prověrky.

- A60. Naopak změnu podmínek zakázky nelze považovat za důvodnou, pokud se ukáže, že se týká informací, které jsou nesprávné, neúplné nebo jinak nevyhovující. Příkladem může být situace, kdy odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace pro významnou položku účetní závěrky a vedení požádá o změnu zakázky na tzv. související služby, aby předešlo tomu, že odborník vyjádří ve své zprávě modifikovaný závěr.

Žádost o změnu charakteru zakázky (viz odstavec 40)

- A61. Předtím, než odborník, který byl pověřen provedením prověrky v souladu s tímto standardem, vysloví souhlas se změnou prověrky na jiný typ zakázky nebo na související služby, posoudí – spolu s dalšími záležitostmi uvedenými v tomto standardu – případné právní nebo smluvní důsledky, které by tato změna měla.
- A62. Pokud odborník dospěje k závěru, že změna prověrky na jiný typ zakázky nebo na související služby je odůvodněná, mohou být práce, které doposud provedl v rámci prověrky, relevantní i pro účely upravené zakázky. Avšak provedené práce a vydaná zpráva musí odpovídat požadavkům platným pro upravenou zakázku. Aby zpráva o jiném typu zakázky, resp. o souvisejících službách nebyla pro uživatele zavádějící, nebude obsahovat zmínku:
- (a) o původní zakázce týkající se provedení prověrky;
  - (b) o žádných postupech provedených v rámci původní zakázky, s výjimkou případů, kdy je zakázka změněna na dohodnuté postupy, u nichž je informace o provedených postupech běžnou součástí zprávy.

**Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením** (viz odstavec 42)

- A63. V případě zakázky, jejímž předmětem je provedení prověrky, probíhá komunikace odborníka s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením:
- (a) formou dotazování, které odborník provádí během postupů v rámci prověrky;
  - (b) jinými formami předávání informací v rámci efektivní vzájemné komunikace, která přispívá k pochopení záležitostí objevujících se v průběhu prověrky a k rozvíjení konstruktivního pracovního vztahu.
- A64. Vhodné načasování komunikace závisí na okolnostech zakázky. Mezi relevantní faktory, které to ovlivňují, patří významnost a povaha záležitosti, jíž se komunikace týká, a opatření, která by vedení nebo osoby pověřené správou a řízením měly přijmout. Například jestliže odborník narazil při provádění prověrky na významné

obtíže, bude vhodné uvědomit o tom vedení nebo osoby pověřené správou a řízením co nejdříve, aby mohly odborníkovi pomoci potíže vyřešit.

- A65. Předávání informací o určitých záležitostech osobám pověřeným správou a řízením může být omezeno právními předpisy. Zákon nebo jiný předpis může např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly negativně ovlivnit šetření prováděné příslušným úřadem ve spojitosti s protiprávním jednáním nebo s podezřením na takové jednání. Za určitých okolností může dojít k závažnému střetu mezi povinností odborníka zachovávat mlčenlivost a povinností předávat informace. V takových případech může odborník zvážit žádost o právní radu.

*Informování o záležitostech týkajících se prověrky*

- A66. V souladu s tímto standardem odborník informuje vedení a případně osoby pověřené správou a řízením mimo jiné o následujících skutečnostech:

- povinnosti odborníka týkající se prověrky, tak jak jsou popsány ve smluvním dopise nebo jiné vhodné písemné dohodě;
- významná zjištění, která vyplynula z prověrky, např.:
  - stanovisko odborníka k významným kvalitativním aspektům účetních postupů používaných účetní jednotkou, včetně účetních pravidel, účetních odhadů a informací zveřejněných v příloze účetní závěrky;
  - významná zjištění, která vyplynula z provedených postupů, včetně záležitostí, u nichž odborník v souladu s tímto standardem považuje za nezbytné provést další postupy; odborník někdy považuje za nutné potvrdit si, že osoby pověřené správou a řízením chápou skutečnosti a okolnosti určitých transakcí nebo událostí stejně;
  - záležitosti, které vyplynuly z prověrky a mohly by vést k modifikaci závěru odborníka;
  - případné významné obtíže, na něž odborník během prověrky narazil, například skutečnost, že nejsou k dispozici informace, které odborník očekával; neočekávaná nemožnost shromáždit důkazní informace, které odborník považuje za nezbytné pro účely prověrky, nebo restrikce, které na odborníka uvaluje vedení; v některých případech mohou tyto obtíže vést k omezení rozsahu práce odborníka, které si v případě, že ho vedení ani osoby pověřené správou a řízením nebudou řešit, vyžádá modifikaci závěru odborníka, případně jeho odstoupení od zakázky.

A67. V některých účetních jednotkách jsou manažerské kompetence odděleny od kompetencí v oblasti správy a řízení, a vedení má tudíž povinnost předávat informace o záležitostech relevantních pro správu a řízení osobám, které jsou za ni odpovědné. Skutečnost, že vedení předává osobám pověřeným správou a řízením informace o týchž záležitostech, o nichž je má informovat odborník, jej nezbavuje povinnosti rovněž tyto informace osobám pověřeným správou a řízením předávat. Může to však ovlivnit formu nebo načasování komunikace mezi odborníkem a osobami pověřenými správou a řízením.

#### *Komunikace se třetími stranami*

A68. V některých jurisdikcích právní předpisy vyžadují, aby odborník například:

- uvědomil regulační nebo jiný orgán o některých záležitostech, o nichž informoval osoby pověřené správou a řízením; někde je např. povinen hlásit úřadům zjištěné nesprávnosti, u kterých vedení ani osoby pověřené správou a řízením nepřijaly nápravná opatření;
- předložil příslušným regulačním nebo financujícím orgánům kopie některých zpráv vypracovaných pro osoby pověřené správou a řízením, případně aby tyto zprávy zveřejnil.

A69. Odborník může být povinen vyžádat si předem souhlas vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, jestliže hodlá poskytnout kopii své písemné komunikace s osobami pověřenými správou a řízením třetí straně, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy.

#### **Provádění zakázky**

*Významnost (materialita) u prověrky účetní závěrky (viz odstavec 43)*

A70. Odborník posuzuje významnost (materialitu) v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví. Některé rámce popisují koncept významnosti (materiality) v souvislosti se sestavováním účetní závěrky, a i když k tomu v některých případech používají různé výrazy, obecně platí, že:

- nesprávnosti, včetně opomenutí, se považují za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé na základě účetní závěrky přijmou;
- posouzení významnosti (materiality) se provádí s ohledem na související okolnosti a je ovlivněno velikostí a charakterem nesprávnosti, případně kombinací obou těchto aspektů;

#### PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- posouzení toho, jaké finanční informace jsou pro uživatele účetní závěrky významné (materiální), vychází z vyhodnocení obecných potřeb uživatelů účetní závěrky jakožto skupiny; možný vliv nesprávností v účetní závěrce na konkrétní uživatele, jejichž potřeby se mohou zcela zásadně lišit, se nezohledňuje.

A71. Jestliže příslušný rámec účetního výkaznictví popisuje významnost (materialitu), slouží toto vymezení odborníkovi jako referenční rámec při určování významnosti (materiality) pro účely prověrky. Jestliže se příslušný rámec významností (materialitou) nezabývá, použije odborník jako referenční rámec výše uvedenou charakteristiku.

A72. Určení významnosti (materiality) je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno tím, jak odborník vnímá potřeby předpokládaných uživatelů účetní závěrky. V této souvislosti je odborník oprávněn reálně předpokládat, že uživatelé:

- disponují přiměřenými znalostmi o podnikatelských a ekonomických aktivitách a znalostí účetnictví a jsou ochotni si informace v účetní závěrce prostudovat s přiměřenou péčí;
- chápou, že účetní závěrka je sestavena a odborníkem prověřena s ohledem na úroveň významnosti (materiality);
- uvědomují si nejistoty vyplývající z toho, že se při oceňování používají rovněž odhady, odborný úsudek a posouzení budoucích událostí;
- na základě informací v účetní závěrce přijímají reálná ekonomická rozhodnutí.

Možný vliv nesprávností v účetní závěrce na konkrétní uživatele, jejichž potřeby se mohou zcela zásadně lišit, se obvykle nezohledňuje, kromě případů, kdy je předmětem prověrky účetní závěrka sestavená pro potřeby konkrétních uživatelů.

A73. Stanovení úrovně významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek nezávisí na míře jistoty, kterou musí odborník pro vyjádření závěru k účetní závěrce získat.

