

PODPŮRNÝ MATERIÁL: ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLADY K VYBRANÝM ASPEKTŮM OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK, JEJICHŽ PŘEDMĚTEM JSOU ZPRÁVY O UDRŽITELNOSTI A JINÉ ROZŠÍŘENÉ EXTERNÍ VÝKAZNICTVÍ

OBSAH

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

Úvod	2
Příklad 1: Jak odborník posuzuje odbornou způsobilost týmu provádějícího zakázku	3
Příklad 2: Ověřovací EER zakázka, která patrně nemá racionální účel	6
Příklad 3: Opakující se ověřovací zakázka typu „rolling program“, jejíž účel může být racionální	8
Příklad 4: Jak odborník posuzuje vhodnost kritérií	9
Příklad 5: Proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat do své zprávy o udržitelnosti sestavené podle standardů GRI	11
Příklad 6: Jak odborník používá tvrzení, když posuzuje typy nesprávností, které by se mohly vyskytnout v informacích o ověřované skutečnosti	19
Příklad 7: Co odborník posuzuje při získávání důkazních informací pro zakázku, jejímž předmětem je reporting o kvalitě nemocniční zdravotní péče	24
Příklad 8: Informace v EER zprávě vyplývající z uplatnění kritérií versus „ostatní informace“	29
Příklad 9: Informace o ověřované skutečnosti zahrnují nefinanční i finanční informace uvedené v komentáři vedení a sestavené podle kritérií založených jak na místních právních předpisech, tak na standardech GRI	32
Příklad 10: Co odborník posuzuje v případě, že jako kritéria slouží Rámec integrovaného výkaznictví	40
Příklad 11: Co odborník posuzuje při ověřování výkazu o výkonnosti služeb veřejného sektoru	51
Příklad 12: Jak odborník posuzuje vhodnost kritérií pro sestavení kvalitativních a kvantitativních informací o ověřované skutečnosti týkajících se duševního vlastnictví	54
Příklad 13: Co odborník posuzuje při získávání důkazů, mimo jiné pro informace, které autor EER zprávy čerpal z externích informačních zdrojů a z více míst	61
Příklad 14: Kvalitativní informace, které nejsou výsledkem aplikace vhodných kritérií, resp. jsou výsledkem nesprávné aplikace kritérií, a jak odborník posuzuje „ostatní informace“	69
Příklad 15: Co odborník posuzuje u prognostických a kvalitativních informací a u „ostatních informací“ sestavených s použitím standardů SASB	73
Příklad 16: Co odborník posuzuje v kontextu zakázky ověřující informace uvedené v souladu s doporučeními pracovní skupiny pro zveřejňování finančních informací v souvislosti se změnou klimatu	78
Příklad 17: Jak odborník vyhodnocuje kvalitativní a kvantitativní nesprávnosti v informacích o ověřované skutečnosti	84

Úvod

1. Tento materiál je doplňkem *Příručky k uplatňování ISAE 3000 (revidované znění) na ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou zprávy o udržitelnosti a jiné rozšířené externí výkaznictví* (dále jen „příručka“) a přináší další praktické příklady ilustrující aplikaci některých jejích aspektů. I příručka obsahuje ilustrativní příklady, ty jsou ale krátké a dokumentují, jak lze koncepty, jimž se příručka věnuje, aplikovat na méně složité zakázky. V tomto doplňkovém materiálu jsou na rozdíl od příručky uvedeny obsáhlejší příklady ilustrující aplikaci jejích konceptů:
 - a) na složitější zakázky;
 - b) na nejrozumnější reportingové rámce.
2. Každý příklad začíná popisem modelové situace, ve kterém jsou blíže vysvětleny konkrétní okolnosti, mimo jiné:
 - a) jaký reportingový rámec (rámce) účetní jednotka použila pro sestavení své EER zprávy;
 - b) v jakém odvětví účetní jednotka působí;
 - c) jaké jsou okolnosti konkrétní zakázky, včetně toho, zda se jedná o zakázku poskytující omezenou nebo přiměřenou jistotu;
 - d) jaké koncepty daný praktický příklad ilustruje.
3. V příkladech nejsou zdokumentovány všechny koncepty, jimiž se příručka zabývá. Každý příklad ilustruje jeden nebo několik aspektů příručky a různé příklady ilustrují různé aspekty. **Cílem příkladů není doporučovat „nejlepší praxi“ ani předkládat jediný způsob řešení záležitostí popsaných v modelové situaci. Příklady slouží výhradně pro ilustraci a nejsou vyčerpávající, protože ilustrují pouze výběr postupů, které může odborník u modelové situace provádět.**
4. Pro lepší orientaci je materiál opatřen hypertextovými odkazy na příručku, protože příklady v něm uvedené mohou přispět k lepšímu vysvětlení konceptů v ní diskutovaných. Pokud není uvedeno jinak, čísla v tomto materiálu odkazují na příslušné kapitoly a odstavce příručky.
5. Materiál i příručka používají terminologii ISAE 3000 (revidované znění), *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací* (dále jen „Standard“), pokud se v něm dané pojmy vyskytují. Případné další termíny jsou vysvětleny v seznamu termínů, který je uveden v příručce v příloze 1: „*Termíny použité v této příručce*“. Pasáže příkladů ilustrující zachovávání **profesního skepticismu** nebo uplatňování **odborného úsudku** jsou označeny níže uvedenými symboly:



Příklad 1: Jak odborník posuzuje odbornou způsobilost týmu provádějícího zakázku

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 1)

Modelová situace

Společnost vyrábějící celulózu a papír každoročně vydává zprávu o svých aktivitách v environmentální a sociální oblasti a v oblasti správy a řízení (ESG) a o dopadu své činnosti na tyto oblasti.

Vyrábí bělenou i nebělenou buničinu v nepřetržitém výrobním provozu, který využívá různé zdroje energie. V provozech jsou instalovány vodoměry, které zaznamenávají spotřebu vody. Měřidla jsou každoročně kontrolována a kalibrována příslušnou vodárenskou firmou. Odpadní vody společnost vypouští do kanalizace.

Společnost nedávno kvůli zvýšené poptávce rozšířila svá výrobní zařízení i čistírnu odpadních vod a instalovala membránu s reverzní osmózou.

Autor v EER zprávě vysvětlil, že společnost krátkodobě, aby se zvládl zvýšený průtok kanalizací, obchází čistírnu a přečerpává část odpadních vod přímo do kanalizace, a velmi malou část dokonce přímo do blízké řeky. Nicméně plán je, že do konce prvního čtvrtletí příštího vykazovaného období veškerá odpadní voda poteče přes čistírnu. Systém úpravy vody zahrnuje hmotnostní průtokoměr. Průtoky zaznamenané průtokoměrem jsou hlášeny místnímu úřadu, který na základě těchto informací počítá poplatky za stočné.

Společnost vydává zprávu o udržitelnosti dobrovolně. Jediné, co vykazovat musí a co musí mít nezávisle ověřené (zakázkou poskytující přiměřenou jistotu), jsou informace o biochemické spotřebě kyslíku. Tyto informace totiž používá agentura pro životní prostředí, která na jejich základě společnosti obnovuje povolení k provozu.

V minulosti společnost podmínky pro svou činnost dodržovala, ale nová legislativa, která vstoupila v platnost v aktuálním roce, vyžaduje nižší hodnoty biochemické spotřeby kyslíku. Společnost pro testování a pro výpočty této spotřeby využívá vlastní experty (přírodovědce).

Partner odpovědný za zakázku má ve firmě již řadu let na starosti audit účetní závěrky a má dobré znalosti a zkušenosti v oboru. EER zakázku ale povede poprvé.

Následující tabulka shrnuje informace o ověřované skutečnosti, které má firma ověřit.

Informace o ověřované skutečnosti	Požadovaná míra jistoty
Emise skleníkových plynů spadající do rámce 1, převedené na ekvivalent CO ₂ (v tunách CO ₂ e)	Omezená
Emise skleníkových plynů spadající do rámce 2, převedené na ekvivalent CO ₂ (v tunách CO ₂ e)	Omezená
Odebraná voda (m ³)	Omezená
Odpadní voda (m ³)	Omezená
Průměrná biochemická spotřeba kyslíku (mg/L)	Přiměřená

Partner odpovědný za zakázku je v tomto případě díky svým zkušenostem s auditem účetní závěrky odborně způsobilý k provádění ověřovacích zakázek a má dobré znalosti o společnosti a jejím odvětví. Nicméně nemá předchozí zkušenosti s EER zakázkou. Proto se patrně rozhodne zapojit do týmu provádějícího zakázku jednu nebo více osob s příslušnou odbornou způsobilostí v oblasti měření nebo hodnocení znečištění vody a emisí skleníkových plynů. Najít osoby, které společně disponují dostatečnou odbornou způsobilostí týkající se ověřované skutečnosti i způsobilostí k provádění ověřovacích postupů týkajících se emisí skleníkových plynů, by neměl být problém. Pokud by je partner odpovědný za zakázku nenašel ve firmě, bude muset práci zadat externímu expertovi.



Odebíraná voda je měřena a účtována místním úřadem, takže pro tým provádějící zakázku bude pravděpodobně poměrně jednoduché získat pro tento klíčový ukazatel výkonnosti („KPI“) důkazní informace.

Pokud jde o KPI týkající se odpadních vod a biochemické spotřeby kyslíku, společnost v průběhu roku nainstalovala nový membránový systém s reverzní osmózou (nové procesy a kontroly). Tyto KPI navíc podléhají kontrole místního úřadu a agentury pro životní prostředí (uživatelé, u kterých lze očekávat nízkou toleranci vůči nesprávnostem). U testování biochemické spotřeby kyslíku dochází k odchylkám a potenciálním interferencím, testovací metody a výpočty jsou složité (složitá ověřovaná skutečnost spojená s nejistotami). Partner odpovědný za zakázku tudíž došel k závěru, že pro měření biochemické spotřeby kyslíku bude potřebovat experta na tuto problematiku.



Společnost zaměstnává přírodovědce (tj. jedná se o experty vedení), kteří provádějí testy biochemické spotřeby kyslíku. Tým provádějící zakázku může využít práci těchto expertů, ale než tak učiní, bude muset vyhodnotit jejich odbornou způsobilost, schopnosti a nestrannost (objektivitu), seznámit se s jejich prací a vyhodnotit, zda lze jejich práci použít jako důkazní informace – viz odstavec 54 Standardu.



Vzhledem k tomu, že testování a výpočty biochemické spotřeby kyslíku provádějí experti vedení (nedostatek nezávislosti a možná neobjektivita (předpojatost)), bude partner odpovědný za zakázku patrně považovat za nutné najmout si vlastního experta, aby zhodnotil práci experta vedení i předpoklady a metody tímto expertem používané. V takovém případě musí partner odpovědný za zakázku v souladu s odstavcem 52 Standardu posoudit odbornou způsobilost, schopnosti a nestrannost (objektivitu) svého experta, v dostatečné míře se seznámit s oblastí jeho specializace, sjednat s ním charakter, rozsah a cíle jeho práce a posoudit, zda je práce experta pro dané účely adekvátní. Podrobnější vysvětlení k těmto požadavkům je uvedeno v aplikační a vysvětlující části Standardu v odstavcích A121–135.



Partner odpovědný za zakázku na základě:

- posouzení schopností týmu provádějícího zakázku;
- svých poznatků o účetní jednotce a jejím podnikání;
- toho, kdo jsou předpokládání uživatelé zprávy o ověření,

identifikoval níže uvedené oblasti, kde se pravděpodobně vyskytne nesprávnost (u skleníkových plynů, odebrané vody a u odpadních vod) nebo kde existuje riziko materiální nesprávnosti (u biochemické spotřeby kyslíku). O těchto oblastech informoval tým provádějící zakázku a všechny své případné experty, aby bylo možné navrhnout a provést ověřovací postupy tak, aby pokrývaly oblasti s možným výskytem nesprávnosti (omezená jistota) nebo aby reagovaly na vyhodnocená rizika (přiměřená jistota):

- Možnost, že odhadované množství vody, které aktuálně nejde přes čistírnu odpadních vod, je podstatně nesprávné. V této souvislosti je dále nejasné:



- kolik odpadních vod je vypouštěno přímo do blízké řeky;
- zda místní úřad požaduje, aby byla veškerá odpadní voda vypouštěna do kanalizace, nikoli přímo do vodních toků;
- zda by vypouštění odpadních vod přímo do řeky mohlo mít i jiné důsledky než jen to, že místní úřad společnosti účtuje za odpadní vodu nižší částku, než by fakticky měl.
- Možnost, že biochemická spotřeba kyslíku u vody, která nejde přes čistírnu odpadních vod, není vůbec měřena a může být výrazně vyšší než vykazovaný údaj, což by mohlo vést k porušení podmínek provozního povolení. Toto riziko se nově ještě zvýší kvůli nové legislativě požadující snížení biochemické spotřeby kyslíku od aktuálního roku. 
- Okolnost, že vedení využívá své vlastní experty k měření a výpočtu biochemické spotřeby kyslíku, posouzení vhodnosti použitých předpokladů a metod a toho, jak moc je vedení neobjektivní (předpojaté), protože není nezávislé. V souvislosti s posuzováním motivace k uvedení nesprávných údajů může tým provádějící zakázku zvážit, jak moc se vykázaná biochemická spotřeba kyslíku blíží stanovenému limitu a jaké důsledky by mělo jeho překročení. 

V tomto příkladu se budou všechny nesprávnosti, které členové týmu provádějícího zakázku zjistí během ověřovacích postupů, shromažďovat (a v případě potřeby kategorizovat podle jednotlivých aspektů informací o ověřované skutečnosti, k nimž se vztahují). Následně budou prodiskutovány v rámci týmu provádějícího zakázku a s případnými externími experty odborníka, aby bylo možné posoudit, zda mohou mít dopad i na jiné oblasti zakázky. Partner odpovědný za zakázku také zváží, zda je potřeba změnit úroveň řízení, dohledu a kontroly práce týmu provádějícího zakázku a případných externích expertů a zda všichni rozumí důsledkům zjištěných rizik. 

Příklad 2: Ověřovací EER zakázka, která patrně nemá racionální účel

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 3, odstavec 94)

Modelová situace
Velká nadnárodní společnost vyrábějící nápoje v EER zprávě dobrovolně informuje o svých výsledcích v environmentální a sociální oblasti a v oblasti správy a řízení (ESG). Zpráva obsahuje řadu klíčových ukazatelů výkonnosti týkajících se celosvětového fungování společnosti, včetně emisí skleníkových plynů, odběru vody, odpadních vod, recyklovaného odpadu, skládkovaného odpadu, pracovních úrazů a včetně mimo jiné komunitních investic. Zpráva je určena akcionářům, odběratelům a dodavatelům a společnost ji vydává, aby prokázala, že svou firemní společenskou odpovědnost bere vážně. Společnost požádala o ověření všech těchto ukazatelů, které jsou vykazovány jako souhrnné informace za všechny její provozy. Nicméně chtěla by z ověření vyjmout odběr vody a odpadní vody u svých afrických provozů. Kvůli jejímu geografickému rozšíření a vzhledem k tomu, že všechny záznamy jsou vedeny pouze v místních pobočkách, bude totiž pro odborníka provádějícího ověření obtížné a nákladné získat potřebné důkazní informace. Africké provozy jsou ve srovnání s provozy v Evropě a ve Spojených státech malé. Kritéria rámce, která společnost používá pro sestavení informací o ověřované skutečnosti, výslovně uvádějí, že měření odběru vody a odpadních vod musí zahrnovat všechny provozy ve všech geografických regionech, nad kterými má společnost provozní kontrolu.

V tomto příkladu odborník posuzuje, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, mimo jiné, zda jsou kritéria vhodná a zda má zakázka racionální účel. Použitá kritéria jsou vhodná, protože naplňují charakteristické znaky úplnosti a neutrality (nestrannosti). Tato kritéria specifikují, že předmětem zakázky musí být odběr vody a odpadní voda u všech provozů společnosti, nikoli pouze u vybraných provozů. Avšak autor EER zprávy požádal, aby z informací o ověřované skutečnosti týkajících se těchto dvou ukazatelů byly vyloučeny africké provozy.

Předpokládání uživatelé zprávy se pravděpodobně budou víc zajímat o velké provozy společnosti. Přesto v tomto příkladu existují tři faktory týkající se afrických provozů, které vzbuzují obavy:

- Voda je v některých částech Afriky vzácná. Je pravděpodobné, že ukazatele týkající se spotřeby vody a odpadních vod budou pro uživatele zajímavé, zejména pokud je odběr vody vyšší, než by měl být, nebo pokud kvalita odpadních vod ohrožuje místní komunity (tj. spotřeba vody u afrických provozů bude v tomto příkladu pravděpodobně kvalitativně materiální);
- Ukazatele jsou vykazovány jako souhrnná čísla pro všechny provozy společnosti, nikoli podle zemí, takže africké provozy nejsou ve zprávě samostatně identifikovatelné;
- Přístup, kdy do některých ukazatelů, které jsou předmětem ověřovací zakázky, budou africké provozy zahrnuty, a do jiných nikoli, protože autor EER zprávy z nich chce vyloučit vodu, je sporný.

