

**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“) vodítka 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).**

---

<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

5. Kodex vymezuje rámec zásad, které členové týmů provádějících ověření, auditorské 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 myslí 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 auditu 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 uživatelé 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.

---

<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 omezení.

<sup>3</sup> ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících auditu 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.

8. **Odborník smí přijmout ověřovací zakázku (resp. pokračovat v jejím provádění) pouze tehdy, jestliže na základě předběžné znalosti okolností zakázky nezjistí nic, 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 totéž 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, confirmace, 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 confirmace ústních prohlášení omezují 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.
- (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

---

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

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 zvaží 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

<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 vázaný ve vztahu k tomuto čtenáři nebo k tomuto účelu právní odpovědností. Zda je právní odpovědností vázaný či ne, závisí na právních okolnostech každé konkrétní právní věci (případu) a příslušné jurisdikce.

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 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

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

<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.“

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 předpokládání 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 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 zavádějící 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**

<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 považovaný za závěr s výhradou (nebo případně za záporný závěr).

- (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, 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 navrhnout 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.