Přehodnocení významnosti (materiality) (viz odstavec 44)

A74. V některých případech je nutné, aby odborník v průběhu zakázky úroveň významnosti (materiality) stanovenou pro účetní závěrku jako celek přehodnotil, a to v důsledku:

- změny okolností, která během prověrky nastala (například rozhodnutí prodat velkou část podniku účetní jednotky);
- nových informací nebo změny poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí, které odborník získal prováděním postupů pro účely prověrky v souladu s tímto

standardem (například jestliže se během prověrky ukáže, že skutečné výsledky hospodaření za dané účetní období se pravděpodobně podstatně liší od předpokládaných výsledků, které byly původně použity k určení významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek).

*Znalosti odborníka o účetní jednotce (viz odstavce 45–46)*

- A75. Odborník určí rozsah znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí, které jsou nezbytné pro provedení prověrky její účetní závěrky v souladu s tímto standardem, na základě svého odborného úsudku. V první řadě zváží, zda jeho znalost účetní jednotky je dostatečná, aby bylo možné splnit cíle, které si v souvislosti se zakázkou stanovil. Šíře a hloubka jeho znalostí o účetní jednotce je menší než v případě vedení účetní jednotky.
- A76. Získávání poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí představuje nepřetržitý a dynamický proces shromažďování informací, jejich aktualizace a analýzy, který probíhá po celou prověrku. Odborník získává a uplatňuje znalosti o účetní jednotce průběžně během provádění zakázky a aktualizuje je s ohledem na změny podmínek a okolností, které nastaly. Prvotní postupy prováděné na počátku prověrky, na jejichž základě odborník rozhoduje o přijetí zakázky, vycházejí z jeho předběžných poznatků o účetní jednotce a o okolnostech zakázky. V případě pokračujícího vztahu s klientem odborník zohledňuje rovněž znalosti získané během předchozích zakázek, které se týkaly účetních závěrek dané účetní jednotky, a další informace.
- A77. Poznanky o účetní jednotce vytvářejí referenční rámec, na jehož základě odborník plánuje a provádí prověrku a průběžně uplatňuje odborný úsudek. Rozsah těchto poznatků musí být takový, aby byl odborník schopen identifikovat oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt významných (materiálních) nesprávností, a aby měl informace, které mu umožní navrhnout a provést postupy, jimiž tyto oblasti ošetří.
- A78. Při získávání poznatků o účetní jednotce, jejím prostředí a příslušném rámci účetního výkaznictví může odborník vzít v úvahu také následující skutečnosti:
- zda je účetní jednotka složkou skupiny či přidruženou společností jiné společnosti;
  - složitost rámce účetního výkaznictví;
  - povinnosti účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví a související požadavky, zda jsou tyto povinnosti a požadavky dány platnými právními předpisy nebo dobrovolnými ujednáními týkajícími se účetního výkaznictví, která vyplývají z oficiálních dohod v oblasti správy a řízení a externí

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

odpovědnosti, například smluv uzavřených s třetími stranami;

- ustanovení právních předpisů, u nichž se má obecně za to, že mají přímý dopad na významné (materiální) částky v účetních výkazech a na údaje zveřejněné v příloze účetní závěrky, jako jsou např. daňové a penzijní právní předpisy;
- úroveň těch složek manažerské struktury a struktury v oblasti správy a řízení, které se týkají interních účetních systémů a systémů účetního výkaznictví relevantních pro sestavení účetní závěrky a zajišťují řízení těchto systémů a dohled nad nimi; menší účetní jednotky mají méně zaměstnanců, což ovlivňuje i výkon dohledu v nich; například oddělení pravomocí nemusí být prakticky proveditelné; nicméně v malé účetní jednotce může být vlastník-manažer schopen vykonávat účinnější dohled než ve větší účetní jednotce, čímž se vykompenzuje obecně menší prostor pro oddělení pravomocí;
- kvalita etické atmosféry v účetní jednotce („tone at the top“) a kontrolního prostředí, jehož prostřednictvím účetní jednotka reaguje na rizika v oblasti účetního výkaznictví a zajišťuje plnění svých povinností v této oblasti;
- úroveň a složitost systémů účetní jednotky v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, které slouží pro vedení účetnictví a souvisejících informací, a úroveň kontrol v této oblasti;
- postupy, které účetní jednotka používá pro zaznamenávání, třídění a sumarizaci transakcí a sběr informací, které budou zahrnuty do účetní závěrky, včetně přílohy;
- typy záležitostí, u nichž bylo v účetních závěrkách dané účetní jednotky v předchozích obdobích nutné provádět účetní úpravy.

*Návrh postupů a jejich provádění (viz odstavce 47, 55)*

- A79. Plánovaný charakter, načasování a rozsah postupů, které bude podle názoru odborníka nutné provést, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude moci vyjádřit závěr o účetní jednotce, ovlivňují následující faktory:
- (a) požadavky tohoto standardu;
  - (b) požadavky stanovené platnými právními předpisy, včetně právních předpisů upravujících účetní výkaznictví.
- A80. Jestliže je odborník pověřen prověrkou účetní závěrky skupiny, potom je charakter, načasování a rozsah postupů, které bude v rámci zakázky provádět, směřován ke splnění cílů prověrky stanovených tímto standardem, nicméně v kontextu účetní závěrky skupiny.

- A81. Smyslem požadavků tohoto standardu, pokud jde o návrh a provádění dotazování, analytických postupů a postupů zaměřujících se na konkrétní aspekty, je pomoci odborníkovi naplnit cíle tímto standardem stanovené. Nicméně okolnosti jednotlivých prověrek se velmi různí, takže v některých případech může být podle odborníka účinné a efektivní, když navrhne a provede další postupy. Pokud se například během shromažďování poznatků o účetní jednotce dozví o existenci významné smlouvy, patrně si tuto smlouvu proče.
- A82. Skutečnost, že odborník považuje za nutné provést i jiné postupy, nijak nemění jeho cíl získat omezenou jistotu, pokud jde o účetní závěrku jako celek.

#### Významné nebo neobvyklé transakce

- A83. Jedním z důvodů, proč se odborník může rozhodnout posoudit účetní záznamy účetní jednotky, je identifikace významných nebo neobvyklých transakcí, které by mohly během prověrky vyžadovat zvláštní pozornost.

#### Dotazování (viz odstavce 46–48)

- A84. Dotazování představuje v případě prověrky získávání informací od vedení a dalších pracovníků účetní jednotky, podle potřeb odborníka s ohledem na okolnosti dané zakázky. Odborník může dotazování rozšířit i na nefinanční informace. Nedílnou součástí procesu dotazování je vyhodnocování odpovědí, které vedení odborníkovi poskytlo.
- A85. V závislosti na okolnostech zakázky se dotazování může týkat mimo jiné i následujících oblastí:
- opatření přijatá na jednáních vlastníků, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jejich výborů a záznamy z případných dalších jednání, jež mají dopad na údaje vykázané v účetní závěrce, včetně informací zveřejněných v příloze;
  - sdělení, která účetní jednotka obdržela nebo očekává od regulačních orgánů;
  - záležitosti, které se objevily při provádění jiných postupů; při dotazování, které odborník provádí, aby si ozřejmil rozpory zjištěné při provádění jiných postupů, hodnotí racionálnost a konzistentnost odpovědí vedení, a to s ohledem na výsledky ostatních postupů a s ohledem na své poznatky o účetní jednotce a odvětví, v němž působí.
- A86. Důkazní informace získané dotazováním představují často hlavní zdroj důkazů o záměrech vedení, nicméně někdy jsou informace, které má odborník o těchto záležitostech k dispozici, jen omezené. Relevantními informacemi potvrzujícími



důkazy získané dotazováním jsou v takovém případě i poznatky o tom, jak vedení v minulosti plnilo stanovené záměry, jaké důvody ho vedly k volbě určitých kroků a zda bylo vedení schopno zvolené kroky uskutečnit. Důležitým předpokladem pro to, aby odborník mohl posoudit, zda existují nějaké skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená, je uplatňování profesního skepticismu při vyhodnocování odpovědí poskytnutých vedením.

A87. Dotazování pomáhá odborníkovi rovněž při shromažďování a aktualizaci poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí, které mu umožňují identifikovat případné oblasti účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt významných (materiálních) nesprávností.

Dotazování týkající se schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat (viz odstavec 48(f))

A88. V případě menších účetních jednotek vedení obvykle neprovádí žádné vyhodnocení schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, ale spoléhá se na znalost svého podniku a jeho perspektiv. V takové situaci může být vhodné prodiskutovat s vedením střednědobou a dlouhodobou perspektivu účetní jednotky a její financování a posoudit, zda jeho stanoviska nejsou v rozporu s poznatkami, které odborník o dané účetní jednotce má.