Pokud jsou pro ověřovací zakázku vybrány pouze ty informace z EER zprávy, které lze snadněji ověřit nebo které prezentují účetní jednotku v příznivém světle, zpochybňuje se tím náležité uplatnění kritéria úplnosti nebo kritéria neutrality (nestrannosti) a také racionální účel zakázky. Vztah mezi informacemi o ověřované skutečnosti, kritérii a ověřovanou skutečností musí být náležitě koherentní (tj. použitím příslušných kritérií



pro měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti by měly vzniknout informace o ověřované skutečnosti, které budou předmětem ověřovací zakázky). Současně musí být splněny i ostatní předpoklady pro přijetí ověřovací zakázky.

Příklad 3: Opakující se ověřovací zakázka typu „rolling program“, jejíž účel může být racionální

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 3, odstavce 99–106)

Modelová situace
Společnost s provozem v různých geografických lokalitách má zájem o opakující se zakázku, která bude ověřovat její program komunitních investic po jednotlivých fázích realizace dílčích projektů. V rámci programu jsou rozdělovány finanční prostředky na sociální projekty v různých částech světa, především se jedná o investice do infrastruktury v oblasti zdravotnictví a základního školství a do souvisejícího školení. Když je infrastruktura zavedena a místní komunity projdou školením, aby mohly program samy provozovat, společnost se zaměřuje na nový program v jiné geografické lokalitě. Fáze přípravy projektu obvykle trvá dva až tři roky. I po spuštění programu společnost pro něj průběžně poskytuje financování, ale na nižší úrovni. Místní komunity každoročně předkládají centrále společnosti vyúčtování. Náklady na zavedení jednotlivých projektů a na jejich průběžné financování jsou v EER zprávě společnosti uvedeny samostatně po jednotlivých projektech. Uživatelé EER zprávy se zajímají především o projekty, které jsou ve fázi přípravy, protože chtějí vědět, zda díky alokovaným finančním prostředkům vznikne infrastruktura, kterou bude místní komunita schopná sama provozovat. Společnost proto chce, aby předmětem zakázky byly každý rok informace o ověřované skutečnosti týkající se projektů, které jsou v přípravné fázi, a to až do jejího ukončení. Následně by se každý již spuštěný projekt ověřoval jen jednou za tři roky, aby se ušetřily náklady. Informace týkající se průběžného financování každého projektu by se v EER zprávě reportovaly každý rok, ale v rámci tříletého cyklu by byly ověřeny vždy jen jednou.

Když u tohoto příkladu odborník posuzuje, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, musí zjistit, zda jsou kritéria vhodná a zda je předpokládání uživatelé budou mít k dispozici, aby pochopili, na jakém základě byly informace o ověřované skutečnosti sestaveny, resp. ověřeny. Při určování vhodnosti kritérií odborník posuzuje mimo jiné následující skutečnosti:

- kdo jsou předpokládání uživatelé;
- jaké jsou jejich informační potřeby;
- zda je pravděpodobné, že ověřovací zakázka typu „rolling program“ tyto jejich potřeby naplní.

Posouzení těchto záležitostí pomůže odborníkovi také určit, zda má zakázka racionální účel. V této souvislosti je dobré zvážit, zda by EER zpráva mohla být distribuována širšímu okruhu než jen předpokládaným uživatelům a z jakého důvodu. U tohoto příkladu by „rolling program“ mohl mít racionální účel, za jiných okolností ale takový program nemusí splňovat kritérium relevantnosti, když nebude splňovat potřeby předpokládaných uživatelů, resp. test „racionálního účelu“.

Příklad, kdy se u „rolling programu“ nejedná o náležité uplatnění kritérií, resp. kdy zakázka tohoto typu nemá racionální účel, je uveden v odstavci 106 příručky.



Příklad 4: Jak odborník posuzuje vhodnost kritérií

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 5)

Modelová situace
Účetní jednotka sestavuje EER zprávu v souladu s EER rámcem, jehož kritéria mimo jiné vyžadují, aby reportovala „odběr vody za vykazované období“. Ověřovanou skutečností u této zakázky je vliv účetní jednotky na přírodní vodní zdroje a odběr vody za vykazované období je jedním z aspektů této ověřované skutečnosti. Jedná se o kvantitativní znak činnosti účetní jednotky (množství „vody“, přírodního zdroje, který účetní jednotka svou činností odebírá). Informace o odběru vody mohou předpokládaným uživatelům pomoci při rozhodování o tom, jaký vliv má účetní jednotka na přírodní vodní zdroje. Běžně používaným a dobře srozumitelným měřítkem (měřicí báží) pro odběr vody je standardní jednotka objemu, jako je litr nebo galon.

Při posuzování vhodnosti kritérií odborník zvažuje například následující otázky:

- Pomohou – vzhledem ke konkrétním okolnostem zakázky – informace o odběru vody předpokládaným uživatelům při jejich rozhodování? (relevantnost)

 - Alespoň nějakou vodu používá většina účetních jednotek. Odborník tedy musí posoudit, jaký význam má voda konkrétně pro to, co daná účetní jednotka dělá. Například:

 - odběr vody bude patrně důležitější pro výrobní společnost než pro vývojáře softwaru, důležité také je, z jakých zdrojů je voda získávána, například povrchové nebo podzemní zdroje mohou být důležitější než jiné;
 - odběr vody bude hrát významnější roli u účetních jednotek, které působí v regionech s nedostatkem vody, než u účetních jednotek v regionech, kde je vody dost.
 - Odpověď na výše uvedenou otázku bude vyžadovat určitou znalost toho, kdo jsou předpokládaní uživatelé a co by jim mohlo pomoci při jejich rozhodování.
 - Důležitým faktorem bude rovněž účel EER zprávy. Například údaj o odběru vody:

 - bude pravděpodobně významnější pro rozhodování předpokládaných uživatelů, pokud je účelem EER zprávy popsat vliv dané účetní jednotky na životní prostředí;
 - pravděpodobně předpokládaným uživatelům při rozhodování nepomůže, pokud je účelem EER zprávy popsat procesy správy a řízení účetní jednotky.
- Vyžadují kritéria, aby v EER zprávě byly uvedeny také informace o tom, jaké odběr vody vykazuje znaky, protože předpokládaným uživatelům pomohou vzhledem k účelu EER zprávy při jejich rozhodování? (úplnost)

 - Odběr vody je ukazatel, který měří pouze to, kolik vody účetní jednotka odebere za určité období. To je kvantitativní znak, o který se předpokládaní uživatelé pravděpodobně budou zajímat nejvíc (teplota ani hmotnost vody je asi zájmat nebude). Některé jiné znaky odběru vody ale mohou předpokládaným uživatelům vzhledem k okolnostem zakázky pomoci při jejich rozhodování. Příklady takových znaků:



- typy zdrojů, z nichž účetní jednotka vodu ve vykazovaném období odebírala, například povrchová nebo podzemní voda;
 - znak signalizující kvalitu vody (který lze měřit pomocí kvantitativního ukazatele, jako je rozpuštěný kyslík), ať už odebírané, nebo vypouštěné, nebo objem vody vypouštěné nějakým konkrétním způsobem.
- Platí obecný předpoklad, že kritéria vyžadují, aby v EER zprávě byl uveden veškerý odběr vody za celou společnost a ve všech jejích provozovnách. Je dobré, když si odborník ověří, jestli tomu tak je.
3. Definují kritéria metodiku výpočtu, která zajistí přiměřeně konzistentní měření nebo hodnocení ověřované skutečnosti, včetně případných požadavků na vykazání a vysvětlení/popis v EER zprávě? (spolehlivost)
- Tohle může být relevantní v případě, že účetní jednotka musí kritéria nějakého rámce doplnit o další kritéria, která si sama vytvoří a přizpůsobí svým specifickým podmínkám.
 - Účetní jednotka stanoví odběr vody pomocí vodoměrů, odečty dělá na začátku a na konci období. Pokud vodu odebírá z obecního řadu, tyto informace slouží také vodárenské společnosti pro fakturaci.
 - Odborník se proto obvykle zaměří na úplnost informací, jak je vysvětleno výše, tj. zda tento přístup pokrývá veškerou vodu odebíranou společností (například zda veškerá voda skutečně jde přes vodoměr, z něhož lze shromažďovat údaje).
 - Dále se odborník podívá na to, kdy byly vodoměry naposledy odborně kalibrovány a ve kterých dnech se předpokládá provádění odečtů. V této souvislosti řeší případy, kdy metodika používá odhady a údaje k tomu potřebné nejsou plně k dispozici. To může nastat v případě, že odečty nejsou prováděny přesně na začátku a na konci vykazovaného období.
 - Odběr vody se obvykle měří v litrech. Pokud je výpočet jednoduchý, bude pravděpodobně možné porovnat informace s jinými obdobími a s jinými účetními jednotkami.
4. Budou výsledkem aplikace kritérií informace, které jsou objektivní (nepředpojaté)? (neutralita (nestrannost))
- Jsou-li informace založeny na odečtech vodoměrů, je nepravděpodobné, že by existovalo významné riziko neobjektivity (předpojatosti) vedení.
 - Pokud je ale metodika výpočtu složitější nebo zahrnuje odhady nebo pokud se to, jak účetní jednotka definuje odběr vody, omezuje jen na určité zdroje, které mají nižší dopad na životní prostředí, bude se na to odborník muset blíže podívat.
5. Budou výsledkem aplikace kritérií informace, jimž budou předpokládání uživatelé rozumět? (srozumitelnost)
- Odběr vody bude ve většině případů představovat informaci, která je snadno pochopitelná. Odborník ale bude někdy muset posoudit, zda kritéria vedou k tomu, že informace jsou v EER zprávě vykazány a vysvětleny/popsány vhodným způsobem.



Příklad 5: Proces, který účetní jednotka používá pro identifikaci reportingových témat do své zprávy o udržitelnosti sestavené podle standardů GRI (Význam termínu „materiální“ podle iniciativy Global Reporting Initiative (GRI) neodpovídá konceptu materiality podle Standardu, ale jeho konceptu „relevantnosti“ vhodných kritérií. Proto v tomto příkladu dáváme slovo „materiální“ do uvozovek.)

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 4, odstavce 141–164)

Modelová situace
Ropná a plynárenská společnost používá ve své zprávě o udržitelnosti pro reporting o dopadech své činnosti na udržitelný rozvoj standardy GRI. Tyto standardy vyžadují, aby posoudila „materialitu“ a určila, která reportingová témata a související dopady jsou pro ni „materiální“. „Materiální“ témata jsou ta, která odrážejí významné dopady společnosti na ekonomiku, životní prostředí a lidi nebo která jsou významná pro její zainteresované strany. Standardy GRI nestanoví, jaká témata musí společnost do své zprávy zahrnout, ale vyžadují, aby subjekty používající standardy GRI: • při identifikaci „materiálních“ témat uplatňovaly určité specifické principy; • ve své zprávě informovaly o tom, jak vedení uplatňuje „materialitu“ při identifikaci „materiálních“ reportingových témat; • ve své zprávě u každého identifikovaného „materiálního“ reportingového tématu uvedly vysvětlující/popisné informace specifikované ve standardech GRI a popsaly, jak je téma řízeno. Součástí standardů GRI jsou také odvětvové standardy, které vysvětlují, jaká témata budou pravděpodobně pro dané odvětví „materiální“. Společnost identifikovala činnosti, které vykonává, a kontext, v němž tyto činnosti probíhají, a to tak, že shromáždila a zaznamenala následující informace: • lokality, kde se nacházejí její provozy; • počet pracovníků, kteří se podílejí na jejích činnostech; • produkty a služby společnosti a trhy, kam jsou dodávány; • sektor(y), ve kterých působí; • podrobnosti o jejích obchodních vztazích, včetně vztahů se subjekty v jejím hodnotovém řetězci a dalšími obchodními partnery, charakter těchto vztahů a jejich geografické umístění; • poslání a vize společnosti, struktura správy a řízení a hodnoty, principy, standardy a normy chování; • ekonomické podmínky, společenské problémy a environmentální výzvy na místní, regionální nebo globální úrovni; • odpovědnost společnosti vyplývající z očekávání formulovaných v odvětvových a jiných mezinárodních standardech a směrnicích, například: The Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) Standard 2019, International Finance Corporation (IFC) Performance Standards on Environmental and Social Sustainability, OECD Due Diligence Guidance for Meaningful

Stakeholder Engagement in the Extractives Sector, IPIECA¹, API², IOGP³ Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry.

Společnost identifikovala následující zainteresované strany a následující své aktivity, jejichž cílem je zapojit tyto zainteresované strany a spolupracovat s nimi na identifikaci reportingových témat a relevantních informací, které budou prezentovány v rámci těchto témat (tj. informací, které by mohly ovlivnit rozhodování předpokládaných uživatelů):

Skupiny zainteresovaných stran	Jak společnost zapojuje zainteresované strany
Zaměstnanci	Roční průzkum angažovanosti zaměstnanců, místní zaměstnanecká fóra, podnikové rady, intranet
Investoři	Roadshow, investorská fóra, výroční valné hromady, brífinky pro analytiky
Nestátní neziskové organizace (místní i mezinárodní)	Setkání, kde se diskutuje o dopadech na udržitelnost
Komunity	Veřejné porady a setkání se zástupci obce
Státní orgány	Politické debaty a konzultace
Dodavatelé	Dialog o bezpečnosti, právech pracovníků, kodexu chování
Média	PR diskuse

Společnost se seznámila se zprávami o udržitelnosti vydanými obdobnými společnostmi, jako je ona sama, se zprávami v médiích, s oborovými publikacemi (např. se směrnicí pro ropný a plynárenský průmysl k dobrovolnému předkládání zpráv o udržitelnosti, vydanou sdružením IPIECA) a s posouzením svých sociálních a environmentálních dopadů. Spolupracuje rovněž s externím kontrolním panelem, aby získala externí zpětnou vazbu o tom, co je důležité pro skupiny jejích zainteresovaných stran. Na základě toho identifikovala následující „materiální“ reportingová témata:

Klimatická změna	Lidská práva
Voda a odpadní vody	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
Odpady	Pracovní postupy
Biodiverzita	Boj proti korupci

¹ Původně „International Petroleum Industry Environmental Conservation Association“, nyní „IPIECA“

² American Petroleum Institute

³ International Organisation of Oil and Gas Producers

	<i>Společnost ve své zprávě reportuje o svém Programu boje proti úplatkářství a korupci a o svém Kodexu chování a o tom, jak tyto vnitřní předpisy implementovala do svých obchodních operací a činností (včetně školení a instruktáží zaměstnanců, obchodních partnerů a členů řídicích orgánů a monitoringu)</i>
Plasty (nové téma aktuálního vykazovaného období) <i>Společnost produkuje suroviny, které se v dalších stupních hodnotového řetězce používají pro výrobu plastů</i>	Transparentnost daňových odvodů
Havárie (skvrny a úniky)	Správa a řízení

Společnost si chce svou zprávu o udržitelnosti nechat ověřit a zadala si u odborníka zakázku poskytující omezenou jistotu. „Příslušnými kritérii“ jsou standardy GRI a společnost definovala rovněž východisko pro sestavení své zprávy, ve kterém specifikuje, jak v rámci svého interního procesu identifikace relevantních reportingových témat dále rozpracovala kritéria stanovená ve standardech GRI.

Odborník je v současné době ve fázi plánování zakázky a posuzuje proces, který společnost použila k identifikaci „materiálních“ reportingových témat, aby mohl určit, zda lze kritéria vyvinutá společností pro aplikaci principů standardů GRI považovat za vhodná (viz odstavec 41 Standardu). Došel k závěru, že kritéria vyvinutá společností pro identifikaci reportingových témat budou vhodná, pokud jsou v souladu s reportingovými principy výkaznictví ve standardech GRI. Společnost vlastní kritéria používá k tomu, aby určila:

- která témata mají být do její zprávy o udržitelnosti zahrnuta;
- jaké informace mají být v její zprávě o udržitelnosti v rámci identifikovaných témat uvedeny;
- jak mají být tyto informace měřeny, hodnoceny a vykázány ve zprávě.