Analytické postupy (viz odstavce 46–47, 49)

A89. Analytické postupy slouží při provádění prověrky k následujícím účelům:

- shromažďování a aktualizace poznatků, které má odborník o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně identifikace oblastí účetní závěrky, v nichž je pravděpodobný výskyt významných (materiálních) nesprávností;
- identifikace rozporů nebo odchylek od očekávaných trendů, hodnot nebo norem, které se v účetní závěrce vyskytují, například míra shody mezi údaji v účetní závěrce a důležitými provozními daty, včetně klíčových ukazatelů výkonnosti;
- získávání potvrzujících důkazních informací k již provedenému dotazování nebo analytickým postupům;
- provádění dalších postupů v případě, že odborník zjistil nějaké skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená; příkladem takových dalších postupů je srovnávací analýza výnosů a nákladů jednotlivých středisek, poboček nebo jiných organizačních složek účetní jednotky; tato analýza odborníkovi poskytuje důkazy o finančních informacích zahrnutých do jednotlivých položek účetních výkazů nebo zveřejněných v příloze účetní závěrky.

A90. Při provádění analytických postupů je možné používat různé metody, od jednoduchého srovnání až po komplexní analýzy využívající statistické techniky.

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

Odborník může analytickými postupy například vyhodnocovat finanční informace, na jejichž základě byla účetní závěrka sestavena, a to prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji a prostřednictvím posouzení konzistentnosti zjištěných výsledků s očekávanými hodnotami, a na základě toho identifikovat vztahy a jednotlivé položky, které se jeví jako neobvyklé, resp. které se odlišují od očekávaných trendů nebo hodnot. Zaučtované částky či poměrové ukazatele z nich vypočítané porovnává s očekáváním, která si vytvořil na základě informací z relevantních zdrojů. K informačním zdrojům, podle nichž odborník formuje svá očekávání, v závislosti na okolnostech zakázky obvykle patří:

- finanční informace za předchozí (srovnávací) období, a to se zohledněním změn, které jsou odborníkovi známy;
- plánované provozní a finanční výsledky, jako jsou rozpočty nebo prognózy, včetně extrapolace mezitímních nebo výročních dat;
- vztahy mezi jednotlivými prvky účetní závěrky v rámci jednoho účetního období;
- informace týkající se odvětví ekonomiky, v němž účetní jednotka působí, například údaj o hrubé marži nebo porovnání obrátivosti pohledávek účetní jednotky s odvětvovým průměrem nebo s ostatními účetními jednotkami srovnatelné velikosti, které působí ve stejném odvětví;
- vztahy mezi finančními a příslušnými nefinančními informacemi, např. poměr mezi mzdovými náklady a počtem zaměstnanců.

A91. Odborník posuzuje adekvátnost dat, která hodlá použít pro účely analytických postupů, s ohledem na své znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí, přičemž zohledňuje charakter a zdroj těchto dat a okolnosti, za nichž je získal. Pro toto zohlednění mohou být relevantní následující faktory:

- zdroj, ze kterého informace pocházejí; například informace získané z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku budou pravděpodobně spolehlivější;
- srovnatelnost informací, které jsou k dispozici; například obecné údaje za odvětví musí být doplněny nebo upraveny, aby byly srovnatelné s údaji účetní jednotky, která vyrábí a prodává specializované výrobky;
- charakter a relevantnost informací, které jsou k dispozici; například zda rozpočet účetní jednotky nebyl sestaven spíše na základě očekávaných výsledků než cílů,

kterých má být dosaženo;

- úroveň znalostí a odbornosti účetní jednotky v oblasti zpracování informací a kvalita souvisejících kontrol, jejichž cílem je zajistit úplnost, správnost a validitu těchto informací; k těmto kontrolám patří například kontroly zaměřující se na přípravu, revizi a vedení rozpočtů.

Postupy zaměřující se na konkrétní aspekty

Podvody a porušování právních předpisů (viz odstavec 52(d))

A92. V souladu s tímto standardem musí odborník v případě, že odhalil podvod či jiné protiprávní jednání nebo má podezření na podvod či jiné protiprávní jednání, posoudit, zda má povinnost informovat o svých zjištěních nějaký externí subjekt. Profesionální povinnost odborníka zachovávat mlčenlivost o údajích týkajících se klienta mu sice obecně brání v nahlášení takových informací, nicméně nad touto povinností může v některých případech převážit jeho právní odpovědnost.

Události nebo okolnosti zpochybňující použití předpokladu nepřetržitého trvání v účetní závěrce (viz odstavec 54)

A93. Následující přehled obsahuje příklady událostí nebo okolností, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Přehled není taxativní a současně ani existence jednoho či několika takovýchto faktorů nemusí vždy znamenat, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o nepřetržité trvání účetní jednotky.

Finanční

- závazky nebo krátkodobé závazky jsou vyšší než aktiva;
- termínované cizí zdroje s blížící se splatností bez reálné vyhlídky na její prodloužení či úhradu nebo rozsáhlé použití krátkodobých cizích zdrojů na financování dlouhodobých aktiv;
- náznaky, že věřitelé ukončí svou finanční podporu;
- záporné provozní peněžní toky, na které ukazují minulé nebo prospektivní účetní výkazy;
- nepříznivé klíčové finanční ukazatele;
- značné ztráty z provozní činnosti nebo významné zhoršení hodnoty aktiv používaných k tvorbě peněžních toků;
- opožděné nebo pozastavené výplaty dividend;

#### PROVĚŘKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

- neschopnost hradit závazky vůči věřitelům ve lhůtě splatnosti;
- neschopnost dodržovat podmínky úvěrových smluv;
- přechod dodavatelů od dodavatelského úvěru k prodeji za hotové;
- neschopnost zajistit financování vývoje nových důležitých produktů nebo jiných důležitých investic.

#### Provozní

- záměr vedení účetní jednotku zlikvidovat nebo ukončit její provoz;
- ztráta klíčových členů vedení bez náhrady;
- ztráta důležitého trhu, klíčového odběratele (odběratelů), franšízových smluv, licencí nebo klíčového dodavatele (dodavatelů);
- potíže s pracovní silou;
- nedostatek důležitých dodávek;
- nástup nového, velmi úspěšného konkurenta.

#### Ostatní

- nedodržení ustanovení týkajících se kapitálu nebo nesplnění jiných důležitých legislativních požadavků;
- probíhající právní spory nebo správní řízení proti účetní jednotce, které mohou vyústit v nároky, jež účetní jednotka pravděpodobně nebude schopna uspokojit;
- změny v právních předpisech nebo státní politice, u kterých se předpokládá, že budou mít na účetní jednotku negativní vliv;
- výskyt živelních pohrom, proti nimž účetní jednotka není pojištěna, resp. není pojištěna dostatečně.

Důležitost těchto událostí nebo okolností může být často zmírněna jinými faktory. Například neschopnost účetní jednotky hradit v termínu splátky úvěrů může být vykompenzována úmyslem vedení zajistit adekvátní peněžní toky jiným způsobem, např. prodejem aktiv, úpravou splátkového kalendáře nebo získáním dalšího kapitálu. Podobně ztráta klíčového dodavatele může být kompenzována vhodným náhradním zdrojem dodávek.

*Sesouhlasení účetní závěrky s podkladovými účetními záznamy (viz odstavec 56)*

A94. Důkazní informace o tom, že účetní závěrka souhlasí s podkladovými účetními

záznamy nebo že s nimi byla sesouhlasena, odborník obvykle získává porovnáním částek v účetní závěrce s příslušnými zůstatky účetních knih, např. hlavní knihy, nebo s jinými účetními podklady (např. s předvahou) zachycujícími soulad částek v účetní závěrce s účetními záznamy, z nichž byla sestavena.

*Provádění dalších postupů (viz odstavec 57)*

- A95. V souladu s tímto standardem musí odborník provést další postupy, jestliže zjistí nějakou skutečnost svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená.
- A96. Způsob, jímž odborník reaguje na položku účetní závěrky, která by podle jeho názoru mohla být významně (materiálně) zkreslená, tj. jaké další postupy v souvislosti s ní provede, se liší v závislosti na okolnostech a je věcí odborníkova úsudku.
- A97. Rozhodnutí o charakteru, načasování a rozsahu dalších postupů, které odborník musí provést, aby shromáždil důkazní informace, na jejichž základě buď dojde k závěru, že výskyt významné (materiální) nesprávnosti není pravděpodobný, nebo naopak rozhodne, že taková nesprávnost existuje, se řídí následujícími faktory:
- informace, které odborník získal během vyhodnocování výsledků již provedených postupů;
  - aktualizované poznatky o účetní jednotce a jejím prostředí, které odborník získal během provádění zakázky;
  - míra přesvědčivosti, kterou podle názoru odborníka musí vykazovat příslušné důkazní informace, aby bylo možné vyřešit záležitost svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená.
- A98. Cílem dalších postupů je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude odborník moci formulovat závěr ohledně záležitostí svědčících o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená. Tyto postupy mohou mít formu:
- dotazování nebo analytických postupů, prováděných například s větší mírou detailu nebo s konkrétním zaměřením na dotčené položky účetní závěrky (tj. na částky v účetních výkazech nebo informace v příloze, jejichž prostřednictvím se dotčené účty nebo transakce reflektují v příloze);
  - jiných postupů, může jít např. o detailní testy věcné správnosti nebo o externí konfirmace.