Co odborník posuzuje u procesu, který společnost používá pro identifikaci reportingových témat (který společnost označuje jako „posouzení materiality“)

V tomto příkladu partner odpovědný za zakázku již zakázku přijal. Pro tým provádějící zakázku si připravil řadu otázek týkajících se toho, jak má daná společnost navržený reportingový proces a jak byl implementován a aplikován. Tyto otázky uvádíme níže pod nadpisy „Identifikace zainteresovaných stran“, „Identifikace „materiálních“ (tj. relevantních) reportingových témat“ a „Jaké informace reportovat u „materiálních“ (tj. relevantních) reportingových témat“. Smyslem těchto otázek je pomoci týmu provádějícímu zakázku při identifikaci kritérií a posouzení jejich vhodnosti pro následující účely:

- Identifikace „materiálních“ reportingových témat a informací, které v rámci každého z těchto témat mají být uvedeny ve zprávě, tak jak vyplynuly z procesu posouzení „materiality“ provedeného společností;

- Měření nebo hodnocení aspektů těchto témat relevantních pro sestavení informací, jak to vyžadují standardy GRI, jiné rámce, z nichž si společnost sama vybrala nějaká kritéria, nebo kritéria vyvinutá společností.

Identifikace zainteresovaných stran

- Platí nadále důvody společnosti pro sestavení zprávy, které odborník znal již před přijetím zakázky? Komu je zpráva určena? Proč chce společnost vydat zprávu určenou pro předpokládané uživatele a další zainteresované strany?
- Jak společnost obvykle postupuje, jaké rutinními interakce má nastavené, aby identifikovala své zainteresované strany a aby je aktivně zapojila? Specifikuje proces, který společnost používá, jak mají být identifikovány nové zainteresované strany, resp. jak mají být zainteresované strany, které již nejsou relevantní, ze seznamu zainteresovaných stran odstraněny?
- Jsou všichni předpokládaní uživatelé zprávy o ověření a další zainteresované strany, které společnost aktivně zapojuje, uvedeni na seznamu zainteresovaných stran poskytnutého společností? Měly by na seznamu být i jiné zainteresované strany? Které z identifikovaných zainteresovaných stran jsou činností společnosti skutečně ovlivněny? Jsou například „médiá“ relevantní zainteresovanou stranou? Vždyť nejsou výrazně ovlivněna činností společnosti, ale působí jen jako prostředník pro komunikaci o činnosti společnosti. Proč jsou tedy na seznam zařazena?
- Bude ve zprávě o ověření jasně uvedeno, kdo jsou její předpokládaní uživatelé? Protože ne všechny zainteresované strany musí být také předpokládanými uživateli. Zvažte, co to znamená pro stanovení materiality, včetně prováděcí materiality, pro postupy, které bude odborník provádět, a pro informace, které uvede ve své zprávě.



Identifikace „materiálních“ (tj. relevantních) reportingových témat

Specifikuje/definuje reportingový proces používaný společností, resp. její metodika níže uvedená?

- Definuje, co má společnost považovat za „dopad“?
- Specifikuje, jaké zdroje informací, interní a externí, mají být použity k identifikaci potenciálně relevantních reportingových témat, a to na základě poznatků o relativní významnosti dopadů (např. jejich závažnosti a pravděpodobnosti), které má činnost společnosti, a o relativní důležitosti těchto dopadů pro rozhodování zainteresovaných stran?
- Specifikuje, jak má externí kontrolní panel aktivně zapojovat zainteresované strany? Specifikuje například:
 - četnost a formát schůzek tohoto panelu nebo průzkumů jím prováděných?
 - jak má třetí strana zaznamenávat výstupy z těchto schůzek a průzkumů a informovat o nich vedení společnosti?
 - jak mají být tyto výstupy zohledněny vedením při určování relevantních reportingových témat?
- Stanoví, jak seřadit potenciálně důležitá témata podle jejich relativního významu a jak témata rozřadit do kategorií s „vysokou“, „střední“ nebo „nízkou“ prioritou?
- Definuje východiska pro rozhodnutí o tom, která potenciálně relevantní témata nebudou při sestavení zprávy považována za „materiální“?



Existují nějaká potenciálně relevantní témata, která nebyla identifikována a zohledněna? Například témata reportovaná jinými společnostmi v ropném a plynárenském průmyslu, témata s vysokou mediální pozorností nebo témata, u nichž může společnost čelit právním nárokům? Informace v těchto oblastech odborník získá tak, že si promluví s tiskovým odborem společnosti a jejím právním týmem, resp. že prozkoumá veřejně dostupné externí zdroje dat.

Jaké informace reportovat u „materiálních“ (tj. relevantních) reportingových témat

Specifikuje reportingový proces používaný společností nebo její metodika u každého identifikovaného relevantního reportingového tématu níže uvedené, aby bylo možné reportovat spolehlivé informace a ověřit je?



- Jaké hranice reportingu budou ve zprávě o udržitelnosti nastaveny? Například:
 - Je nutné při seznamování s dopady, které má činnost společnosti, vzít v úvahu celý její hodnotový řetězec, nebo společnost nastavila pro reporting užší organizační hranice?
 - Je nastavená hranice konzistentní napříč všemi relevantními reportingovými tématy, nebo jsou hranice nastaveny různě pro různá témata?
 - Jsou-li hranice nastaveny různě pro různá témata, specifikuje metodika, jak mají být jednotlivé hranice vymezeny a popsány ve zprávě o udržitelnosti?
- Na jaké úrovni se mají relevantní reportingová témata reportovat a jak budou související dopady měřeny nebo hodnoceny a vykázaný? Například změna klimatu a lidská práva jsou široká témata a uživatelé se pravděpodobně budou zajímat o konkrétní dílčí témata na desagregované úrovni, jako např.:
 - Bude část zprávy věnovaná změně klimatu obsahovat následující informace?
 - emise skleníkových plynů vznikající při používání prodáváných produktů;
 - emise skleníkových plynů ze spalování zemního plynu produkované předchozí částí hodnotového řetězce (tzv. upstream);
 - dopad přechodu na nízkouhlíkové hospodářství, související dopady na pracovníky společnosti a na komunity;
 - Bude část zprávy věnovaná lidským právům popisovat dopady na domorodé komunity nebo potenciální rizika moderního otroctví v dodavatelském řetězci?
- Jakým způsobem budou informace vykázaný a vysvětleny/popsány ve zprávě o udržitelnosti?
 - Budou dopady, které má činnost společnosti, popsány odděleně od dopadů dodavatelského řetězce?
 - Budou jednoduše kvantifikovatelné dopady popsány odděleně od odhadovaných dopadů?
 - Budou regionální nebo místní dopady popsány odděleně od globálních dopadů?
 - Budou dopady krátkodobé, střednědobé, nebo dlouhodobé?
 - Budou vykázaný i srovnávací údaje za předchozí roky?
 - Mají být data vykázaná v absolutních, nebo relativních číslech (tj. jako normalizovaná data vyjadřující vztah dvou veličin)?

- Budou narativní prohlášení a vizuální nástroje, jako jsou tabulky, grafy nebo obrázky, v souladu s vykázanými kvantitativními informacemi? Jaký důraz bude kladen na různé aspekty vykazovaných informací?
- Jak budou změny okolností (například změny činností společnosti nebo změny používaných metod měření):
 - identifikovány a jak bude stanoven jejich dopad?
 - vykazovány? Za jakých okolností bude například správné upravit srovnávací údaje, a kdy nikoli? A jak se budou úpravy počítat a vykazovat?

Partner odpovědný za zakázku vznesl také několik otázek týkajících se dalších dvou „materiálních“ reportingových témat (plasty a boj proti korupci) a souvisejícího reportingového procesu v účetní jednotce a případné vhodnosti nebo nevhodnosti použitých kritérií.



Relevantní záležitosti identifikované díky procesu zapojení zainteresovaných stran	Příklady nevhodnosti kritérií použitých pro oceňování nebo hodnocení, resp. pro vykazování a vysvětlení/popis informací ve zprávě o udržitelnosti
<i>Dopady činnosti společnosti týkající se plastů</i>	
Vztah, který má společnost k dopadům výroby plastů a k dopadům jejich používání a likvidace	Specifikuje proces, který společnost používá pro identifikaci relevantních reportingových témat, jak mají být dopady výroby plastů a dopady jejich používání a likvidace v navazující části hodnotového řetězce (tzv. downstream): - identifikovány, měřeny nebo hodnoceny? - vysvětleny/popsány ve zprávě o udržitelnosti? Pokud ne, nedošlo při sestavování zprávy k tomu, že: - byly vynechány informace relevantní pro rozhodování uživatelů? - informace jsou desagregovány méně, nebo naopak více, než zainteresované strany potřebují? - měření nebo hodnocení informací je kvůli nedostatku jasných pokynů, jak informace sestavit, nekonzistentní mezi jednotlivými obdobími. což brání srovnatelnosti?
Opatření a technologie, které společnost zkoumá a které by v budoucnu chtěla zavést, zejména v oblasti chemické recyklace dříve nerecyklovatelných plastů, a vyčíslení případného budoucího vlivu na udržitelnost společnosti	Specifikuje reportingový proces používaný společností nebo její metodika časový horizont, předpoklady a podkladové údaje, které mají být použity, a způsob, jak mají být prognostické informace vykázány a vysvětleny/popsány ve zprávě o udržitelnosti? Pokud ne, nedošlo k tomu, že: byl použit nevhodný časový horizont? Například pokud je očekávaný vývoj technologií záležitostí daleké budoucnosti a související dopady jsou tak nejisté, že se jedná jen o málo více než o spekulace, pak pro uvedení ve zprávě patrně nebude existovat žádný základ.

Boj společnosti proti korupci	
Významná rizika související s korupcí ve společnosti v souvislosti s jejími obchodními aktivitami, smlouvami, transakcemi, místem působení a obchodními partnery a v souvislosti se způsobem, jak společnost tyto aspekty řídí.	Specifikují interní zásady, procesy nebo metodika společnosti, jaké záležitosti mají být v této části zprávy o udržitelnosti pokryty? Specifikují například identifikaci a řízení problémů typických v odvětví ropy a zemního plynu? Příklady takových problémů: • facilitační platby; • úplatky a provize při zadávání veřejných zakázek a smluv; • vyjednávání licencí na práva k průzkumu; • přístup na pozemek; • vztahy se státními úředníky v zemích, kde není důsledně vymáháno právo. Specifikují interní zásady, procesy nebo metodika společnosti, jak mají být identifikována a popsána opatření přijatá společností k prevenci nebo zvládání výše uvedených záležitostí? Pokud ne, nedošlo k tomu, že informace o těchto záležitostech: • zůstaly opomenuty, protože nebyly identifikovány jako informace, které mají být uvedeny ve zprávě o udržitelnosti? (úplnost) • jsou ve zprávě prezentovány neobjektivním (předpojatým) způsobem? Například kvůli přeceňování opatření podniknutých společností nebo naopak kvůli podceňování negativních důsledků faktu, že tyto záležitosti nejsou řešeny. (neutralita (nestrannost)) • nejsou ve zprávě prezentovány na úrovni potřebné pro rozhodování uživatelů? Uživatelé například mohou zajímat nejen vyčíslitelné kvantitativní údaje, ale také to, zda došlo k případům nedodržování právních předpisů, které by mohly mít materiální dopady i tam, kde kvantitativní údaje materiální nejsou. (relevantnost)

Příklad 6: Jak odborník používá tvrzení, když posuzuje typy nesprávností, které by se mohly vyskytnout v informacích o ověřované skutečnosti

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 7 a 10, odstavec 338)

Modelová situace

Těžební společnost ve své EER zprávě uvádí – kromě jiných environmentálních, zdravotních a bezpečnostních ukazatelů – rovněž ukazatel úrazovosti LTIFR (Lost Time Injury Frequency Rate). Je si vědoma toho, že se jedná o tzv. reflexivní ukazatel (tj. ukazatel vypovídající o minulosti), který nemůže předvídat její budoucí výsledky v oblasti bezpečnosti práce. Nicméně tento ukazatel jí umožňuje zhodnotit průběžnou efektivitu jejího programu bezpečnosti na pracovišti a přijmout opatření k prevenci bezpečnostních incidentů v budoucnu.

Společnost používá standardní výpočet ukazatele bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a podrobnosti o kritériích, která aplikovala, popisuje ve své EER zprávě v části nazvané „Východiska sestavení“ takto:

LTIFR (Lost Time Injury Frequency Rate):

Ukazatel LTIFR (Lost Time Injury Frequency Rate) udává počet úrazů, které se vyskytly na našich pracovištích, na jeden milion odpracovaných hodin. Tyto úrazy zahrnují všechny pracovní úrazy, které vyžadují, aby zaměstnanec zůstal mimo práci po dobu delší než 24 hodin, nebo které mají za následek smrt či trvalou invaliditu. Do ukazatele se nezapočítávají úrazy, které sice ovlivňují schopnost zaměstnance pracovat, ale stanou se mimo pracovní dobu (tj. poté, co si zaměstnanec při odchodu z pracoviště označí pracovní výkaz a opustí prostory společnosti).

Pro účely výpočtu tohoto ukazatele se „našimi pracovišti“ rozumí jakékoli pracoviště v rámci [definované organizační hranice] („relevantní provoz společnosti“).

Pro účely výpočtu tohoto ukazatele zaměstnanci zahrnují všechny zaměstnance na plný nebo částečný úvazek a také všechny dočasné smluvní pracovníky („příslušný pracovník“).

Společnost si každoročně zadává u odborníka zakázku poskytující omezenou jistotu, jejímž předmětem jsou její klíčové ukazatele výkonnosti (KPI) v oblasti životního prostředí a zdraví a bezpečnosti práce, včetně ukazatele LTIFR. Odborník provádějící ověřovací zakázku je v současnosti ve fázi jejího plánování a používá tvrzení jako nástroj, který mu pomáhá zúžit různé typy nesprávností, jež se mohou u ukazatele LTIFR vyskytnout. Hodlá použít tato tvrzení jako podporu při navrhování ověřovacích postupů, které se zaměří na oblasti, kde se pravděpodobně mohou nesprávnosti vyskytnout.

Co odborník zvažuje v souvislosti s používáním tvrzení, když posuzuje různé typy nesprávností

Na základě informací vymezených v kritériích společnosti si manažer podílející se na zakázce udělal několik poznámek, které použije ke koučování méně zkušených členů týmu provádějícího zakázku. Pomůže jim to navrhnout postupy tak, aby pokrývaly oblasti, kde se potenciální typy nesprávností mohou vyskytnout.



Ukazatel LTIFR:	Kde, resp. proč se v souvislosti s tímto ukazatelem může vyskytnout nesprávnost:
Splňuje tvrzení týkající se správnosti: • pokud je podíl (viz pozn. 1): počtu úrazů vůči počtu hodin odpracovaných příslušnými pracovníky x 1 000 000 matematicky správný; • pokud byly podkladové údaje použité pro čitatele i jmenovatele správně sestaveny (tj. pokud při zaznamenání splňují tvrzení týkající se úplnosti, výskytu, správného období (cut-off) a klasifikace – viz níže – a pokud byly zpracovány čestně a poctivě), takže (viz pozn. 2 až 4): ○ čítec je počet skutečných úrazů všech příslušných pracovníků ve všech relevantních provozech společnosti; ○ jmenovatel je počet skutečně odpracovaných hodin všemi příslušnými pracovníky ve všech relevantních provozech společnosti.	Nesprávnost se může vyskytnout v podkladových údajích kvůli nesprávnému zachycení dat (úplnost, výskyt, správné období (cut-off)) nebo kvůli nedostatku integrity při jejich zpracování. Nesprávnost se může vyskytnout u výpočtu ukazatele LTIFR kvůli použití nesprávných hodnot v čitateli nebo jmenovateli nebo v důsledku početní chyby při provádění výpočtu.
Podkladové údaje splňují tvrzení týkající se úplnosti, jestliže zahrnují: • všechny úrazy všech příslušných pracovníků ve všech relevantních provozech společnosti; • všechny hodiny odpracované všemi příslušnými pracovníky ve všech relevantních provozech společnosti.	Nesprávnost se může vyskytnout kvůli tomu, že: • některé úrazy některých příslušných pracovníků v některých relevantních provozech společnosti nejsou zahrnuty v čitateli; • některé hodiny odpracované některými příslušnými pracovníky v některých relevantních provozech společnosti nejsou zahrnuty ve jmenovateli.