A99. Následující příklad ilustruje, jak odborník vyhodnocuje potřebu provést další postupy a jak reaguje v případě, že je podle jeho názoru tyto postupy nutné provést.

- Během dotazování a analytických postupů, prováděných v rámci prověrky, odborník zjistí, že na účtu pohledávek je významná (materiální) částka po splatnosti, k níž nebyla vytvořena žádná opravná položka.
- Odborník se tudíž domnívá, že by zůstatek účtu pohledávek v účetní závěrce mohl být významně (materiálně) zkreslen. Zeptá se vedení, zda jsou na účtu pohledávek nějaké nedobytné pohledávky, jejichž hodnota by měla být snížena opravnou položkou.
- Podle toho, co mu vedení odpoví, pak na základě vyhodnocení této odpovědi:
  - (a) dojde k závěru, že zůstatek účtu pohledávek pravděpodobně není významně (materiálně) zkreslen; v tomto případě není nutné žádné další postupy provádět;
  - (b) rozhodne, že účetní závěrka je v důsledku této záležitosti významně (materiálně) zkreslená; žádné další postupy není třeba provádět, odborník ve své zprávě vyjádří závěr, že účetní závěrka jako celek je významně (materiálně) zkreslená;
  - (c) nadále se domnívá, že zůstatek účtu pohledávek pravděpodobně bude významně (materiálně) zkreslen, ale nemá dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl rozhodnout, že tomu tak skutečně je.  
V tomto případě musí odborník provést dodatečné postupy, například vyžádat si od vedení přehled částek přijatých v souvislosti s účtem pohledávek po rozvahovém dni, a na základě toho identifikovat nedobytné pohledávky. Vyhodnocení výsledků těchto dodatečných postupů mu patrně umožní postupovat buď podle bodu (a), nebo (b) výše. Pokud tomu tak nebude:
    - (i) musí odborník provádět další postupy, dokud nebude moci postupovat buď podle bodu (a), nebo (b) výše;
    - (ii) jestliže odborník není schopen dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek pravděpodobně není v důsledku dané záležitosti významně (materiálně) zkreslená, ani rozhodnout, že účetní závěrka jako celek je v důsledku dané záležitosti významně (materiálně) zkreslená, jedná se o omezení rozsahu a odborník nemůže o účetní závěrce

vyjádřit nemodifikovaný závěr.

**Písemná prohlášení** (viz odstavce 61–63)

- A100. Písemná prohlášení jsou důležitým zdrojem důkazních informací pro účely prověrky. Pokud je vedení odborníkovi neposkytne v požadovaném znění nebo je neposkytne vůbec, může to signalizovat existenci významných problémů. Žádost odborníka o písemné, nikoli pouze ústní prohlášení navíc v mnoha případech vedení přiměje, aby těmto záležitostem věnovalo podstatně větší pozornost, a tím zvýší kvalitu těchto prohlášení.
- A101. Kromě písemných prohlášení podle tohoto standardu si odborník může od vedení vyžádat další písemná prohlášení k účetní závěrce. Tato prohlášení mohou například sloužit k doplnění důkazních informací, které shromáždil o určitých položkách účetních výkazů nebo informacích v příloze, a to v těch případech, kdy jsou tato prohlášení podle názoru odborníka důležitá pro formulování závěru o účetní závěrce, ať už modifikovaného, nebo nemodifikovaného.
- A102. Vedení v písemném prohlášení někdy uvede výhradu v tom smyslu, že prohlášení činí podle svého nejlepšího vědomí a svědomí. Odborník může takovou formulaci akceptovat, pokud se ujistil, že prohlášení vydaly osoby s příslušnými kompetencemi a znalostmi, pokud jde o záležitosti, které jsou předmětem prohlášení.

**Posouzení důkazních informací získaných na základě provedených postupů**  
(viz odstavce 66–68)

- A103. Odborník v některých případech neshromáždí takové důkazní informace, jaké od navrženého primárního dotazování, analytických postupů a postupů zaměřujících se na konkrétní aspekty očekával. V takové situaci konstatuje, že důkazní informace, které provedením těchto postupů získal, nejsou dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce. Potom může:
- zvýšit rozsah prováděných prací; nebo
  - provést další postupy, které jsou podle jeho názoru za daných okolností nezbytné.

Jestliže ani jedna z těchto alternativ není s ohledem na okolnosti zakázky prakticky proveditelná, odborník není schopen shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, které by mu umožnily vyjádřit závěr o účetní závěrce. V souladu s tímto standardem je povinen určit, jaký dopad to má na jeho zprávu, případně na jeho schopnost zakázku dokončit, jestliže například nemá v době prověrky k dispozici

PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK  
člena vedení, jemuž chce položit dotazy týkající se významných záležitostí. Tato situace může nastat i v případě, že odborník nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená, tj. i když není naplněno ustanovení odstavce 57.

#### *Omezení rozsahu prověrky*

- A104. Nemožnost provést určitý postup ještě neznamena omezení rozsahu prověrky, pokud je odborník schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace provedením jiných postupů.
- A105. Omezení rozsahu prověrky ze strany vedení může mít na prověrku další dopad, například na to, jak odborník posoudí oblasti, v nichž by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslená, případně na jeho možné odstoupení od zakázky.

#### **Formulace závěru odborníka o účetní závěrce**

##### *Popis příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 69(a))*

- A106. Popis příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce je důležitý, protože její uživatele informuje o rámci, na jehož základě byla závěrka sestavena. Jedná-li se o účetní závěrku ke zvláštním účelům, byla pravděpodobně sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, který má k dispozici pouze zadavatel a odborník. V takové závěrce je tudíž důležité popsat rámec účetního výkaznictví, podle něž byla sestavena, protože závěrka nemusí být vhodná pro jiné než stanovené zvláštní účely.
- A107. Popis příslušného rámce účetního výkaznictví obsahující nespecifickou podmiňující či omezující formulaci (např. „účetní závěrka je v podstatné míře sestavena v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“) není adekvátním popisem použitého rámce, protože může uživatele účetní závěrky uvést v omyl.

##### *Zveřejnění vlivu významných (materiálních) transakcí a událostí na údaje v účetní závěrce (viz odstavec 69(b)(vi), 71)*

- A108. Odborník je v souladu s tímto standardem povinen posoudit, zda jsou v příloze účetní závěrky zveřejněny adekvátní informace, které předpokládaným uživatelům závěrky umožní porozumět dopadům významných (materiálních) transakcí a událostí na finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.
- A109. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení může vedení, aby v závěrce dosáhlo věrného zobrazení, zveřejnit v příloze kromě informací, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví, ještě doplňující informace, případně se zcela výjimečně může od požadavku



stanoveného takovým rámcem odchýlit.

Aspekty týkající se rámce dodržení požadavků

A110. Jestliže odborník v souladu s tímto standardem při přijetí zakázky rozhodl o akceptovatelnosti rámce dodržení požadavků, bude jen ve výjimečném případě považovat účetní závěrku sestavenou ve shodě s takovým rámcem za zavádějící.

*Kvalitativní aspekty účetních postupů používaných účetní jednotkou (viz odstavec 70(b))*

A111. Odborník může při posuzování kvalitativních aspektů účetních postupů, které účetní jednotka používá, zjistit možnou předpojatost v úsudcích vedení a dojít k

závěru, že účetní závěrka jako celek je kvůli kumulativnímu dopadu nedostatečné nestrannosti vedení a zjevných neopravených nesprávností významně (materiálně) zkreslená. K ukazatelům nedostatečné nestrannosti, které mohou ovlivnit hodnocení odborníka, zda je účetní závěrka jako celek významně (materiálně) zkreslená, patří:

- selektivní opravy zjevných nesprávností, na něž je vedení účetní jednotky v průběhu prověrky upozorněno (vedení např. opraví nesprávnosti vedoucí ke zvýšení vykazovaných zisků, ale nikoli nesprávnosti vedoucí k jejich snížení);
- možná předpojatost vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů.

A112. Signály naznačující možnou předpojatost vedení nesvědčí nutně o existenci nesprávností, které by měly dopad na odborníkův závěr o přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. Mohou však ovlivnit jeho hodnocení toho, zda účetní závěrka jako celek není významně (materiálně) zkreslená.

*Forma závěru (viz odstavec 74)*

Popis informací obsažených v účetní závěrce

A113. V případě účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení se v závěru odborníka uvádí, že nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje... (resp. nepodává věrný a poctivý obraz...) v souladu s [příslušný rámec účetního výkaznictví]. U rámců pro všeobecné účely musí účetní závěrka obvykle věrně zobrazovat finanční pozici účetní jednotky ke konci účetního období a její finanční výkonnost a peněžní toky za dané období (resp. podávat věrný a poctivý obraz těchto skutečností).

„Ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“

A114. O použití slovního spojení „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“, nebo „podává věrný a poctivý obraz“ rozhodují právní předpisy upravující prověrky účetních závěrek v příslušné jurisdikci nebo tamější všeobecně přijímaná praxe. Pokud právní předpisy požadují použití jiné formulace, nemá to vliv na požadavek tohoto standardu, aby odborník zhodnotil věrné zobrazení v účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení.

*Nemožnost formulovat závěr kvůli omezení rozsahu prověrky ze strany vedení*  
(viz odstavce 15, 82)

A115. Možnost odstoupit od zakázky závisí na stupni jejího dokončení v okamžiku, kdy vedení omezí rozsah prověrky. Pokud má odborník prověrku již z větší části hotovou, může se místo odstoupení rozhodnout dokončit ji v rozsahu, v jakém je to možné, odmítnout vyjádření závěru a omezení rozsahu prověrky vysvětlit v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru.

A116. Odborník nemůže od zakázky odstoupit, jestliže mu to nedovolují právní předpisy. Takový případ může nastat např., když je pověřen prověrkou účetní závěrky účetní jednotky z veřejného sektoru nebo v některých jurisdikcích prověrkou účetní závěrky sestavené za konkrétní účetní období, případně je jmenován na určité období a nemůže odstoupit, dokud prověrku nedokončí, resp. dokud neuplyne vymezené období. V takovém případě odborník může považovat za nutné uvést ve své zprávě odstavec obsahující jiné skutečnosti, v němž vysvětlí, proč nemohl od zakázky odstoupit.

Informování regulačních orgánů nebo vlastníků účetní jednotky

A117. Jestliže odborník usoudí, že kvůli omezení rozsahu musí od prověrky odstoupit, může být v souladu s profesními či právními předpisy povinen oznámit skutečnosti týkající se odstoupení od zakázky regulačním orgánům nebo vlastníků účetní jednotky.

**Zpráva odborníka** (viz odstavce 86–92)

A118. Písemnou zprávou je zpráva vydaná v tištěné verzi nebo s využitím elektronického média.

*Části zprávy odborníka* (viz odstavec 86)

A119. Název zprávy uvádějící, že se jedná o zprávu nezávislého odborníka, například „Zpráva o prověrce provedené nezávislým odborníkem“, jejímu uživateli říká, že

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

odborník splnil veškeré relevantní etické požadavky týkající se nezávislosti, čímž zprávu nezávislého odborníka odlišuje od zpráv vydaných jinými subjekty.

- A120. V některých případech právní předpisy dané jurisdikce specifikují, komu má být zpráva odborníka určena. Jejimi příjemci jsou obvykle osoby, pro něž je vypracována, často akcionáři nebo osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, jejíž účetní závěrka je předmětem prověrky.
- A121. Pokud je odborníkovi známo, že účetní závěrka, která je předmětem prověrky, bude součástí dokumentu obsahujícího i další informace, např. součástí finanční zprávy, může zvážit, zda mu forma prezentace jeho zprávy neumožňuje uvést čísla stránek dokumentu, na nichž je účetní závěrka uvedena. Tato informace uživatelům pomáhá identifikovat účetní závěrku, k níž se zpráva odborníka vztahuje.

### Odpovědnost vedení za účetní závěrku (viz odstavec 86(d))

- A122. Požadavek tohoto standardu, v souladu s nímž musí odborník získat od vedení účetní jednotky prohlášení o tom, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost, a to jak pokud jde o sestavení účetní závěrky, tak pokud jde o prováděnou prověrku, má pro prověrku i vydání zprávy k ní zásadní význam. Smyslem popisu odpovědností vedení ve zprávě odborníka je poskytnout jejímu uživateli širší kontext, pokud jde o vztah mezi odpovědností vedení a provedenou prověrkou.
- A123. Zpráva odborníka nemusí používat výraz „vedení“, ale jiný výraz, který je vhodný v kontextu právního rámce konkrétní jurisdikce. V některých jurisdikcích to budou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.
- A124. V některých případech je vhodné, aby odborník rozšířil popis odpovědnosti vedení podle tohoto standardu o další odpovědnosti, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky v příslušné jurisdikci nebo s ohledem na povahu účetní jednotky.
- A125. V některých jurisdikcích právní předpisy upravující odpovědnost vedení konkrétně zmiňují i jeho odpovědnost za přiměřenost účetních knih a záznamů nebo účetního systému. Vzhledem k tomu, že účetní knihy, záznamy a systémy jsou nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému, tento standard je konkrétně nezmiňuje.

### Odpovědnost odborníka (viz odstavec 86(f))

- A126. Zpráva odborníka uvádí, že – na rozdíl od odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky – je odpovědností odborníka na základě provedené prověrky vyjádřit závěr o účetní závěrce.

### Informace o standardech (viz odstavec 86(f))

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

A127. Odkaz na použité standardy informuje uživatele zprávy odborníka o tom, že prověrka byla provedena v souladu se stanovenými standardy.

Informace o charakteru prověrky účetní závěrky (viz odstavec 86(g))

A128. V popisu charakteru zakázky, jejímž předmětem je provedení prověrky účetní závěrky, je vysvětlen rozsah a omezení zakázky provedené pro účely uživatelů zprávy. Aby se zamezilo případným pochybnostem, výslovně se uvádí, že prověrka není auditem účetní závěrky, a odborník tudíž k účetní závěrce nevydává výrok auditora.

Popis příslušného rámce účetního výkaznictví a jeho vlivu na závěr odborníka (viz odstavec 86(i)(ii))

A129. Identifikace příslušného rámce účetního výkaznictví v závěru odborníka má uživatelům jeho zprávy specifikovat kontext, ve kterém byl závěr vyjádřen, nikoli omezovat zhodnocení vyžadované dle odstavce 30(a). Příslušný rámec účetního

výkaznictví je určen například slovním spojením:

„... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“; nebo

„... v souladu s obecně uznávanými účetními pravidly jurisdikce X...“

A130. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví zahrnuje standardy účetního výkaznictví a požadavky právních předpisů, je takový rámec určen například následujícím slovním spojením: „... v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a požadavky obchodního zákoníku jurisdikce X“.

Modifikace závěru a odstavec obsahující základ pro modifikovaný závěr (viz odstavec 85(h)(ii))

A131. Záporný závěr nebo odmítnutí závěru z titulu určité skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro modifikaci závěru není důvodem, aby odborník ve zprávě nepopsal další zjištěné skutečnosti, které by byly bývaly také vyžadovaly modifikaci závěru. Zveřejnění těchto dalších skutečností, které jsou odborníkovi známy, může být pro uživatele účetní závěrky důležité.

Podpis odborníka (viz odstavec 86(l))

A132. Zpráva odborníka je v závislosti na příslušné jurisdikci podepsána buď jménem společnosti odborníka, jménem odborníka, nebo oběma. V některých jurisdikcích může být navíc odborník povinen uvést ve zprávě své profesní označení nebo osvědčení udělené příslušným úřadem pro danou jurisdikci.

*Upozornění na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely (viz odstavec 88)*

A133. Účetní závěrku pro zvláštní účely lze používat i k jiným účelům, než pro které byla původně určena. Regulační orgán například může u některých účetních jednotek

požadovat zveřejnění účetní závěrky pro zvláštní účely. Aby se předešlo nedorozuměním, odborník ve své zprávě upozorní její uživatele na skutečnost, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, a nemusí být tudíž pro jiné účely vhodná.