Ukazatel LTIFR:	Kde, resp. proč se v souvislosti s tímto ukazatelem může vyskytnout nesprávnost:
Podkladové údaje splňují tvrzení týkající se klasifikace, jestliže byly odpracované hodiny a úrazy, ke kterým došlo, v podkladových údajích řádně klasifikovány, pokud jde o následující aspekty: - jméno pracovníka, který hodiny odpracoval nebo který byl zraněn, a zda byl, nebo nebyl příslušným pracovníkem v příslušné době; - úraz je, nebo není pracovním úrazem.	Nesprávnost se může vyskytnout kvůli tomu, že úraz není správně klasifikován. Může být například nesprávně klasifikován jako: - úraz, který vedl k nepřítomnosti kratší než 24 hodin, i když ve skutečnosti byla nepřítomnost delší než 24 hodin (nebo naopak); - úraz, ke kterému došlo mimo pracovní dobu, i když k němu ve skutečnosti došlo v pracovní době (nebo naopak).
Podkladové údaje splňují tvrzení týkající se správného období (cut-off), jestliže pracovní úrazy a odpracované hodiny příslušných pracovníků jsou zahrnuty do podkladových údajů za vykazované období, ve kterém k nim došlo.	Nesprávnost se může vyskytnout kvůli tomu, že do podkladových údajů za aktuální vykazované období jsou zahrnuty i nějaké pracovní úrazy nebo hodiny odpracované příslušnými pracovníky, ke kterým došlo v dřívějších nebo naopak pozdějších obdobích. Nesprávnost se může vyskytnout proto, že z podkladových údajů za aktuální vykazované období jsou vyloučeny nějaké pracovní úrazy nebo hodiny odpracované příslušnými pracovníky v aktuálním vykazovaném období.
Podkladové údaje splňují tvrzení týkající se výskytu a odpovědnosti, jestliže zahrnují výhradně: - pracovní úrazy, ke kterým skutečně došlo (nejsou fiktivní) v relevantních provozech společnosti (tj. spadají do odpovědnosti společnosti); - hodiny odpracované příslušnými pracovníky, kteří je skutečně odpracovali (nejsou fiktivní) v relevantních provozech společnosti (tj. spadají do odpovědnosti společnosti).	Nesprávnost se může vyskytnout proto, že se nějaké pracovní úrazy zahrnuté do podkladových údajů nestaly vůbec nebo k nim nedošlo v relevantním provozu společnosti. Nesprávnost se může vyskytnout proto, že nějaké hodiny zahrnuté do podkladových údajů nebyly odpracovány příslušnými pracovníky v relevantních provozech společnosti.

Ukazatel LTIFR:	Kde, resp. proč se v souvislosti s tímto ukazatelem může vyskytnout nesprávnost:
Tvrzení týkající se vykázání a vysvětlení/popisu je splněno, jestliže ukazatel LTIFR je vykázán v souladu s příslušnými kritérii týkajícími se vysvětlení/popisu v EER zprávě a doplněn takovým vysvětlením/popisem, například když je tento ukazatel vykázán: • na požadované úrovni agregace nebo desagregace; • spolu se srovnávacími údaji za předchozí období, pokud se jejich uvedení vyžaduje; • s použitím konzistentní báze pro jednotlivá období, resp. s vysvětlením charakteru a vlivu případných změn, pokud je bylo nutné provést.	Nesprávnost se může vyskytnout kvůli tomu, v EER zprávě nejsou o ukazateli LTIFR uvedeny náležitě vysvětlující a popisné informace. Nesprávnost se může vyskytnout kvůli tomu, že ukazatel LTIFR není v EER zprávě náležitě vykázán v souladu s příslušnými kritérii, například z následujících důvodů: • není vykázán na úrovni desagregace požadované kritérii; • EER zpráva neobsahuje srovnávací údaje požadované kritérii; • došlo ke změně oceňovací báze, ale srovnávací údaje za předchozí období nebyly upraveny nebo v EER zprávě nejsou uvedeny vysvětlující a popisné informace o charakteru a vlivu změny, jak to příslušná kritéria vyžadují; • ukazatel LTIFR je vykázán způsobem, který je zavádějící nebo je pro uživatele obtížně srozumitelný.

Další poznámky, které si manažer udělal:

1. Východisko pro sestavení EER zprávy použité společností nespecifikuje, zda se má ukazatel LTIFR uvádět souhrnně za všechny druhy úrazů, nebo zda se má počítat a ve zprávě uvést zvlášť pro lehké úrazy, těžké úrazy, trvalou invaliditu a smrt, popř. samostatně pro jednotlivé kategorie zaměstnanců. Před dokončením prací to bude nutné zjistit a posoudit vhodnost kritérií v tomto ohledu, aby bylo možné pracovat s tvrzeními a navrhnout a provést vhodné postupy.
2. Dále bude nutné posoudit následující typy záznamů a jejich relevantnost a spolehlivost pro účely provádění testů detailních údajů na podkladových datech:
 - záznamy o hlášení incidentů na pracovištích;
 - evidence pracovních absencí ve mzdové agendě;
 - časové výkazy práce.
3. Pro záznamy o odpracované době a pro údaje o úrazech, z nichž jsou centrálou extrahovány a zpracovávány výstupy v tabulkovém procesoru, používají různé těžební provozy společnosti různé systémy. Bude nutné vydat pokyny pro ostatní odborníky podílející se na zakázce ohledně toho, jak mají testování na podkladových údajích provádět. Tým, který bude dělat práce v centrále, bude muset provést postupy, jimiž ověří finální zpracování výstupů. Odborníci ověřující jednotlivé složky budou patrně muset identifikovat a otestovat provozní účinnost kontrol, jejichž předmětem jsou



časové výkazy práce. Přístup do dolů bude nepochybně podléhat robustnímu fyzickému zabezpečení a přístupové záznamy budou přísně kontrolovány.

4. Tým, který bude provádět práce v centrále, bude muset otestovat, zda výstupy zahrnují veškeré podkladové údaje za všechny relevantní provozy společnosti spadající do definovaných hranic organizace.

Příklad 7: Co odborník posuzuje při získávání důkazních informací pro zakázku, jejímž předmětem je reporting o kvalitě nemocniční zdravotní péče

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 8, odstavce 273–277)

Modelová situace

Příslušný zdravotní regulační orgán vyžaduje, aby nemocnice vydávala EER zprávu, ve které informuje o řadě klíčových ukazatelů výkonnosti týkajících se kvality péče o pacienty, a aby si tuto zprávu nechala ověřit zakázkou poskytující omezenou jistotu. Regulační orgán na základě této zprávy rozhoduje o tom, zda je potřeba přijmout nějaká opatření ke zlepšení péče o pacienty (tj. regulátor je předpokládaným uživatelem zprávy). Zpráva je také veřejně dostupná na webových stránkách nemocnice.

Jeden z ukazatelů se týká infekce meticilin-rezistentním zlatým stafylokokem (Meticilin-rezistentní *Staphylococcus aureus*, MRSA), kterým se pacient nakazí během hospitalizace. Ukazatel se reportuje podle kritérií stanovených regulátorem. Výskyt infekce je nízký, od předchozího období klesl na 5 případů ročně.

Nemocnice se při identifikaci infekcí během poskytování zdravotní péče řídí standardním procesem, který vychází z doporučení jejího regulačního orgánu. Výtěry MRSA se provádějí nejméně tři dny před přijetím pacienta k hospitalizaci. Počítačový systém je navržen tak, aby zabránil vytvoření hospitalizačního záznamu, pokud testovací pole výtěru MRSA není vyplněno. Výtěry pacientů jsou laboratorně testovány. Pacientům s pozitivním testem (indikujícím přítomnost patogenu na kůži) jejich praktický lékař aplikuje antiseptické ošetření těla a nosu a před hospitalizací je znovu otestuje. Pokud operace není urgentní, jsou pacienti přijímáni pouze v případě, že je jejich výtěr negativní. Pokud operace je urgentní, hospitalizace podléhá speciálním preventivním opatřením, jako je zahájení antiseptické léčby před přijetím pacienta do nemocnice a jeho izolace během pobytu v nemocnici.

Všichni hospitalizovaní pacienti jsou při příjmu a během svého pobytu v nemocnici vyšetřeni na infekci MRSA (na základě úsudku lékaře). V případě podezření na infekci kdykoli během pobytu pacienta se provádějí krevní testy. Neexistují žádné formální vnitřní kontroly, které by zajistily, že objednané krevní testy budou skutečně provedeny, resp. odeslány do laboratoře. Výskyt infekce je však nízký a vrchní sestry potvrdily, že každý den kontrolují záznamy pacienta, u kterého se infekce testuje. Pokud by do 24 hodin výsledky krevních testů neobdržely, zaurgovaly by je.

Jakmile sestra obdrží výsledky krevních testů z laboratoře, zadá je s použitím svého jedinečného uživatelského jména a hesla přímo do počítačového systému, kde jsou záznamy pacientů. Žádná kontrola těchto záznamů se neprovádí. Systém po určité době nečinnosti předchozího uživatele automaticky neodhlásí. Na konci roku administrativní oddělení spustí sestavu pro extrakci všech záznamů kódovaných během vykazovaného období jako MRSA+. Záznamy, které nesplňují stanovená kritéria (například protože jde o případy, které byly pozitivně testovány do jednoho dne od přijetí, nikoli do tří dnů, jak požadují kritéria), administrativní manažer vyloučí.

Další informace odborník zjistí během provádění ověřovacích postupů popsanych níže.

Vzhledem k tomu, že úkolem odborníka je provést na vykazovaných informacích zakázku poskytující omezenou jistotu, budou pro ni relevantní požadavky odstavců 45, 46L to 49L, 50 a 51 Standardu a odborník může použít níže popisovaný myšlenkový postup podle odstavců 273–277 příručky.

Myšlenkový postup odborníka, když posuzuje, jaké důkazní informace potřebuje a jaké jsou dostupné

Co musí odborník mimo jiné posoudit (viz kapitola 8, odstavec 273):

- Zda byly výskyty infekce MRSA v souladu se stanovenými kritérii nahlášeny: úplně (tj. zda byly identifikovány a nahlášeny všechny případy, kdy se pacient během pobytu v nemocnici nakazil infekcí MRSA), správně (např. zda jsou správné údaje o pacientovi a datum diagnózy) a za správné období (tj. zda byly infekce identifikované během předchozího nebo následujícího období vyloučeny).
- Zda je počet případů infekce MRSA nižší než limit stanovený regulátorem, stejný nebo naopak vyšší.
- Zda jsou vysvětlující a popisné informace v EER zprávě týkající se míry infekce MRSA vhodné a zda jsou díky nim informace o ověřované skutečnosti zasazeny do kontextu tak, aby uživatelé zprávy pochopili, jak byl ukazatel měřen.



Co by se mohlo „pokazit“:

- Ukazatel míry infekce MRSA nemusí být zpracován v souladu s požadovanými kritérii, může být nesprávný kvůli chybě nebo může být úmyslně uveden nesprávně (např. pokud byly některé negativní výsledky krevních testů nesprávně zaznamenány jako pozitivní, má to za následek nadhodnocení faktického počtu infekcí MRSA, resp. pokud nějaké pozitivní výsledky krevních testů nebyly v systému zaznamenány, má to za následek podhodnocení faktického počtu infekcí MRSA).
- Nemocnice by mohla ve zprávě mylně informovat, že vykázala nižší počet infekcí, než je limit stanovený regulátorem, případně stejný nebo vyšší počet.
- Související vysvětlující a popisné informace v EER zprávě nemusí být dostatečné, a jsou tudíž nerelevantní nebo jsou zavádějící.



Důvody, proč se jedná o oblast, kde pravděpodobně dojde k nesprávnosti, mohou být mimo jiné následující:

- Autor EER zprávy neví o změnách provedených regulátorem v kritériích.
- Pravomoce zaměstnanců není dostatečně rozděleny, takže chyby nebo záměrné nesprávnosti nemohou být odhaleny a opraveny.
- Dohled nebo vnitřní kontroly jak nad klinickým personálem, tak nad administrativním personálem jsou nedostatečné a nezabrání tomu, že nějaké případy infekce zůstanou opomenuty, resp. neodhalí je ani nezabrání přijetí nevhodných opatření či nesprávnému nahlášení některých případů infekce.
- Autor EER zprávy nemá na její sestavení dostatek času, takže vykazování a vysvětlujícím a popisným informacím v ní nevěnuje náležitou pozornost.



Pro účely tohoto příkladu partner odpovědný za zakázku zastává názor, že vzhledem k tomu, že výsledky krevních testů jsou buď pozitivní, nebo negativní (tj. nedělají se žádné odhady), musí být důkazy přesné. Vzhledem k nízkému cíli (pět nebo méně případů za rok) bude pravděpodobně materiální i jen jeden chybně nahlášený nebo opomenutý případ.

Tým provádějící zakázku nebude potřebovat žádné odborné znalosti, protože není nutné provádět klinické úsudky. Zásadní ale je, aby členové týmu znali regulační požadavky a kritéria.

Partner odpovědný za zakázku a tým, který ji provádí, posuzují, které z následujících zdrojů důkazů pro ně budou užitečné (odstavec 274 příručky):

- Reporty místní nezávislé laboratoře: Laboratoř je dobře řízená, jedná se o nejmodernější laboratoř s dobrou pověstí. Poskytuje služby pouze této jedné nemocnici, její příjmy ale pocházejí přímo od



ministerstva zdravotnictví, nemocnice žádné poplatky nehradí, takže partner odpovědný za zakázku považuje laboratoř za dostatečně nezávislou. Pravděpodobně nebude vystavena nátlaku ze strany nemocnice, aby uváděla nesprávné laboratorní výsledky. Tým provádějící zakázku dostal přístup k záznamům laboratoře, které jsou anonymizované, pacienty lze identifikovat pouze podle čísla.



- Interní reporty administrativního oddělení nemocnice: Partner odpovědný za zakázku se vzhledem ke zjevným nedostatkům ve vnitřních kontrolách týkajících se procesu identifikace, zaznamenávání a hlášení případů MRSA domnívá, že tyto reporty pravděpodobně nebudou dostatečně spolehlivé, aby poskytly týmu provádějícímu zakázku potřebné důkazy.
- Stížnosti pacientů, korespondence týkající se právních záležitostí a korespondence s regulačním orgánem: Vzhledem k velkému objemu a s ohledem na to, že nelze zaručit, že nemocnice uchovává všechny stížnosti pacientů, je nepravděpodobné, že by to byl spolehlivý zdroj důkazů.
- Zápisy z jednání správní rady: Tým provádějící zakázku se domnívá, že tyto zápisy pravděpodobně nebudou užitečným zdrojem důkazů, protože správci svá rozhodnutí zakládají na téže zprávě, kterou odborník ověřuje.
- Rešerše médií: Tým provádějící zakázku má v úmyslu provést rešerše zpráv v médiích, aby zjistil, zda se objevily nějaké informace, které by mohly svědčit o nesprávnosti v informacích o ověřované skutečnosti (například zprávy o soudním sporu s rodinou pacienta, který se během hospitalizace v nemocnici nakazil MRSA, nebo zprávy o zvýšeném počtu případů MRSA v daném regionu, kde je tato nemocnice jediná). Partner odpovědný za zakázku souhlasí s tím, že rešerše médií budou užitečné pro identifikaci oblastí, ve kterých by se nesprávnost mohla vyskytnout, nebo jako doplňkový zdroj důkazů, ale samy o sobě jsou nedostatečné.



Myšlenkový postup odborníka při navrhování a provádění postupů, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, pravděpodobně povede k následujícím závěrům (viz odstavec 275 příručky)

- Vzhledem k tomu, že všichni hospitalizovaní pacienti absolvují před přijetím do nemocnice výtěrový test, je riziko nadhodnocení počtu infekcí (tj. nesprávného nahlášení i těch případů, kdy byl pacient nakažen již před přijetím do nemocnice) nízké. Ale protože vnitřní kontroly nejsou dostatečné, existuje možnost, že nebyly nahlášené všechny pozitivní výsledky testů.
- Jeden postup, který odborník bude provádět, se zaměří na získání důkazních informací o tom, zda do informací o ověřované skutečnosti jsou zahrnuty skutečně všechny případy MRSA zjištěné během vykazovaného období.
- Nemělo by smysl navrhnout tento postup tak, že tým provádějící zakázku vyjde z nahlášených případů a bude je kontrolovat na reporty laboratoře o provedených krevních testech. Tým bude muset naopak vyjít z laboratorních reportů a podle nich kontrolovat nahlášené případy MRSA zahrnuté do reportu administrativního oddělení nemocnice, protože to odborníkovi ukáže, zda všechny pozitivní krevní testy MRSA splňující kritéria byly skutečně zahrnuty do informací o ověřované skutečnosti (tvrzení týkající se úplnosti).
- Vzhledem k tomu, že procesy v laboratoři nebyly identifikovány jako oblast, kde by v informacích o ověřované skutečnosti mohla vzniknout nesprávnost, odborník se může rozhodnout pro tzv. test průběhu transakce (walkthrough), aby si potvrdil své poznatky o tomto procesu, a poté požádat laboratoř, aby ze svého systému vygenerovala sestavu obsahující všechny krevní testy označené během vykazovaného období jako MRSA pozitivní.