*Omezení šíření nebo užívání zprávy*

A134. Kromě upozornění, které je odborník v souladu s tímto standardem povinen ve své zprávě uvést v případě, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem pro zvláštní účely, může rovněž považovat za vhodné uvést, že zpráva je určena výhradně konkrétním uživatelům. V závislosti na právních předpisech platných v dané jurisdikci to lze udělat omezením šíření nebo užívání zprávy. V takovém

případě lze v odstavci zprávy, který upozorňuje na použití rámce pro zvláštní účely, uvést i tyto další skutečnosti a odpovídajícím způsobem upravit jeho nadpis.

*Jiné povinnosti odborníka v souvislosti s vydáním zprávy (viz odstavec 91)*

A135. V některých jurisdikcích může být odborník, nad rámec své odpovědnosti podle tohoto standardu, povinen vyjádřit se ve své zprávě i k jiným záležitostem. Může být například vyzván, aby se vyjádřil k určitým skutečnostem, které zjistil při provádění prověrky účetní závěrky, aby provedl další konkrétní postupy a vydal o nich zprávu nebo aby vyjádřil závěr o specifických skutečnostech, například o přiměřenosti účetních knih a záznamů. Odpovědnost odborníka v souvislosti s jeho případnými dalšími povinnostmi týkajícími se vydávání zpráv v dané jurisdikci může být upravena standardy pro prověrky účetních závěrek příslušné jurisdikce.

A136. V některých případech může být odborník v souladu s příslušnými právními předpisy povinen nebo oprávněn vyjádřit se k těmto jiným povinnostem ve své zprávě k účetní závěrce, jindy tak musí nebo může učinit ve zvláštní zprávě.

A137. Vyjádření k dalším povinnostem je uvedeno v samostatné části zprávy odborníka tak, aby je bylo možné zřetelně odlišit od odpovědnosti odborníka vyjádřit závěr o účetní závěrce podle tohoto standardu. Pokud je to relevantní, může tato část obsahovat dílčí nadpisy, které popíší obsah odstavců týkajících se jiných povinností odborníka. V některých jurisdikcích jsou jiné povinnosti odborníka předmětem zvláštní zprávy, která není součástí zprávy o prověrce účetní závěrky.

*Datum zprávy odborníka (viz odstavce 86(k), 92)*

A138. Datum zprávy odborníka informuje jejího uživatele o tom, že odborník zvážil dopad událostí a transakcí, o kterých se dozvěděl a které nastaly do daného data.

A139. Odborník vyjadřuje svůj závěr o účetní závěrce, za niž je odpovědné vedení. Nemůže dospět k závěru, že shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace,

dokud se neujistil, že byly sestaveny veškeré výkazy, včetně příslušné přílohy, ze kterých se účetní závěrka skládá, a že za ně vedení převzalo odpovědnost.

A140. V některých jurisdikcích jsou osoby nebo orgány (např. představenstvo), které jsou odpovědné za posouzení toho, zda byly sestaveny veškeré výkazy, ze kterých se účetní závěrka skládá, včetně příslušné přílohy, i průběh procesu schvalování účetní závěrky stanoveny právními předpisy. V takových případech musí odborník získat důkazní informace o schválení účetní závěrky před datem své zprávy. V jiných jurisdikcích, kde schvalovací proces není právními předpisy předepsán, odborník posoudí postup, který účetní jednotka s ohledem na svou strukturu vedení a správy a řízení uplatňuje při sestavování a dokončování účetní závěrky, a na

základě toho identifikuje osoby nebo orgány, v jejichž kompetenci je posoudit, zda byly sestaveny veškeré výkazy a příslušná příloha, tvořící účetní závěrku. V některých případech může být okamžik v procesu účetního výkaznictví, v němž se předpokládá dokončení prověrky, dán právními předpisy.

A141. V některých jurisdikcích se před zveřejněním účetní závěrky vyžaduje její závěrečné schválení akcionáři. Jejich souhlas není v těchto případech nezbytný k tomu, aby odborník mohl vyjádřit závěr o účetní závěrce. Datum schválení účetní závěrky pro účely tohoto standardu je to, ke kterému osoby s příslušnou pravomocí určí, že byly sestaveny veškeré výkazy, včetně přílohy, resp. to, ke kterému osoby s příslušnou pravomocí potvrdí, že za ně převzaly odpovědnost, podle toho, které nastane dříve.

*Zpráva odborníka předepsaná právními předpisy (viz odstavce 34–35, 86)*

A142. Konzistentnost zprávy odborníka u prověrky provedené v souladu s tímto standardem přispívá k větší důvěryhodnosti na globálním trhu, protože jsou snadněji identifikovatelné prověrky provedené v souladu s celosvětově uznávanými standardy. Odborník smí ve své zprávě deklarovat soulad s tímto standardem, pokud se rozdíl mezi požadavky právních předpisů a požadavky tohoto standardu týká pouze struktury a formulací ve zprávě použitých a zpráva obsahuje přinejmenším všechny části popsané v odstavci 86 tohoto standardu. V takových případech se má za to, že odborník jednal v souladu s požadavky tohoto standardu i

přesto, že struktura a formulace použité ve zprávě jsou dány požadavky právních předpisů. Jestliže konkrétní požadavky příslušné jurisdikce nekolidují s tímto standardem, pomáhají struktura a formulace použité v tomto standardu uživatelům snadněji identifikovat zprávu jakožto zprávu o prověrce účetní závěrky provedené v souladu s tímto standardem. Okolnosti, kdy právní předpisy předepisují strukturu zprávy odborníka nebo slovní spojení, jež v ní mají být použita, způsobem, který se významně liší od požadavků tohoto standardu, upravuje tento standard v ustanoveních týkajících se přijetí zakázky, jejímž předmětem je provedení prověrky, a pokračování vztahu s klientem.

*Zpráva odborníka o prověrce provedené v souladu s příslušnými standardy určité jurisdikce a tímto standardem (viz odstavec 86(f))*

A143. Jestliže odborník kromě tohoto standardu vyhověl rovněž příslušným národním standardům, může ve své zprávě uvést, že prověrka byla provedena v souladu s tímto standardem a zároveň příslušnými národními standardy pro prověrky účetních závěrek. Odkaz na tento standard a zároveň na příslušné národní standardy však není správný v případě konfliktu mezi požadavky obou typů standardů, v jehož důsledku by odborník podle příslušných národních standardů vyjádřil

odlišný závěr než podle tohoto standardu, případně neuvedl odstavec zdůrazňující skutečnost, který tento standard vyžaduje. V takovém případě bude zpráva odborníka odkazovat pouze na ty standardy (tj. buď na tento standard, nebo na příslušné národní standardy), v souladu s nimiž byla sestavena.

*Příklady zpráv o prověrce (viz odstavec 86)*

A144. V příloze 2 tohoto standardu jsou uvedeny příklady zpráv odborníka o prověrce účetní závěrky, zohledňující různé požadavky tohoto standardu.

## **Dokumentace**

*Termín dokončení dokumentace (viz odstavec 93)*

A145. V souladu s ISQC 1 je společnost povinna stanovit si lhůtu, která bude respektovat požadavek včasného dokončení kompletace finálního spisu k prověrce.

**Příklad smluvního dopisu k prověrce historické účetní závěrky**

Níže je uveden příklad smluvního dopisu o provedení prověrky účetní závěrky ke všeobecným účelům (sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS)), který ilustruje požadavky a další ustanovení tohoto standardu. Dopis nemá normativní charakter, ale spolu s informacemi uvedenými v tomto standardu má sloužit jako určitý návod. Jeho text je třeba upravit podle konkrétních požadavků a okolností. Dopis je formulován pro prověrku účetní závěrky za jedno účetní období, takže pro opakující se prověrky je nutné jeho znění upravit. Při přípravě konkrétního dopisu je vhodné vyžádat si právní radu.

\*\*\*

Příslušným členům vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením společnosti ABC:<sup>1</sup>

[Cíl a předmět prověrky]

Byli jsme<sup>2</sup> pověřeni, abychom provedli prověrku účetní závěrky společnosti ABC, sestavené ke všeobecným účelům, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Tímto dopisem potvrzujeme přijetí zakázky a její podmínky.

Cílem prověrky je vyjádřit závěr o účetní závěrce společnosti ABC, který v případě, že nebude modifikován, bude mít následující znění: „Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k [datum] a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící [datum] v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.“

[Odpovědnost odborníka]

Prověrku provedeme v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni

<sup>1</sup> Jako příjemci smluvního dopisu budou uvedeny osoby relevantní pro danou konkrétní zakázku v dané jurisdikci. Je důležité, aby smluvní dopis byl adresován správným osobám – viz odstavec 36 tohoto standardu.