- Tým provádějící zakázku hodlá porovnat položky v sestavě vygenerované laboratoří s informacemi o ověřované skutečnosti uvedenými ve zprávě nemocnice, a to s použitím čísel pacientů jako identifikátorů. Pokud zjistí, že v informacích o ověřované skutečnosti nějaké pozitivní případy infekce chybí, prošetří je.
- Odborník se domnívá, že mu tento postup poskytne potřebné důkazy. Jedná se o relativně jednoduchý postup, který bude moci provádět i méně zkušený člen týmu, kterého ale bude řídit zkušenější odborník, dohlížet na něj a kontrolovat ho.
- Protože jsou ale vnitřní kontroly slabé a protože s klinickým podezřením na infekci, na základě kterého se krevní testy zadávají, je spojena určitá míra subjektivity, laboratorní reporty samy o sobě nemusí stačit jako důkaz o tom, že byly nahlášeny všechny případy, kdy se pacienti nakazili až po přijetí do nemocnice.
- Tým provádějící zakázku může také prodiskutovat s vedením, zda proti nemocnici v souvislosti s případy MRSA neprobíhají nějaké právní kroky, případně může provést rešerše v médiích, zda neexistují nějaké důkazy naznačující, že postupy nemocnice ne vždy infekci MRSA odhalí.



Vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací (viz odstavec 276)

Pro účely tohoto příkladu předpokládáme, že v informacích o ověřované skutečnosti chybí oproti laboratorní sestavě dva pozitivní krevní testy. Odborník tyto případy prověřil a zjistil, že jeden krevní test byl proveden hned první den vykazovaného období a týkal se podezření na infekci, které lékař oznámil poslední den předchozího období. Druhý pozitivní test v nahlášených informacích skutečně chybí. Oba případy dostal na starost jeden člen týmu provádějícího zakázku:

- Zkontroloval, zda byl pozitivní test týkající se předchozího období vykázan již v předchozí zprávě, a zjistil, že skutečně byl náležitě zahrnut do informací o ověřované skutečnosti v předchozím roce.
- Pokud jde o druhý chybějící test, k tomu žádné vysvětlení nebylo poskytnuto. Ve spisech pacientů není žádný záznam o objednání ani o provedení krevního testu. Analýza historie editace spisů ukázala, že jeden spis byl uzavřen několik dní po odeslání výsledků krevních testů z laboratoře do nemocnice, ale o několik měsíců později ho vrchní sestra znovu otevřela a upravila. Nebylo možné zjistit, jaké změny byly provedeny, ani jejich důvody. Vrchní sestra říká, že si podrobnosti nepamatuje, ale že ji o provedení změn požádal lékař.



Partner odpovědný za zakázku bude muset ve světle těchto nových informací posoudit celou řadu záležitostí a přijmout několik rozhodnutí, mimo jiné musí posoudit materialitu a důsledky opomenutí a to, zda je potřeba provést další postupy. Pravděpodobně dospěje k následujícím závěrům:

- Jedna nesprávnost v kontextu pěti nahlášených případů je materiální, zejména proto, že tímto jedním případem navíc nemocnice překročila limit stanovený regulačním orgánem, což může ovlivnit jeho rozhodování a může to být také relevantní pro širší veřejnost.
- Okolnosti případu naznačují, že se nemusí jednat o chybu, ale že pozitivní test byl z pacientova spisu možná odstraněn záměrně. Je tudíž otázka, zda nemohlo dojít i k manipulaci s jinými záznamy a jaké jsou důvody. Pokud je to úmyslné, pravděpodobně se dotyčné osoby snaží zakrýt jakoukoli jinou takovou činnost, a bude tedy obtížné získat další důkazy.
- Jedná se o zprávu, jejímž uživatelem je regulační orgán, a odstoupení od zakázky není možné. Nicméně bude třeba učinit některá obtížná rozhodnutí a partner odpovědný za zakázku patrně bude chtít další konzultace.



Pokud by odborník u tohoto příkladu vyšel z nahlášených případů a kontroloval je na sestavu laboratoře o provedených krevních testech, nikoli naopak, chybějící pozitivní testy by pravděpodobné neodhalil, protože by ověřovací postupy neřešily otázku: „Co by se mohlo pokazit?“ ani „Jaký typ nesprávnosti se může v informacích o ověřované skutečnosti vyskytnout?“

Příklad 8: Informace v EER zprávě vyplývající z uplatnění kritérií versus „ostatní informace“

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 10, odstavce 332–336 a 353–356)

Modelová situace
Níže je uveden výňatek z EER zprávy jednoho podniku. Pro účely diskuse uvedené pod touto modelovou situací jsou jeho jednotlivé věty očíslovány. Úkolem odborníka je provést u EER zprávy zakázku poskytující přiměřenou jistotu. U tohoto příkladu předpokládáme, že kritéria zahrnují požadavek reportovat „množství vody odebrané společností ve vykazovaném období, změnu oproti předchozímu období a vysvětlení změny“. <i>„(1) Voda je nezbytnou podmínkou veškerého života na zemi, proto ji musíme ve všech našich provozech používat zodpovědně. (2) Její spotřebu monitorujeme ve všech našich závodech, od výroby přes chlazení, sanitaci až po terénní úpravy, abychom mohli vyvinout efektivní metody šetření vodou. (3) V roce 20X8 činil celkový odběr naší společnosti 400 milionů galonů, což meziročně představuje nárůst o 5 %. (4) Hlavním důvodem vyšší spotřeby je růst výroby ve všech našich závodech.“</i>

U tohoto příkladu může odborník uvažovat tak, že věta (1) obsahuje obecně uznávanou pravdu o tom, jaký význam má voda pro lidstvo a proč daný podnik musí svoje nakládání s vodou řídit. Příslušná kritéria pravděpodobně výslovně nevyžadují, aby podnik taková prohlášení ve své zprávě uváděl. Když se ale odborník zeptá autora EER zprávy, patrně se dozví, že tato věta je zamýšlena jako kontextové vysvětlující a popisné informace zdůvodňující, proč je správné používat vodu odpovědně, a jedná se tedy o informace o ověřované skutečnosti, které vyplývají z toho, že autor EER zprávy aplikoval ve zprávě určité kritérium týkající se vysvětlujících a popisných informací, nicméně jde o kritérium, které není předpokládaným uživatelům explicitně zpřístupněno. Odborník přesto může takové kritérium považovat za vhodné, protože je to obecně přijímaný poznatek, který je předpokládaným uživatelům znám.

Existuje ale i jiná možnost, a to že odborník na základě svého dotazu adresovaného autorovi EER zprávy bude větu (1) považovat za „ostatní informace“. Pokud lze dojít k závěru, že věta není předmětem ověření a není nedílnou součástí informací o ověřované skutečnosti, odborník ji pokryje podle požadavků týkajících se „ostatních informací“. Pokud nelze dojít k závěru, že věta není předmětem ověření a není nedílnou součástí informací o ověřované skutečnosti, měl by ji odborník ověřit.

Ať už odborník větu považuje za informace o ověřované skutečnosti, nebo za „ostatní informace“, musí rozhodnout, jaké postupy bude vhodné provést. Vzhledem k tomu, že v tomto případě je malá pravděpodobnost, že by tato věta mohla být materiálně nesprávná nebo zavádějící, a protože jí předpokládaní uživatelé patrně nebudou věnovat velkou pozornost, odborník asi dojde k závěru, že riziko zakázky související s větou (1) je pod přijatelně nízkou úrovní pro danou zakázku, a že tudíž věta nevyžaduje žádnou velkou pozornost a tým provádějící zakázku nemusí dělat žádné postupy, aby o ní získal důkazní informace.

Výroky obdobného charakteru ale mnohdy odvádějí pozornost od informací, které jsou pro předpokládané uživatele důležité. Výsledkem je EER zpráva obsahující informace, které nejsou pro jejich rozhodování relevantní nebo které nejsou snadno srozumitelné. Tým provádějící zakázku si toho musí být vědom, protože své ověřovací postupy provádí s ohledem na předpokládané uživatele, a jak je uvedeno níže, může



po autorovi EER zprávy požadovat, aby takové informace z EER zprávy odstranil nebo aby je přesunul do jiné její části, která není předmětem ověření.

„Ostatní informace“ musí být samostatně identifikovatelné a odlišitelné od EER informací, které jsou předmětem ověření. Věta (1) patrně nebude vyžadovat další pozornost týmu provádějícího zakázku. Ale v EER zprávě se mohou objevit různé formulace, které nelze doložit, protože nevyplynou z aplikace vhodných kritérií. V takovém případě je důležité, aby tyto „ostatní informace“ byly jasně vymezeny a odděleny od informací, které jsou předmětem ověření. V opačném případě by se totiž mohlo stát, že předpokládání uživatelé budou neodůvodněně důvěřovat prohlášením autora EER zprávy, protože si budou myslet, že jeho prohlášení byla ověřena odborníkem (odstavec 353 příručky).

Vymezení „ostatních informací“ lze provést tak, že odborník požádá autora EER zprávy, aby je přesunul do samostatné části zprávy, která nebude předmětem ověření, nebo aby jasně oddělil či označil informace, které jsou předmětem ověření, aby bylo zřejmé, co ověřeno bylo, a co nikoli. Případně se autor EER zprávy může rozhodnout vymazat informace, které nevyplynou z aplikace vhodných kritérií.

Věta (2) je konkrétnější, věcnější a méně subjektivní. Ani ta se ale přímo netýká aplikace kritérií, není jasné, co znamená „monitorovat“ a co daná společnost považuje za „efektivní metody“. Odborník může požádat autora EER zprávy, aby v kvalitativních informacích o ověřované skutečnosti jasněji definoval, co tyto výrazy znamenají. Na základě toho pak bude tým provádějící zakázku schopen navrhnout postupy, jejichž prostřednictvím získá důkazy o informacích o ověřované skutečnosti.

Autor EER zprávy může například souhlasit s tím, že jasně vysvětlí, co znamenají výrazy „výroba“, „chlazení“, „sanitace“ a „terénní úpravy“. A v informacích o ověřované skutečnosti stanoví, co je „monitorování“, např. následujícím způsobem: *„Množství používané vody monitorujeme takto: všechny závody mají nainstalované vodoměry, které každý měsíc odečítají lokální techničtí pracovníci, a spotřeba vody je hlášena centrále.“*

Náš centrální tým, který má na starosti udržitelnost, porovná skutečnou spotřebu s očekávanou spotřebou a s množstvím vody vypouštěné z výroby. Případné neočekávané odchylky jsou prověřovány technickými pracovníky a vysvětleny. Překročí-li spotřeba vody během dvou po sobě jdoucích měsíců očekávanou spotřebu o více než x %, závod navštíví pracovník centrály, aby projednal a implementoval program úsporných opatření.

Mezi úsporná opatření, která zavádíme, patří opětovné použití vody z chlazení pro terénní úpravy a pro některé sanitační účely, instalace detektorů netěsností a dešťových záchytů, odvádění dešťové vody do osázených oblastí atd. ... Sestavili jsme pořadí závodů naší společnosti, abychom při zavádění úsporných opatření upřednostnili ty, které působí v oblastech, kde je vody nedostatek. Po zavedení úsporných opatření porovnáváme spotřebu vody s obdobím před implementací a na základě toho vyhodnocujeme, zda jsou opatření účinná a zda se spotřeba vody snížila...“

Tým provádějící zakázku bude teď už schopen navrhnout a provést postupy, jejichž prostřednictvím získá důkazní informace pro tato prohlášení v EER zprávě. Pokud by autor EER zprávy nebyl ochoten změny provést, odborník by nemohl na prohlášeních týkajících se monitorování spotřeby vody provést příslušné postupy a tato prohlášení by představovala nesprávnost, kterou by bylo nutné shromáždit spolu s dalšími nesprávnostmi a vyhodnotit.

Věta (3) obsahuje kvantitativní informace a věta (4) kvalitativní informace, které vyplývají z použití kritérií a odborník na nich může provést postupy, jejichž prostřednictvím získá důkazní informace. Věta (4) je vysvětlení, které bude splňovat požadavky kritérií v případě, že je přesné, úplné a objektivní (nepředpokládá).



Tým provádějící zakázku se může v rámci postupů získávání důkazních informací rozhodnout, že si toto vysvětlení potvrdí daty z výroby z jednotlivých závodů společnosti. Dotazováním vedení získá poznatky o tom, co dalšího mohlo přispět ke zvýšené spotřebě vody, a v případě potřeby provede další postupy, aby získal důkazní informace k odpovědím vedení.



Způsob, jak společnost reportuje ve své zprávě o spotřebě vody, může být pro předpokládané uživatele zavádějící. Z EER informací na jedné straně vyplývá, že společnost podniká kroky zaměřující se na snížení spotřeby vody, současně ale spotřeba vody stoupá. Má-li zvýšení spotřeby i jiné důvody než jen deklarovaný růst výroby, je zavádějící maskovat tyto důvody tím, že se vyšší spotřeba vody přičítá jen na vrub zvýšené výrobě. Tým se proto patrně bude snažit získat dostatečné důkazy, které mu umožní posoudit, zda existují i další faktory přispívající ke zvýšené spotřebě vody, a pokud ano, jak materiální by mohl být jejich dopad.



Pro účely dokumentace může odborník v textu EER zprávy vyznačit jednotlivá prohlášení nebo odstavce, u kterých shromáždil důkazní informace, a každou samostatně identifikovanou část informací o ověřované skutečnosti opatřit odkazy na pracovní dokumentaci, v níž je provedené testování zdokumentováno.

Příklad 9: Informace o ověřované skutečnosti zahrnují nefinanční i finanční informace uvedené v komentáři vedení a sestavené podle kritérií založených jak na místních právních předpisech, tak na standardech GRI

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 5, 8, 10, odstavce 271, 273–277, 337–341 a 342–356)

Modelová situace
Společnost A je výrobní skupina kotovaná na kapitálovém trhu, která má provozy po celém světě a své výrobky dodává mimo jiné automobilovému průmyslu. Podle právního předpisu nově přijatého ve státě, kde má sídlo, je povinna uvést v komentáři vedení následující nefinanční a finanční informace o svých celosvětových provozech: • rozdíly v odměňování mezi muži a ženami; • informace o daních uhrazených v jednotlivých zemích. Komentář vedení je určen uživatelům výroční zprávy společnosti (jejíž součástí je rovněž účetní závěrka, dále jen „výroční zpráva“) a rovněž širším zainteresovaným stranám. Smyslem nových pravidel týkajících se reportování o rozdílech v odměňování je poskytnout veřejnosti informace o rozdílech v hodinových mzdových sazbách zaměstnanců a zaměstnankyň a umožnit informovaný veřejný dialog o genderové rozmanitosti a spravedlnosti v odměňování a o politice a strategiích společnosti v této oblasti. Účelem nových pravidel týkajících se reportování o některých daňových záležitostech je větší transparentnost ohledně toho, kde nadnárodní společnosti dosahují zisků a kde platí daně, aby vlády mohly bojovat proti vyhýbání se dani z příjmů právnických osob, protože kvůli tomu každoročně přicházejí o nezanedbatelné finanční částky. Tyto informace v komentáři vedení musí být každý rok ověřeny nezávislým odborníkem. Zavedení těchto nových reportingových požadavků představuje výzvu jak pro společnost, tak pro odborníka: • Společnost musí vyvinout vhodná kritéria, podle nichž určí, co má reportovat, jak má měřit nebo hodnotit ověřovanou skutečnost a jaké vysvětlující a popisné informace v komentáři uvést; • Pro odborníka je výzvou jednak posouzení toho, zda jsou kritéria vhodná, a jednak získávání důkazních informací. Pro účely tohoto příkladu předpokládáme, že: předmětem ověřovací zakázky podle sjednané smlouvy jsou nové informace o mzdových rozdílech a uhrazených daních, jedná se o zakázku poskytující přiměřenou jistotu, předpoklady podmiňující provedení zakázky jsou splněny a odborník zakázku přijal. Níže jsou uvedeny výňatky z návrhu zprávy společnosti A týkající se mzdových rozdílů a daňových plateb:

Daně hrazené v jednotlivých zemích (výňatek)

Do veřejných rozpočtů odvádíme finanční prostředky prostřednictvím širokého spektra daní, které hradí naše společnost, její dceřiné společnosti v 15 zemích a přidružené společnosti a jiné subjekty a obchodní aktivity v dalších 18 zemích. Významně přispíváme také nepřímo prostřednictvím daní placených jednak našimi zaměstnanci a jednak dodavateli, jejichž podnikání podporujeme. Naše rozhodnutí začít působit v tom či onom státě je ovlivněno řadou různých faktorů, které se zdaleka neomezuji jen na místní daňové prostředí. Pro nás je důležitá také politická, ekonomická a sociální stabilita, dostupnost kvalifikované pracovní síly a náklady na ni, dodržování mezinárodních úmluv o lidských právech a efektivní dopravní spojení. Všechny tyto faktory jsou klíčové pro naši schopnost dobře fungovat.

Řada států zavedla opatření, jejichž cílem je zajistit, aby nadnárodní společnosti nepodléhaly „dvojitmu zdanění“ tím, že by byly za stejnou ekonomickou činnost zdaněny více než jednou. Velká pozornost se věnuje také tomu, aby nadnárodní společnosti správně uplatňovaly pravidla „převodních cen“ mezi spřízněnými subjekty. Cílem je zajistit, aby zisky byly pro daňové účely připisovány zemím, v nichž je realizována příslušná hospodářská činnost.

V následující tabulce jsou jako odvody přímých daní vykázány roční platby daně skutečně uhrazené v jednotlivých státech. Domníváme se totiž, že je to nejsmysluplnější kritérium posuzování role korporace při financování veřejných služeb. Daně a související účetnictví, to je složitá problematika odrážející širokou škálu faktorů, jako je odložená daň, ztráty, zdanění na úrovni skupiny a rezervy na nejisté daňové pozice. Odvody daně či slevy na dani vyplývající z těchto faktorů jsou obvykle realizovány až s několikaletým odstupem, takže mezi vykázanou daňovou povinností a skutečně uhrazenými finančními prostředky může být významný rozdíl. Níže uvedená tabulka obsahuje mimo jiné tyto sloupce:

Daň z příjmů právnických osob je daň skutečně zaplacená v daném roce ze zisku společnosti.

Ostatní přímé daně jsou ostatní přímé daně skutečně uhrazené v daném roce, včetně: pojistného hrazeného zaměstnavatelem, resp. ekvivalentního příspěvku, místních daní, sektorových daní, daně z převodu nemovitého majetku, daně z přidané hodnoty a cel a spotřebních daní z vozidel.

Stát	Daň z příjmů právnických osob (v mil. USD)	Ostatní přímé daně (v mil. USD)	Příjmy z prodeje nespřízněným subjektům (v mil. USD)	Výsledek hospodaření před zdaněním (v mil. USD)
Austrálie	114	120	8 000	2 130
Belgie	21	33	1 135	54
Brazílie	140	238	6 342	-980
Estonsko	79	108	258	4
Lucembursko	-4	3	403	-521
Polsko	7	12	1 750	48
Velká Británie	0	335	16 430	3 920

...					
Rozdíly v odměňování mezi muži a ženami					
Naším cílem je:					
- zaměstnávat různorodé lidi, tak aby struktura naší pracovní síly odrážela složení komunit, kterým sloužíme; - vytvářet prostředí, v němž jsou všichni naši lidé uznáváni pro svůj jedinečný talent.					
Působíme v automobilovém průmyslu, ve kterém historicky dominovali muži. Proto měla naše společnost až donedávna nerovnoměrné zastoupení obou pohlaví. V posledních dvou letech jsme dosáhli významných zlepšení a jsme hrdí na to, že se ženy podílejí na všech oblastech našeho podnikání.					
Pro vyjádření genderových rozdílů v odměňování nám slouží ukazatel Gender Pay Gap, který odráží rozdíl v průměrné hodinové mzdě a bonusech mezi oběma pohlavími. Tento ukazatel nezohledňuje senioritu zaměstnanců, práci, kterou vykonávají, ani dobu trvání jejich pracovního poměru a není totožný s ukazatelem Equal Pay, který se týká toho, že muž i žena mají za stejnou práci nárok na stejnou odměnu.					
Gender Pay Gap – průměr se vypočítá jako kladný, resp. jako záporný rozdíl mezi průměrnou hodinovou mzdou zaměstnance a průměrnou hodinovou mzdou zaměstnankyně v naší společnosti a vyjadřuje se procentem celkové průměrné hodinové mzdy zaměstnance v naší společnosti.					
Gender Pay Gap – medián se vypočítá jako kladný, resp. jako záporný rozdíl mezi střední hodinovou mzdou (tj. mediánem) zaměstnance a střední hodinovou mzdou (tj. mediánem) zaměstnankyně v naší společnosti a vyjadřuje se procentem celkové střední hodinové mzdy zaměstnance v naší společnosti. Střední hodinové mzdové sazby zaměstnance, resp. zaměstnankyně jsou hodinové mzdové sazby zaměstnance a zaměstnankyně, kteří se nacházejí uprostřed seznamu zaměstnanců, resp. zaměstnankyň naší společnosti, seřazených v pořadí podle hodinové mzdy jednotlivce příslušného pohlaví.					
		202[X]	202[X-1]		
Gender Pay Gap – průměr		-1,1 %	1,0 %		
Gender Pay Gap – medián		-3,0 %	2,0 %		
Ukazatel průměrné hodnoty bonusů (Bonus Pay Gap) se vypočítá...					

Co odborník zvažuje, když plánuje zakázku

Při plánování ověřovacích postupů se odborník potýká s těmito čtyřmi problémy:

- zda jsou kritéria vhodná;
- jak získat důkazní informace;
- jak vyhodnotit nesprávnosti ve kvalitativních informacích;
- jak pokrýt „ostatní informace“ ve výroční zprávě.

Vhodnost kritérií (kapitola 5 a 10)

Posouzení vhodnosti kritérií v tomto příkladu představuje pro odborníka výzvu, protože:

- právní předpisy a související směrnice sice specifikují, jak má být proveden numerický výpočet ukazatele Gender Pay Gap, ale už nespecifikují, koho považovat za zaměstnance, zda vycházet z hrubé, nebo čisté mzdy, zda se jedná pouze o základní mzdu, nebo zda by měla zahrnovat i benefity;
- právní předpisy a související směrnice sice specifikují, že daně placené podle jednotlivých zemí mají být reportovány za všechny subjekty ovládané společností, a doporučují některé rámce jako příklady „přijatelných“ rámců, ale:
 - nestanoví, že některý z rámců musí být použit;
 - nedefinují „ovládání“ ani neodkazují na definici toho, co pro účetní jednotku znamená být „ovládán“;
 - neupřesňují, co je třeba považovat za „daně“, takže není zřejmé, zda se jedná pouze o daň z příjmů právnických osob, nebo také o daň z přidané hodnoty a další daně a odvody;
 - jasně neuvádějí, zda mají být daně vykazovány na peněžní bázi, na akruální bázi, nebo jako peněžní platba plus akumulované daňové zápočty;
 - neobsahují kritéria pro vysvětlující a popisné informace ve zprávě.

Společnost A proto musela přijít s vlastním výkladem právních požadavků, vybrat rámec nebo rámce, kterými se bude řídit, případně musela vyvinout vlastní kritéria pro sestavení a reportování informací o ověřované skutečnosti. Při posuzování vhodnosti kritérií, která společnost použila, se odborník patrně bude snažit porozumět tomu, co společnost udělala pro výběr a vývoj svých kritérií. Například:

- Vyžádala si odbornou radu ohledně výkladu nových právních požadavků?
- Vyjádřili akcionáři společnosti svůj názor na to, jak splnit některé z požadavků, nebo názor na daňovou politiku společnosti pro konkrétní lokality, kde společnost působí?
- Zohlednila společnost při výběru nebo vývoji kritérií účel daného právního předpisu? Existují například kritéria, která vyžadují, aby daně z prodeje nespřízněným subjektům a z transakcí v rámci skupiny byly ve zprávě vysvětleny a popsány separátně?
- Zapojilo se vedení společnosti do odvětvového dialogu? Zajímalo se o to, jak jsou tyto požadavky implementovány jinými podniky v odvětví?
- Existuje jeden běžně používaný a uznávaný rámec? Nebo v praxi existují různé interpretace, vybírají se kritéria z různých rámců a reporting je různorodý?
- Použilo vedení pro vývoj dalších kritérií uznávané rámce nebo principy, například UNGP pro principy týkající se rovnosti žen a mužů, projekt BEPS organizace OECD proti erozi základu daně a přesouvání zisků nebo standard GSSB GRI 207: Tax pro reporting daňových povinností podle jednotlivých zemí?
 - Jsou rámce nebo principy, které vedení vybralo, vhodné samy o sobě jako kritéria, nebo je třeba je dále rozpracovat?
 - Řídí se společnost těmito principy, nebo je používá selektivně? To je třeba zjistit zvlášť v případech, kdy společnost ve zprávě tvrdí, že reportuje „v souladu s“ konkrétním rámcem.



- Například podle standardu GRI musí být ve zprávě uvedena řada konkrétních informací, které v ní ale společnost A neuvedla. Jedná se o tyto informace: počet zaměstnanců, dlouhodobý majetek, čistý obrát a daň z příjmů naběhlá a uhrazená v běžném roce. Pokud společnost A použila standard GRI jako základ pro vývoj svých kritérií, jak vedení zdůvodní, že informace požadované tímto standardem nejsou ve zprávě uvedeny?
- Pokrývají kritéria, která si společnost vybrala/vytvořila, míru agregace nebo desagregace, s níž mají být informace ve zprávě vykázané? Například pokud jsou údaje o rozdílech v odměňování žen a mužů prezentovány souhrnně za všechny země, regionální rozdíly nebudou zřejmé, i když je v jednotlivých zemích úroveň odměňování velmi rozdílná, což platí dvojnásob i pro regionální rozdíly v genderové diverzitě.
- Jsou použita kritéria úplná a přesná? Týkají se například všech pohlaví, se kterými se pracující ztotožňují? Poskytují vhodný základ pro klasifikaci pohlaví?
- Lze v souladu s použitými kritérii ve zprávě vysvětlit a popsat všechny související nejistoty měření? Může v ní společnost vysvětlit svou interpretaci „daní“, „ovládání“ a důvod, proč zvolila peněžní bázi, a nikoli akruální bázi?
- Má společnost kritéria pro to, jak do vykazovaných ukazatelů zahrnout i kvalitativní informace? (odstavce 332–336).



Zpřesňuje společnost během sestavování informací o ověřované skutečnosti i během procesu ověřování kritéria, která používá? Pokud ano, provedla zpětně nějaké změny, jejichž cílem bylo posílení vhodnosti kritérií nebo dosažení toho, že společnost je prezentována určitým způsobem?



Získávání důkazních informací (kapitola 8 a 11)

Také získávání důkazních informací představuje pro odborníka výzvu, protože související požadavky jsou relativně nové a společnost ještě nemusí mít adekvátní systém pro reporting a související kontroly zajišťující identifikaci, měření a reportování informací z velkého počtu regionů tak, aby tyto informace byly úplné a přesné a byly sestaveny na stejném základě. V některých zemích mohou navíc existovat omezení bránící zpřístupňování informací. Odborník v této souvislosti posuzuje nejen reportingový systém společnosti a související kontroly, ale i řadu dalších otázek:



Otázky týkající se daňové povinnosti v jednotlivých zemích:

- Jak jsou informace měřeny a reportovány? Jsou například extrahovány z podkladových účetních záznamů nebo z auditorem ověřené účetní závěrky? Jsou extrahovány „jak stojí a leží“, nebo jsou v nich prováděny nějaké změny?
- Pokud jsou informace extrahovány z účetních záznamů, je materialita použitá v účetním výkaznictví vhodná i v novém kontextu? Hranice materiality pro reporting totiž může být jiná, než je limit, který se používá pro účely účetní závěrky, a to v případě, že tyto informace:
 - jsou určeny pro správce daně;
 - nejsou v souladu s požadavky právních předpisů;
 - pokud má společnost z nějakého státu poměrně nevýznamné výnosy a zisky ve srovnání s výnosy a zisky z jiných zemí a platí tam relativně malé daně, ale z hlediska této konkrétní země jsou tyto daňové odvody materiální.



- Je vedení nějak motivováno, aby ve zprávě uvedlo nesprávné informace, resp. aby je prezentovalo neobjektivním (předpojatým) způsobem? Taková situace může nastat např., když se společnost snaží využívat daňové plánování, aby si snížila daňovou povinnost v zemích, kde jsou vysoké daňové sazby.
- Jsou kvalitativní informace o ověřované skutečnosti výsledkem aplikace vhodných kritérií? Lze na nich provést postupy shromažďování důkazních informací? Jsou v souladu s vykázanými číselnými údaji? V některých zemích mohou například existovat kritéria, která vyžadují vysvětlení, proč je daňová povinnost společnosti v poměru k ziskům nízká.

Jaké důkazy lze získat pro prohlášení společnosti týkající se důvodů, podle nichž se rozhoduje pro působení v nějakém státě? Jaký vliv mají na toto rozhodnutí zmíněné faktory?

Otázky týkající se genderových rozdílů v odměňování:

- Jsou zaměstnanci zahrnuti do výpočtu v souladu s tím, co je definováno v kritériích? Nebo se může např. stát, že z výpočtu vypadnou zaměstnanci, kteří podmínky splňují, resp. jsou do něj naopak zařazeni zaměstnanci, kteří podmínky nesplňují? V rámci prováděných ověřovacích postupů může odborník otestovat vzorek zaměstnanců:
 - který si vybere ze mzdové agendy, aby zkontroloval, zda jsou titíž zaměstnanci uvedeni také na seznamu zaměstnanců, který se používá pro výpočet rozdílu v odměňování žen a mužů;
 - který si vybere ze seznamu použitého pro výpočet rozdílu v odměňování žen a mužů a zkontroluje ho na podkladové mzdové záznamy, čímž zjistí, zda zaměstnanec splňuje podmínky k zařazení v souladu s kritérii;
 - na kterém zkontroluje, zda jsou zaměstnanci správně rozdělení podle pohlaví.
- Odpovídají odpracované hodiny definici v kritériích? Například jsou vyloučeny přesčasy, když to kritéria vyžadují?
- Odpovídá mzda použitá pro výpočet ukazatele definici v kritériích? Odborník může v této souvislosti provést například následující ověřovací postupy:
 - zkontroluje report použitý pro výpočet kritéria oproti mzdovým záznamům, aby si ověřil, zda byly do výpočtu ukazatele zahrnuty pouze mzdy, které vyhovují stanoveným podmínkám;
 - zkontroluje mzdové záznamy oproti reportu použitému pro výpočet kritéria, aby si ověřil, zda nebyly z výpočtu ukazatele vyloučeny nějaké mzdy, které stanoveným podmínkám vyhovují.
 - ověří, zda mzda zahrnutá do výpočtu ukazatele odpovídá mzdě, která se vztahuje k reportingu.
- Jsou odpracované hodiny a mzda u žen i mužů zahrnuty do výpočtu na stejném základě?
- Byly číselné údaje u tohoto ukazatele vypočteny v souladu s „pravidly“ pro výpočet?
- Jsou kvalitativní vysvětlující a popisné informace ve zprávě podloženy důkazy a odpovídají vykázaným číslům?

Vyhodnocení nesprávností v kvalitativních informacích (odstavce 342–352)

Vyhodnocení nesprávností v kvalitativních informacích, které doprovázejí nový ukazatel, je pro odborníka náročné, protože společnost může být motivována, aby ukazatel prezentovala v příznivém světle. Jsou-li použita kritéria založená na principech, poskytují managementu prostor pro neobjektivitu (předpojatost),



takže informace mohou být vykázaný způsobem, který se snaží ovlivnit rozhodování uživatelů. Úsudek odborníka o tom, jak důležité jsou tyto informace pro rozhodování uživatelů, může být obtížný.

Pro účely tohoto příkladu předpokládáme, že odborník dokončil svou práci na číselných údajích týkajících se rozdílů v odměňování žen a mužů. Ujistil se, že výpočty byly provedeny v souladu s kritérii, a získal důkazní informace podporující vykázaná souhrnná čísla.

Odborník rovněž provedl nějaké práce na narativním popisu doplňujícím číselné údaje a má jeden bod, který potřebuje prodiskutovat s vedením. Je auditorem společnosti a během každoročních četných návštěv výrobních závodů při provádění auditu účetní závěrky nezaznamenal, že by došlo k výraznému zvýšení počtu zaměstnankyň.

Odborníka tato skutečnost zaujala. Při kontrole mzdových záznamů společnosti si všiml, že v nich není významný počet zaměstnankyň, přesto ukazatel Gender Pay Gap vykázal zjevný pokles a také výdělky žen jsou mírně vyšší. Narativní informace ve zprávě to nijak nevysvětluje.



Odborník se domnívá, že vysvětlující a popisné informace ve zprávě nejsou v souladu s příslušnými kritérii, která si společnost stanovila („řekni, jaká je skutečná situace“), a mohly by být pro uživatele zavádějící. O svých obavách informuje vedení a požádá ho, aby do kvalitativních informací o ověřované skutečnosti týkajících se rozdílů v odměňování žen a mužů doplnil informace, které uživatelům umožní správně porozumět příslušným číselným údajům. Dále s vedením probere, zda jsou kritéria pro měření dostatečně relevantní a zda by například nebylo přínosné prezentovat ukazatel Gender Pay Gap v detailnějším členění, např. separátně pro zaměstnance ve výrobních a v obchodních funkcích.

Vedení s úpravami vysvětlujících a popisných informací ve zprávě souhlasí (úpravy jsou vyznačeny v následujícím rámečku – přeškrtnutý text označuje, co bude vypuštěno, modře je nově doplněný text), aby byl splněn požadavek na jejich objektivitu (nepředpojatost) a informativnost. Nicméně myslí si, že kritéria není potřeba upravovat tak, aby byl daný ukazatel prezentován v detailnějším členění. Odborník stanovisko vedení ke kritériím přijímá, ale možná se rozhodne ještě provést další práce, aby získal další důkazní informace k upraveným vysvětlujícím a popisným informacím ve zprávě.