<sup>2</sup> Výrazy jako „vy“, „my“, „nás“, „vedení“, „osoby pověřené správou a řízením“ či „odborník“ použité v tomto ukázkovém smluvním dopise se upraví podle okolností konkrétní zakázky.



## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci budeme provádět především dotazování členů vedení a dalších relevantních pracovníků společnosti ABC a analytické postupy a vyhodnocovat shromážděné důkazní informace. Pokud zjistíme nějaké skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka jako celek mohla být významně (materiálně) zkreslená, provedeme rovněž další postupy. Smyslem těchto postupů je umožnit nám vyjádřit závěr o účetní závěrce v souladu s ISRE 2400 (revidované znění). Jejich rozsah a charakter bude záviset na tom, co podle svého odborného úsudku s ohledem na naše poznatky o společnosti ABC, jejím prostředí, naše znalosti mezinárodních standardů účetního výkaznictví a jejich uplatňování v daném odvětví budeme považovat za nezbytné.

Prověrka nepředstavuje audit účetní závěrky, a tudíž:

- (a) ve srovnání s auditem je zde adekvátně vyšší riziko, že případné významné (materiální) nesprávnosti, které účetní závěrka obsahuje, nebudou odhaleny, a to přestože prověrka bude provedena náležitě a v souladu s ISRE 2400 (revidované znění).
- (b) ve zprávě, kterou na základě prověrky vydáme a ve které vyjádříme závěr o účetní závěrce, bude výslovně uvedeno, že nevydáváme výrok auditora k účetní závěrce.

*[Odpovědnost vedení a vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví (pro účely tohoto vzorového dopisu se předpokládá, že odpovědnost vedení není podle názoru odborníka vhodným způsobem upravena právními předpisy, a je tedy použit popis uvedený v odstavci 30(b) tohoto standardu).]*

Naše prověrka bude vycházet z předpokladu, že [vedení a případně osoby pověřené správou a řízením]<sup>3</sup> uznává/uznávají a uvědomuje/í si svou odpovědnost:

- (a) za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví;<sup>4</sup>
- (b) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou;
- (c) za to, že nám bude poskytnut (budou poskytnuty):
  - (i) přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro

<sup>3</sup> Použijte výraz odpovídající konkrétním okolnostem.

<sup>4</sup> Pokud je to relevantní, použijte formulaci: „za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“.

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům;

- (ii) další informace, které si od vedení pro účely prověrky vyžádáme;
- (iii) neomezený přístup k zaměstnancům společnosti ABC, od nichž bude podle našeho názoru nutné získat důkazní informace.

V rámci prověrky si od [vedení a případně od osob pověřených správou a řízením] vyžádáme písemné prohlášení potvrzující informace, které nám budou v souvislosti s prověrkou poskytnuty.

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci v průběhu prověrky.

*[Další relevantní informace]*

*[Doplňte další informace, jako např. dohodu o odměně odborníka, způsobech fakturace, případně další smluvní podmínky.]*

*[Zpráva odborníka]*

*[Uveďte informace o předpokládané formě a obsahu zprávy odborníka.]*

Nelze vyloučit, že v důsledku zjištění, která naše prověrka přinese, bude nutné formu a obsah naší zprávy upravit.

Na důkaz souhlasu s podmínkami prověrky účetní závěrky a s povinnostmi obou smluvních stran prosím podepište přiloženou kopii tohoto dopisu a odešlete zpět na naši adresu.

XYZ & Co.

Jménem společnosti ABC беру на вѣдоміа а souhlasím s výše uvedenými podmínkami

(podpis)

.....

Jméno a funkce

Datum

**Příklady zpráv odborníka o prověřce účetní závěrky****Zprávy o prověrkách účetních závěrek ke všeobecným účelům***Příklady zpráv obsahujících nemodifikovaný závěr*

- **Příklad 1:** Zpráva odborníka o účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení, který slouží běžným informačním potřebám širokého spektra uživatelů (např. mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky).

*Příklady zpráv obsahujících modifikovaný závěr*

- **Příklad 2:** Zpráva odborníka obsahující závěr s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Účetní závěrka je sestavena v souladu s rámcem dodržení požadavků, který slouží běžným informačním potřebám širokého spektra uživatelů (účetní závěrka sestavená podle rámce dodržení požadavků).
- **Příklad 3:** Zpráva odborníka obsahující závěr s výhradou v důsledku nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace (účetní závěrka sestavená podle rámce věrného zobrazení).
- **Příklad 4:** Zpráva odborníka obsahující záporný závěr v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce (účetní závěrka sestavená podle rámce věrného zobrazení – IFRS).
- **Příklad 5:** Zpráva odborníka obsahující odmítnutí závěru v důsledku nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o několika prvcích účetní závěrky, takže odborník nemohl prověrku dokončit (účetní závěrka sestavená podle rámce věrného zobrazení – IFRS).

**Zprávy o prověrkách účetních závěrek ke zvláštním účelům**

- **Příklad 6:** Zpráva odborníka o účetní závěrce sestavené v souladu s požadavky na účetní výkaznictví danými smlouvou (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec dodržení požadavků).
- **Příklad 7:** Zpráva odborníka o účetním výkazu sestaveném v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů (pro účely tohoto příkladu se jedná o rámec věrného zobrazení).

**Příklad 1**

**Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky.**
- **Účetní závěrka je sestavena vedením účetní jednotky k všeobecným účelům v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Odborník má kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky účetní závěrky ještě další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o účetní závěrce<sup>1</sup>**

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

*Odpovědnost vedení<sup>2</sup> za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky<sup>3</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

*Odpovědnost odborníka*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické

<sup>1</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>2</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>3</sup> Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, a za takový...“

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### *Závěr*

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

### **Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy**

[Forma a obsah této části zprávy odborníka bude záviset na charakteru jeho dalších povinností ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 2**

**Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky vyžadovaná právními předpisy.**
- **Účetní závěrka je vedením účetní jednotky sestavena k všeobecným účelům v souladu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X (tj. jedná se o rámec účetního výkaznictví daný právními předpisy, který slouží běžným informačním potřebám širokého spektra uživatelů, ale nejde o rámec věrného zobrazení).**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Z prověrky vyplynulo, že zásoby jsou zkreslené. Nesprávnost je významná (materiální), nemá však rozsáhlý dopad na účetní závěrku.**
- **Odborník má kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky účetní závěrky ještě další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o účetní závěrce<sup>1</sup>**

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

*Odpovědnost vedení<sup>2</sup> za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

*Odpovědnost odborníka*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické

<sup>1</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>2</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### *Základ pro závěr s výhradou*

Společnost vykazuje ve výkazu o finanční pozici zásoby v hodnotě xxx. Tyto zásoby byly oceněny pořizovací cenou (vlastními náklady), kterou (které) vedení nesnížilo prostřednictvím opravné položky, což je v rozporu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X. Z účetních záznamů společnosti vyplývá, že vedení mělo k zásobám vytvořit opravnou položku ve výši xxx. Tím by se náklady vynaložené na prodané zboží zvýšily o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se snížily o xxx, xxx, respektive o xxx.

### *Závěr s výhradou*

Na základě naší prověrky jsme, s výhradou dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka společnosti ABC není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X.

### **Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy**

[Forma a obsah této části zprávy odborníka bude záviset na charakteru jeho dalších povinností ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

### **Příklad 3**

#### **Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky sestavené vedením společnosti k všeobecným účelům v souladu s [rámcem věrného zobrazení, ale nikoli mezinárodními standardy účetního výkaznictví].**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Odborník nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o investici do zahraničního přidruženého podniku. Důsledky této skutečnosti považuje za významné (materiální), ale nemají podle něj na účetní závěrku rozsáhlý dopad.**
- **Odborník nemá kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky účetní závěrky další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

### **Odpovědnost vedení<sup>1</sup> za účetní závěrku**

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s [jestliže tímto rámcem nejsou mezinárodními standardy účetního výkaznictví, název příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně jurisdikce nebo státu, kde byl rámec přijat],<sup>2</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

### **Odpovědnost odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme

<sup>1</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>2</sup> Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s [jestliže tímto rámcem nejsou mezinárodními standardy účetního výkaznictví, název příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně jurisdikce nebo státu, kde byl rámec přijat], a za takový ...“



## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### **Základ pro závěr s výhradou**

Ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 je vykázána investice do společnosti XYZ v hodnotě xxx. Jedná se o zahraniční přidružený podnik, který společnost ABC nabyla v tomto roce a zaúčtovala ekvivalenční metodou. Do zisku společnosti ABC za rok 20X1 byl zahrnut její podíl na čistém zisku společnosti XYZ v hodnotě xxx. Nebyl nám umožněn přístup k finančním informacím společnosti XYZ dokládajícím hodnotu této investice k 31. 12. 20X1 ani podílu společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ za daný rok. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy těchto částek

### **Závěr s výhradou**

Na základě naší prověrky jsme, s výhradou možných dopadů skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *její finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s [jestliže tímto rámcem nejsou mezinárodními standardy účetního výkaznictví, název příslušného rámce účetního výkaznictví, včetně jurisdikce nebo státu, kde byl rámeček přijat].