Naším cílem je... [v tomto odstavci není potřeba žádná změna]

Působíme v automobilovém průmyslu, ve kterém historicky dominovali muži. Proto měla naše společnost až donedávna nerovnoměrné zastoupení obou pohlaví, to se teď ale začalo měnit. V posledních dvou letech jsme dosáhli významných určitých zlepšení a jsme hrdí na to, že se ženy podílejí na všech oblastech našeho podnikání.

Naše analýza však ukazuje, že do naší společnosti většinou přicházejí absolventky vysokých škol a pracují v obchodním oddělení. Jejich kariérní postup do manažerských funkcí je uspokojivý, mzdy relativně vysoké. Vývoj ukazatele Gender Pay Gap mezi roky 202[X] a 202[X-1] ukazuje, že podíl zaměstnankyň je sice stále relativně nízký, ale postupně se zvyšuje a rostou rovněž mzdy v obchodním oddělení, zejména v seniorních funkcích, které v naší společnosti obvykle zastávají ženy. Pracujeme na větší genderové vyváženosti v celém našem podnikání a soustavně se zaměřujeme na odstraňování rozdílů v odměňování žen a mužů. Uvědomujeme si, že nábor, školení a podpora více genderově vyvážené pracovní síly může nějakou dobu trvat, ale naší snahou je a bude dosáhnout lepší rovnováhy ve všech oblastech našeho podnikání a na všech úrovních naší společnosti.



Jak odborník pokryje „ostatní informace“ ve výroční zprávě (odstavce 353–356)

Pokrytí „ostatních informací“ ve výroční zprávě může být pro odborníka potenciálně náročné, protože informace o ověřované skutečnosti (tj. informace o rozdílech v odměňování žen a mužů a informace o daních uhrazených v jednotlivých zemích) musí být uvedeny ve výroční zprávě společnosti v části „komentář vedení“. Ostatními informacemi proto budou veškeré informace v komentáři vedení, s výjimkou informací o ověřované skutečnosti, a rovněž účetní závěrka a další zprávy zahrnuté do výroční zprávy, které nejsou předmětem auditu ani jiného ověření provedeného odborníkem. Tyto ostatní informace budou velmi rozsáhlé a odborník v souvislosti nimi bude muset řešit následující záležitosti:

- Zda jsou informace o ověřované skutečnosti jasně odlišeny od ostatních informací v komentáři vedení, aby bylo uživatelům zprávy o ověření zřejmé, že tyto „ostatní informace“ nejsou předmětem ověřovací zakázky.
- Odborník je povinen se seznámit veškerými ostatními informacemi v komentáři vedení, v účetní závěrce a v dalších zprávách obsažených ve výroční zprávě, aby identifikoval případné materiální rozpory s informacemi o ověřované skutečnosti. Lze předpokládat, že mezi informacemi o ověřované skutečnosti a různými aspekty ostatních informací existují určité vztahy.
- Pro odborníka proto může být přínosem, když posoudí, ve kterých oblastech ostatních informací se tyto vztahy s největší pravděpodobností vyskytují. Práci na ostatních informacích, u nichž je výskyt materiálních rozporů pravděpodobnější, pak může pověřit zkušenější členy týmu, kteří mají příslušnou odbornou způsobilost, nebo experty, s nimiž spolupracuje.
- Pokud odborník zjistí nějaké materiální rozpory mezi ostatními informacemi a informacemi o ověřované skutečnosti nebo pokud zjistí materiální zkreslení skutečnosti v ostatních informacích, je povinen projednat danou záležitost s autorem EER zprávy a přijmout další vhodná opatření. Rozhodnout, jaké další kroky bude vhodné podniknout, může být náročné.
- Odborník může například v komentáři vedení nebo v jiných zprávách, které jsou součástí výroční zprávy, najít prohlášení o strategických cílech společnosti nebo o opatřeních týkajících se bezpečnosti na pracovišti či genderové rozmanitosti a rovných podmínek odměňování.
- Při seznamování s těmito ostatními informacemi může odborník zjistit materiální rozpor mezi kvalitativními vysvětlujícími a popisnými informacemi o firemní strategii v oblasti genderové diverzity a souvisejícími opatřeními, která společnost podniká v této oblasti, a revidovanými kvalitativními vysvětlujícími a popisnými informacemi týkajícími se ukazatele Gender Pay Gap, které vedení navrhlo v reakci na nesprávnosti zjištěné odborníkem.
- Po projednání tohoto rozporu s vedením a po provedení dalších postupů na kvalitativních vysvětlujících a popisných informacích (které jsou součástí ostatních informací) o firemní strategii v oblasti genderové diverzity a souvisejících opatřeních někdy odborník dojde k závěru, že tyto informace obsahují materiální zkreslení skutečnosti. V takové situaci se patrně rozhodne požádat vedení, aby zkreslení skutečnosti opravilo.

Příklad 10: Co odborník posuzuje v případě, že jako kritéria slouží Rámec integrovaného výkaznictví

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 3, 4, 5, 8, 10, 11, odstavce 271, 273–277, 337–341, 342–356 a 373–386)

Modelová situace
Společnost A je tradiční maloobchodní společnost, která působí v několika zemích a v poslední době se zabývá také internetovým prodejem. Podniká v módním sektoru a není považována za lídra trhu. Je kotována na kapitálovém trhu ve státě A, kde „standardní“ tržní kapitalizace u lídrů trhu v maloobchodním sektoru činí přibližně trojnásobek čistých aktiv podle auditorem ověřené rozvahy. V případě společnosti A je to aktuálně 1,5násobek jejích čistých aktiv. Nicméně vedení se domnívá, že její skutečná hodnota je o 20 % vyšší než její současná tržní kapitalizace. Podhodnocení přisuzuje tomu, že není dostatečně známá na trhu a že se neví mimo jiné: - o kvalitě jejího strategického řízení, správy a dalších klíčových podnikových procesů, systémů, lidských zdrojů a kontrol; - o její strategii zaměřující se na růst produktů a služeb, zejména prostřednictvím rychle rostoucího internetového obchodu; - o jejích motivovaných a dobře vyškolených týmech poskytujících služby zákazníkům. Společnost je relativně mladá, takže sice interně vykazuje několik strategických klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI), ale zatím neudělala velký pokrok v externím reportingu. Externě vykazuje jen jeden nebo dva vybrané KPI. Lídři trhu obvykle připravují externí integrované zprávy, které zdůrazňují jejich jedinečné schopnosti a potenciál, mimo jiné: - potenciál v oblasti digitálních a datových technologií, který využívají k vytvoření silné funkce pro poznatky o zákaznících („Customer Insight Function“); - plnění ukazatele „Customer Satisfaction“; - schopnost strategického zapojování lidských zdrojů. Společnost A je ve svých digitálních schopnostech méně pokročilá než lídři na trhu, ale v rámci růstu firmy se hodně zaměřuje na spokojenost zákazníků a na „angažování své pracovní síly“. Na rozdíl od svých konkurentů však o svých podnikových procesech a výkonnosti neinformuje navenek. Zprávy v médiích o společnosti a příspěvky na Twitteru v průběhu roku vyvolaly určité obavy, které se týkaly především: - nespokojenosti zákazníků společnosti; - špatně vedených bezpečnostních záznamů v rámci dodavatelského řetězce; - přeplácení členů představenstva (s ohledem na to, jak je společnost A vnímána). Společnost A tyto zprávy odmítla jako neinformované spekulace, ale uznává, že efektivní komunikace s akcionáři o záležitostech, které jdou nad rámec účetní závěrky, a s holistickým zaměřením na její podnikání má zásadní význam. Již zavedla komplexní soubor struktur a postupů v oblasti správy a řízení, které jsou v souladu se zásadami podnikového řízení příslušného regulačního orgánu. Jejím cílem je ve všech klíčových oblastech činnosti představenstva prosazovat vysoké etické standardy, přísnou vnitřní kontrolu a náležitý proces rozhodování.

Společnost A soustavně investuje do podnikových systémů a procesů, aby byla schopná podávat externí zprávy způsobem, který investorům a dalším zainteresovaným stranám umožní lépe porozumět nejen hodnotě, kterou svým podnikáním vytváří, ale také výsledkům jejího hospodaření a jejím perspektivám. Věřící, že externí integrované výkaznictví bude mít přínos v tom smyslu, že zlepší její základní podnikové procesy i vnímání její hodnoty. Svou první integrovanou zprávu za aktuální rok sestavila na dobrovolné bázi. Finanční informace uvedené ve zprávě pocházejí z auditorem ověřené účetní závěrky. Pro sestavení zprávy společnost použila Mezinárodní rámec integrovaného výkaznictví (International Integrated Reporting Framework), který doplnila vlastními kritérii vymezenými ve východiscích pro sestavení, a u odborníka si zadala zakázku poskytující přiměřenou jistotu, jejímž předmětem je celá zpráva.

Partner odpovědný za zakázku je již řadu let auditorem účetní závěrky společnosti A, takže dobře zná její podnikání i její prostředí, vnitřní kontrolní systém i kvalitu finančních informací. Tým provádějící zakázku díky auditu také dobře zná podnikání společnosti a má bohaté zkušenosti s maloobchodním sektorem.

Podobně jako integrované zprávy jiných firem podnikajících v maloobchodním sektoru je i zpráva společnosti A z velké části kvalitativní a obsahuje popis jejího obchodního modelu, strategických cílů a vnějšího prostředí. Je k dispozici na jejích webových stránkách. Jednotlivé části zprávy jsou opatřeny hypertextovými odkazy na jiné interní i externí webové stránky.

Níže uvádíme tři úryvky z integrované zprávy společnosti A. Týkají se jejího cíle a strategie (A), vztahů se zákazníky (B) a správy a řízení (C). Zprávy určené externím uživatelům společnost A vydávala již v minulosti. Uváděla v nich mimo jiné takové ukazatele, jako je bezpečnost zaměstnanců (ukazatel SCLTI (supply chain lost time due to injuries in factories), tj. „časové ztráty v dodavatelském řetězci v důsledku pracovních úrazů“), což je ukazatel, který zveřejňují i jiné společnosti podnikající ve stejném oboru. V aktuální zprávě ale tento ukazatel uveden není.

A. Naš cíl a strategie (výňatek)

Naše společnost prodává módní oblečení. Naš obchodní model spočívá v tom, že nakupujeme zboží od nespřízněných dodavatelů a prodáváme ho spotřebitelům prostřednictvím naší sítě maloobchodních prodejen a prostřednictvím online platformy. Naším cílem je prodávat exkluzivní a ambiciózní módní značky zákazníkům, kteří udávají módní trendy. Tímto svým obchodním modelem se v zemích, kde působíme, odlišujeme od jiných maloobchodních prodejců na trhu.

Naším cílem je rozšířit naši činnost tak, abychom se stali světovým maloobchodním prodejcem módního oblečení a oděvních a bytových doplňků, který působí po celém světě a využívá různé prodejní kanály. Naše strategie se zaměřuje na rozšíření našeho produktového portfolio a zákaznické základny s cílem vytvořit diverzifikovaný ziskový profil a větší hodnotu pro naše akcionáře a další zainteresované strany.

Během vykazovaného období jsme naši strategii uplatňovali důsledně a budeme v tom pokračovat i v příštím roce. Střednědobé strategické plány vypracovává představenstvo v závislosti na našem obchodním modelu, na naší vizi a účelu, na identifikovaných materiálních problémech a souvisejících rizicích a příležitostech, na makroekonomických podmínkách a na konkurenčních silách. Níže shrneme naše klíčové střednědobé strategické plány spolu s informacemi o tom, jak je plníme:

Střednědobý strategický plán	Optimalizace fungování zákaznických účtů	Rozvoj vícekanalového prodeje	Lepší řízení dodavatelského řetězce	Diverzifikace portfolia
<i>Jak se nám v roce 202X dařilo naše plány plnit</i>	Počet nových zákaznických karet/aplikací poprvé přesáhl dva miliony; počet schválených žádostí vzrostl o 25 %. Lepší řízení inkasa; nižší objem nedobytných pohledávek – viz též: Finanční ukazatele	Spustili jsme online platformu s novými webovými stránkami, které budou plně funkční od konce prvního čtvrtletí; obrat internetového obchodu za devět měsíců odpovídá ročním tržbám velké kamenné prodejny – viz též: Tržby podle prodejních míst	Zkonsolidovali jsme zdroje surovin, abychom zvýšili hodnotu pro zákazníky. Výrazně jsme zvýšili lokální nákupy a výrobu s cílem minimalizovat náklady na dopravu a zkrátit dodací lhůty.	Naši přítomnost v Evropě jsme rozšířili otevřením dvou nových maloobchodních prodejen. Odkoupili jsme značku My LuXLife, která se zaměřuje na bytové doplňky.
<i>Plány a priority pro následující rok</i>	Zlepšit rozhodovací proces týkající se nových účtů. Zohlednit také online aktivity, aby profil zákazníka byl holistický a dařilo se zvyšovat zisk jak v kamenných, tak v internetových obchodech.	Ve třetím čtvrtletí spustit internetový prodej i pro značku My LuXLife a vytvořit její novou identitu pro webové stránky.	Nabízet zákazníkům vyšší hodnotu díky soustavnému důrazu na strategický nákup textilních materiálů a konsolidaci dodavatelů – viz též: Základní data o našich zákaznících	Zlepšit nabídku produktů značky My LuXLife a otestovat nový koncept obchodů.

B. Naše vztahy (výňatek z části zprávy věnované vztahům se zákazníky)

Základní data o našich zákaznících	
1,8 mil. aktivních zákaznických účtů	5.2 mil. členů věrnostního programu
0,2 mil. online zákazníků	
Co se našim zákazníkům líbí	• Naše móda udávající trendy • Odměny z našeho věrnostního programu • Naše vizuálně atraktivní prodejny a jejich otevírací doba • Naše přehledné webové stránky • Naš výborný zákaznický servis
V čem se můžeme ještě zlepšit	• Ceny zboží • Širší sortiment zboží v internetovém obchodě
Co pro zlepšení děláme	• Aktivně řídíme náš dodavatelský řetězec, abychom získali kvalitní textilní materiály z udržitelných zdrojů, k výrobě oděvů využíváme převážně lokální výrobce • Rozšiřujeme možnosti internetového obchodu • Prostřednictvím interakce v prodejnách a call centrech zákaznických služeb intenzivně spolupracujeme s našimi zákazníky, kteří mají zákaznický účet nebo jsou členy věrnostního programu. Na webových stránkách jsme spustili chatbot, který zákazníkům okamžitě odpovídá na veškeré jejich otázky. Dobu řešení zákaznických dotazů zkrátíme pod 24 hodin a naším cílem je udržovat zákaznický rating trvale na úrovni „velmi dobrý“ nebo vyšší.

C. Správa a řízení (výňatek ze zprávy výboru pro odměňování)

Na postupy a zásady odměňování v naší společnosti dohlíží výbor pro odměňování, který tvoří tři členové dozorčí rady. Tento výbor je také odpovědný za kontrolu a schvalování finančních částek pro členy představenstva a dozorčí rady a za související doporučení. Každoročně reviduje strategii odměňování naší společnosti, aby byla v souladu se základním cílem, tj. zvyšovat hodnotu pro akcionáře. Naše strategie se zaměřuje na vybudování a stabilizaci vysoce výkonného manažerského týmu a na optimální rovnováhu mezi fixní a variabilní složkou odměny a mezi krátkodobými a

dlouhodobými výsledky hospodaření a odměňováním, které odráží krátkodobé a dlouhodobé cíle naší společnosti.

Fixní složka odměny vychází z úrovně obvyklé na trhu práce. Naše společnost spolupracuje s nezávislou poradenskou firmou, která porovnává naši praxi v oblasti odměňování členů představenstva a dozorčí rady s jinými srovnatelnými společnostmi kotovanými na kapitálovém trhu. Pro účely srovnání byli použiti tito maloobchodní prodejci [jejich soupis]. Variabilní složka odměny je stanovena na základě...

Zásady odměňování naší společnosti, včetně implementační zprávy ke mzdovým návrhům, musí být schváleny řádnou valnou hromadou, a to samostatnými nezávaznými poradními hlasy. Je-li 20 a více procent odevzdaných hlasů proti jednomu nebo oběma souvisejícím usnesením, společnost záležitost projedná s akcionáři, aby zjistila, jaké jsou důvody nesouhlasných hlasů, a ve zprávě o odměňování v následujícím roce zveřejní kroky, které podnikla k odstranění jejich oprávněných a přiměřených obav. Akcionáři na loňské řádné valné hromadě nevznesli žádné materiální námitky, a proto nebylo třeba ve vykazovaném období podniknout žádné kroky k řešení případných problémů. Za rok končící xx 202X byly členům představenstva formou mzdy a náhrad vyplaceny následující částky: ...