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 4**

**Popis situace:**

- **Prověrka konsolidované účetní závěrky sestavené vedením mateřské společnosti k všeobecným účelům v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena kvůli nezahrnutí dceřiného podniku do konsolidace. Odborník usoudil, že významná (materiální) nesprávnost má na účetní závěrku rozsáhlý dopad. Vlivy této nesprávnosti na účetní závěrku nebyly kvantifikovány, neboť to není prakticky proveditelné.**
- **Odborník nemá kromě povinnosti vydat zprávu na základě prověrky konsolidované účetní závěrky další reportovací povinnosti stanovené místním zákonem.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o účetní závěrce<sup>1</sup>**

Provedli jsme prověrku přiložené konsolidované účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z konsolidovaného výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, konsolidovaného výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a konsolidovaného výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

*Odpovědnost vedení<sup>2</sup> za účetní závěrku*

Vedení je odpovědné za sestavení konsolidované účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví<sup>3</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

*Odpovědnost odborníka*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této konsolidované účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění),

<sup>1</sup> Dílčí nadpis „Zpráva o konsolidované účetní závěrce“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

<sup>2</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>3</sup> Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

*Prověrky historických účetních závěrek.* V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že konsolidovaná účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka konsolidované účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a ke konsolidované účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### *Základ pro záporný závěr*

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, společnost nezahrnula do konsolidace účetní závěrku dceřiného podniku XYZ, pořízeného v roce 20X1, neboť doposud nebyla schopna zjistit reálné hodnoty některých jeho významných (materiálních) aktiv a závazků k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiného podniku zaúčtována v pořizovací ceně. V souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví by dceřiný podnik měl být konsolidován, neboť se jedná o osobu ovládanou společností. Konsolidace by měla významný (materiální) dopad na řadu položek přiložené účetní závěrky.

### *Záporný závěr*

Vzhledem k významnosti skutečností zjištěných na základě naší prověrky a popsanych v odstavci obsahujícím základ pro záporný závěr konsolidovaná účetní závěrka věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) finanční pozici (nebo *finanční pozice*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a jejích dceřiných podniků ani jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo *jejich finanční výkonnosti a peněžních toků*) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

### **Příklad 5**

#### **Popis situace:**

- **Prověrka kompletní účetní závěrky sestavené vedením účetní jednotky k všeobecným účelům v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Odborník nebyl schopen vyjádřit závěr o účetní závěrce, protože nemohl shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o několika jejích prvcích, přičemž se domnívá, že to má na ni významný (materiální) a rozsáhlý dopad. Konkrétně nebyl schopen získat důkazní informace o fyzické inventuře zásob a pohledávkách.**

## ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Byli jsme pověřeni provedením prověrky přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

### **Odpovědnost vedení<sup>1</sup> za účetní závěrku**

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví<sup>2</sup> a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

### **Odpovědnost odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Nicméně kvůli skutečnostem popsaným v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom mohli závěr o účetní závěrce vyjádřit.

### **Základ pro odmítnutí závěru**

Vedení společnosti neprovedlo na konci roku fyzickou inventuru zásob a ani nám nebylo umožněno, abychom v souvislosti se zásobami, které jsou ve výkazu o finanční pozici k 31. 12.

<sup>1</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

<sup>2</sup> Pokud se odpovědnost vedení účetní jednotky vztahuje na sestavení účetní závěrky, která poskytuje věrný a poctivý obraz, může tato věta znít takto: „Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a za takový...“

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

20X1 vykázány v celkové hodnotě xxx, provedli postupy, jež považujeme za nezbytné.

Navíc zavedení nového počítačového systému na správu pohledávek v září 20X1 vedlo k četným chybám na účtu pohledávek a zásob. K datu naší zprávy vedení společnosti stále odstraňovalo nedostatky systému a provádělo opravy chyb. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni posoudit, zda zaúčtované i nezaúčtované zásoby, pohledávky a také prvky tvořící výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích vyžadují nějakou úpravu.

### **Odmítnutí závěru**

Vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bychom vyjádřili závěr o přiložené účetní závěrce, a tudíž tento závěr nevyjadřujeme.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 6**

**Popis situace:**

- **Vedení účetní jednotky sestavilo účetní závěrku v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovenými smlouvou (tj. v souladu s rámcem pro zvláštní účely), aby splnilo smluvní podmínky. Nemá možnost volby jiného rámce účetního výkaznictví.**
- **Příslušný rámec účetního výkaznictví má charakter rámce dodržení požadavků.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Šíření a užívání zprávy je omezeno.**

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme prověrku přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Vedení společnosti ABC sestavilo účetní závěrku na základě požadavků na účetní výkaznictví stanovených článkem Z smlouvy uzavřené dne 1. 1. 20X1 mezi společnostmi ABC a společnostmi DEF („smlouva“).

**Odpovědnost vedení<sup>1</sup> za účetní závěrku**

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovené článkem Z smlouvy a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

**Odpovědnost odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o této účetní závěrce. Její prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka jako celek není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

<sup>1</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.

## PROVĚRKY HISTORICKÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

Prověrka účetní závěrky provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace.

Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetní závěrce tudíž nevydáváme výrok auditora.

### **Závěr**

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že účetní závěrka společnosti ABC není ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s požadavky na účetní výkaznictví stanovené článkem Z smlouvy.

### **Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy**

Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena v souvislosti s plněním požadavků na účetní výkaznictví stanovených výše uvedenou smlouvou, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společností ABC a DEF a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]

**Příklad 7****Popis situace:**

- **Prověrka výkazu peněžních příjmů a výdajů.**
- **Účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů na základě žádosti věřitele o informace o peněžních tocích. Bázi účetnictví použitou pro sestavení výkazu účetní jednotka dohodla s věřitelem.**
- **Příslušný rámec účetního výkaznictví je rámec věrného zobrazení, který slouží informačním potřebám specifických uživatelů.**
- **Odborník rozhodl, že je vhodné v závěru použít formulaci „ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje“.**
- **Součástí podmínek zakázky je vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku podle odstavce 30(b) tohoto standardu.**
- **Šíření a použití zprávy není omezeno.**

**ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O PROVĚRCE**

[Příslušný příjemce]

Provedli jsme prověrku přiloženého výkazu peněžních příjmů a výdajů společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20XI a souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (společně dále jen „účetní výkaz“). Účetní výkaz byl sestaven vedením účetní jednotky v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

**Odpovědnost vedení<sup>1</sup> za účetní výkaz**

Vedení je odpovědné za sestavení tohoto účetního výkazu a za věrné zobrazení skutečností v něm v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

**Povinnosti odborníka**

Naší odpovědností je vyjádřit závěr o tomto účetním výkazu. Jeho prověrku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky ISRE 2400 (revidované znění), *Prověrky historických účetních závěrek*. V souladu s tímto standardem jsme povinni vyjádřit se k tomu, zda

<sup>1</sup> Nebo jiný výraz vhodný v kontextu právního rámce v příslušné jurisdikci.



jsme nezjistili nějaké skutečnosti svědčící o tom, že účetní výkaz není ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále jsme v souladu s tímto standardem povinni dodržovat příslušné etické požadavky.

Prověrka účetních výkazů provedená v souladu s ISRE 2400 (revidované znění) je zakázkou poskytující omezenou jistotu. V jejím rámci odborník provádí především dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a vyhodnocuje shromážděné důkazní informace. Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a k účetnímu výkazu tudíž nevydáváme výrok auditora.

### **Závěr**

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tento účetní výkaz ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje (nebo *nepodává věrný a poctivý obraz*) peněžní příjmy a výdaje (nebo *peněžních příjmů a výdajů*) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 v souladu se zásadami vedení evidence příjmů a výdajů popsány v bodě X přílohy k účetnímu výkazu.

### **Báze účetnictví**

Aniž bychom vyjadřovali závěr s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k účetnímu výkazu, kde je popsána báze účetnictví použitá pro jeho sestavení. Výkaz byl sestaven pro účely poskytnutí informací věřiteli XYZ, a nemusí být tudíž vhodný pro jiný účel.

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy odborníka]

[Adresa odborníka]