Část A: Co odborník posuzuje před přijetím zakázky

Partner odpovědný za zakázku je povinen posoudit, zda jsou splněny předpoklady podmiňující její provedení. Klíčová otázka, kterou si musí v této souvislosti položit, zní: „Je společnost A připravena na integrované výkaznictví, tj. má přiměřený základ pro sestavení integrované zprávy?“ Partner společnost A dobře zná z auditu její účetní závěrky, ale než se rozhodne, jestli tuto ověřovací zakázku přijme, chce si své znalosti o ní ještě rozšířit. Ověřovanou skutečností je totiž „podnikání“ společnosti A, což zahrnuje širší aspekty než jen ty, které jsou předmětem auditu účetní závěrky. Partner odpovědný za zakázku proto společnosti A navrhne, že nejprve, tj. ještě před přijetím ověřovací zakázky, provede zakázku, která nemá charakter ověřování, tzv. „posouzení připravenosti“. Na základě toho se pak bude moci rozhodnout, zda ověřovací zakázku přijme. Společnost A souhlasí s provedením neověřovací zakázky, během níž partner odpovědný za zakázku získá poznatky o její správě a řízení, procesech, systémech a kontrolách týkajících se přípravy integrované zprávy. Zakázka se zaměří mimo jiné i na to, jak společnost identifikuje reportingová témata, o kterých referuje ve své zprávě.



Partner odpovědný za zakázku vysvětlil společnosti A, že účelem ověřovací zakázky nebude vyjádřit výrok k tomu, zda je její strategie správná nebo zda bude dosaženo vykázaného výsledku, protože na podporu těchto závěrů nebude možné získat důkazy. Cílem ověřovací zakázky bude závěr, zda je její integrovaná zpráva sestavena v souladu se zvolenými kritérii. Provedením první, tj. neověřovací zakázky partner zjistí, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky a zda ji uskuteční. Pokud zjistí, že předpoklady splněny nejsou, společnost A souhlasí s tím, že přijme nápravná opatření tak, aby bylo možné ověřovací zakázku provést v příštím roce. Partner odpovědný za zakázku si udělal několik poznámek k tomu, na co se během první, tj. neověřovací zakázky zaměří, mimo jiné:



- *Promluvit si s generálním ředitelem a představenstvem o tom, proč sestavují integrovanou zprávu a pro koho.*

- Požádat společnost A o dokumentaci k jejímu podnikání – tj. „co“, „s kým“, „jak“ a „proč“ dělají, pokud jde o tvorbu hodnoty (účel, strategie, rizika a příležitosti, alokace zdrojů a řízení vztahů, obchodní model). Pro koho byla dokumentace zpracována a jak ji společnost interně používá?
- Požádat společnost A o kritéria použitá pro bod integrované zprávy, ve kterém jsou vysvětlena východiska pro její sestavení a prezentaci, tj. kritéria použitá při rozhodování o tom, co do zprávy zahrnout, a o dokumentaci k tomu, jak vybírali reportingová témata a jaká témata vybrali. Čekali bychom na základě toho, co víme z auditu, že zde uvidíme něco jiného?
- Zeptat se společnosti A na správu a řízení, procesy, systémy a kontroly týkající se (i) toho, co má být do zprávy zahrnuto, (ii) jak to v ní má být hodnoceno a vykázáno a (iii) jaké důkazní informace k tomu společnost má. Požádat o dokumentaci k informačním systémům – existují např. vývojové diagramy, interní směrnice, organizační schémata? Jak jsou navzájem propojeny různé finanční a nefinanční reportingové systémy, ze kterých se sestavuje účetní výkaznictví, výkaznictví o udržitelnosti a integrované výkaznictví?
- Zeptat se společnosti A, jaké informace od nespřízněných subjektů používají. Víím, že používají některé oborové benchmarky pro srovnání se svými konkurenty, – jaké benchmarky a zdroje? Musíme se také seznámit s tím, jak se provádějí průzkumy spokojenosti zákazníků. Budeme schopni získat důkazy k informacím, které pro společnost A zpracovává nespřízněný subjekt?
- Zdokumentovat opomenutí nebo nedostatky, které zjistíme, protože o nich budeme informovat vedení.

Partner odpovědný za zakázku by chtěl, aby první, neověřovací zakázku i ověřovací zakázku prováděl stejný „základní“ tým (pokud bude ověřovací zakázka přijata), aby byla zajištěna kontinuita. Současně chce ale také zajistit dostatečnou odbornou způsobilost týmu, protože se jedná o jeho první zakázku týkající se integrovaného výkaznictví. Další znalosti relevantní pro ověřovanou skutečnost (např. v oblasti strategie, obchodních procesů nebo řízení rizik), které mohou být potřeba, budou posouzeny ve fázi plánování ověřovací zakázky.



Pro účely části B tohoto ilustrativního příkladu předpokládáme následující:

- Partner odpovědný za zakázku zjistil, že předpoklady podmiňující její provedení jsou splněny, a ověřovací zakázka byla přijata;
- Na základě zkontrolované dokumentace a postupů, které tým provádějící zakázku provedl během první, neověřovací zakázky, lze očekávat, že vnitřní kontrolní systém relevantní pro proces integrovaného výkaznictví společnosti A funguje efektivně. Díky tomu může tým provádějící zakázku otestovat příslušné kontroly.

Část B: Co odborník posuzuje po přijetí ověřovací zakázky

Aspekty relevantní pro odborníka

Diskuse týmu provádějícího zakázku k jejímu plánování upozornila na fakt, že integrovaná zpráva je ze své podstaty zprávou orientovanou na budoucnost (prognostickou), protože reportuje o schopnosti dané společnosti vytvářet hodnotu pro investory v průběhu času. To bude mít důsledky pro přístup k ověřování i pro charakter důkazních informací, které tým musí získat a posoudit. Partner odpovědný za zakázku zdůrazňuje, že se tým musí zaměřit na získávání důkazů o následujících skutečnostech:



- Zda jsou správa a řízení, procesy a vnitřní kontroly vhodně navrženy a zda po celé vykazované období fungovaly tak, jak byly navrženy, aby poskytovaly přiměřený základ pro informace o ověřované skutečnosti.
- Zda o prognostických informacích (viz odstavce 373–386) platí, že:
 - předpoklady použité pro sestavení těchto informací jsou přiměřené – v této souvislosti patrně bude potřeba:
 - zapojit do týmu provádějícího zakázku experty, pokud je ověřovaná skutečnost komplexní nebo pokud je s ní spojen vysoký stupeň nejistoty;
 - pokud vedení použilo vlastní experty, je třeba posoudit jejich odbornou způsobilost, schopnosti a nestrannost (objektivitu), seznámit se s jejich prací a posoudit její vhodnost pro účely důkazních informací, jak požaduje odstavec 54 Standardu;
 - použité podkladové údaje jsou spolehlivé – tým provádějící zakázku může využít práci auditního týmu, například když podkladová data byla ověřena v rámci auditu účetní závěrky nebo když pocházejí ze systému účetního výkaznictví nebo jiného systému výkaznictví, u kterého bylo zjištěno, že vnitřní kontroly fungují efektivně;
 - vykázané prognostické informace byly sestaveny v souladu s uvedenými předpoklady a východisky.
- Zda informace ve zprávě odrážejí realitu situace společnosti A, například:
 - zda je ve zprávě uvedená strategie skutečně strategií společnosti A, která je doložena v její interní strategické dokumentaci, v zápisech z jednání, případně zaměřením její činnosti;
 - zda jsou ukazatele KPI uvedené ve zprávě skutečně těmi, které vedení používá k řízení podniku, a zda byly změřeny a vykázaný v souladu s deklarovanými východisky.
- Zda skutečná situace společnosti A přispívá k naplňování jejího dlouhodobého účelu a posiluje její konkurenční výhodu, například s ohledem na známé nebo očekávané změny externího prostředí nebo provozního modelu společnosti A.

Správa a řízení a vnitřní kontroly (kapitola 6)

Vzhledem k tomu, že struktura výkaznictví společnosti A je složitá, metodika ověřování se zaměří na správu a řízení, procesy a vnitřní kontroly týkající se sestavování informací o ověřované skutečnosti, ale podrobněji než během první, neověřovací zakázky. Tým se bude zabývat procesy a kontrolami, které se týkají kvalitativních i kvantitativních informací. Co tým například hodlá udělat:

- Seznámit se s procesy pro identifikaci, výběr, měření nebo hodnocení a shromažďování a třídění informací o každé z reportovaných oblastí, jako jsou například strategické cíle, rizika a příležitosti, důležité činnosti v rámci klíčových podnikových procesů a výstupy a výsledky.
- Potvrdit si své poznatky o reportingových systémech týkajících se informací o zásadách a procesech výboru pro odměňování a o jeho činnosti a rozhodování a zjistit, zda budou relevantním a spolehlivým zdrojem důkazů o tom, že uvedené zásady a procesy jsou v praxi dodržovány a že informace o nich a souvisejících činnostech a rozhodnutích výboru jsou ve zprávě náležitě popsány.



- Posoudit, jaké ověřovací postupy provedl auditní tým ve vztahu k vnitřním kontrolám, jejichž předmětem je účetní výkaznictví, jaké jsou výsledky těchto postupů a zda bude nutné otestovat provozní účinnost nějakých dalších kontrol.
- Vyhodnotit návrh všech relevantních nefinančních vnitřních kontrol a ověřit si, zda byly implementovány. Pokud ano, otestovat jejich provozní účinnost. Tým provádějící zakázku se předběžně domnívá, že se bude jednat o kontroly v těchto oblastech: počet nových zákaznických aplikací, počet zákaznických dotazů, doba řešení zákaznických dotazů, počet věrnostních programů, návrh a provádění průzkumů spokojenosti zákazníků (ať už „interně“, nebo zadávaných nespřízněnému subjektu).
- Posoudit, zda bude potřeba otestovat vnitřní kontroly, jejichž předmětem je rozhraní mezi finančními a nefinančními reportingovými systémy: například kontroly přenosu nebo vytěžování informací z auditorem ověřené účetní závěrky nebo kontroly týkající se úrovně agregace či desagregace informací o ověřované skutečnosti.
- Vyhodnotit návrh a implementaci a otestovat provozní účinnost vnitřních kontrol týkajících se internetového obchodu, protože společnost A ho zavedla teprve nedávno a je to oblast, kde testy věcné správnosti samy o sobě pravděpodobně neposkytnou dostatečné a vhodné důkazní informace.

Získávání důkazních informací (kapitoly 8, 10–11)

Důkazní informace získané testováním provozní účinnosti příslušných kontrol

Finanční informace

Bylo zjištěno, že příslušné kontroly, jejichž předmětem jsou finanční informace společnosti A a které byly testovány během auditu účetní závěrky za stejné období jako integrovaná zpráva, fungují účinně a lze předpokládat, že poskytnou důkazy, které jsou relevantní pro vyvození závěrů o finančních informacích obsažených v integrované zprávě. U některých konkrétních finančních informací ale bude třeba provést i testy věcné správnosti, protože podkladové informace jsou v integrované zprávě vykázány na upraveném základě ve srovnání s tím, jak jsou vykázány v účetní závěrce.

Informace o vztazích se zákazníky (nefinanční)

Testování provozní účinnosti vnitřních kontrol, jejichž předmětem jsou informace o nefinančních vztazích se zákazníky, neodhalilo žádné výjimky a tým mohl dospět k závěru, že relevantní testované kontroly fungují účinně.

Informace o dodavatelském řetězci (nefinanční)

Při provádění testů provozní účinnosti relevantních kontrol, jejichž předmětem jsou informace o bezpečnosti dodavatelského řetězce, tým našel jednu výjimku v účinnosti kontroly, konkrétně se jedná o manažerskou kontrolu procesu identifikace relevantních KPI. Proces identifikoval bezpečnostní ukazatel SCLTI (viz popis modelové situace výše) jako klíčový výkonnostní ukazatel, který se běžně používá v daném odvětví a který používají prodejci srovnatelní se společností A. Ta ho už ale nevykazuje. Nicméně pro vynechání tohoto ukazatele z integrované zprávy neexistuje žádné vysvětlení. Zdá se, že vypuštění tohoto ukazatele do značné míry souvisí s nedávnými zprávami v médiích.

Tým provádějící zakázku se obává, že: (i) procesy a vnitřní kontroly tomuto opomenutí nezabránilly, neodhalily ho a neopravily, a (ii) může to vést k vykázáni zkreslených informací.



Při dalším šetření vedení vysvětlilo, že společnost během roku převedla většinu svých nákupních činností ze své centrální nákupní funkce na místní výrobce. Spolupracovala s nimi na implementaci bezpečnostního vzdělávacího programu pro ně i pro jejich dodavatele a na zavedení auditů bezpečnosti a ochrany zdraví pro ně i pro jejich dodavatele. Díky tomu je počet úrazů v dodavatelském řetězci velmi nízký. Vedení je toho názoru, že pokud by ve zprávě uvedlo bezpečnostní ukazatel SCLTI, včetně srovnávacích informací za předchozí rok, bylo by to pravděpodobně víc zkreslující, než když ho neuvedlo vůbec. Domnívá se, že vzhledem k významným změnám v režimu nákupu a řízení bezpečnosti dodavatelského řetězce by bylo zavádějící porovnávat výkonnost tohoto ukazatele v novém a ve starém režimu.

Podle partnera odpovědného za zakázku toto vysvětlení vyvolává řadu otázek. O nových informacích poskytnutých vedením proto diskutuje s týmem provádějícím zakázku. Domnívá se, že by neuvedení těchto informací v integrované zprávě mohlo ovlivnit rozhodování jejích uživatelů. Má pochybnosti o tom, zda jsou kritéria dostatečně relevantní, když nevyžadují vykazování výkonnosti v této oblasti.

Také tým provádějící zakázku považuje za sporný názor vedení, že by v tomto případě bylo zavádějící porovnávat výkonnost mezi předchozím a aktuálním rokem. Srovnatelnost závisí na konzistentnosti měření, které ale za různých okolností logicky vede k různým výsledkům. Jsou-li ve zprávě uvedeny informace, u nichž bylo měření provedeno v obou letech na stejném základě, a pokud jsou změny v režimu nákupu a řízení bezpečnosti dodavatelského řetězce ve zprávě náležitě vysvětleny, jejím uživatelům to umožní porovnat účinnost nového režimu fungujícího za nových okolností s účinností předchozího režimu, který fungoval za předchozích okolností.

Tým provádějící zakázku si také všiml, že ve zprávě ve vysvětlujících a popisných informacích uvedených titulkem „Co pro zlepšení děláme“ (výňatek B výše) zmínka o zavedení nového režimu v dodavatelském řetězci úplně chybí a místo toho je tam pouze toto: „Aktivně řídíme náš dodavatelský řetězec, ..., k výrobě oděvů využíváme převážně lokální výrobce.“

Partner odpovědný za zakázku došel k závěru, že je ve zvýšené míře potřeba uplatňovat odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Společnost A by totiž mohla být motivována k omezování své srovnatelnosti s jinými společnostmi v sektoru a k vypuštění ukazatele SCLTI a souvisejících srovnávacích a vysvětlujících informací, aby zakryla svou špatnou výkonnost v minulosti. Vzhledem k tomu, že zařadila tuto záležitost mezi oblasti, které je třeba zlepšit, patrně byly výsledky tohoto ukazatele v předchozím roce slabší a pokračovalo to i v běžném roce, alespoň před a během přechodu na nový režim.

Na základě dalších dotazů tým provádějící zakázku zjistil, že vedení měří tento ukazatel již několik let. Interní měření ukazují, že výkonnost v této oblasti se za poslední tři roky prudce zhoršila a že to byl hlavní důvod pro zavedení nového režimu pro dodavatelský řetězec. Partner odpovědný za zakázku tedy dochází k závěru, že kritéria nejsou vhodná, protože bez zveřejnění ukazatele SCLTI a souvisejících srovnávacích informací a bez vysvětlení faktorů, které přispěly ke změně výsledků u daného ukazatele v průběhu roku, nejsou dostatečně relevantní.

Tým provádějící zakázku proto požádal vedení společnosti A, aby změnilo reportingová kritéria tak, aby zahrnovala i ukazatel SCLTI a související srovnávací a vysvětlující informace. Dále chce, aby vedení zkvalitnilo vysvětlující informace ve výše uvedeném úryvku B tak, aby v něm byly jasně popsány změny v režimu dodavatelského řetězce implementované během roku. Rámec integrovaného výkaznictví vyžaduje, aby byla splněna zásada „spojitosti“. Tým provádějící zakázku proto chce, aby použitá kritéria vyžadovala propojení mezi vysvětlujícími a popisnými informacemi v úryvku B a ukazatelem SCLTI a souvisejícími vysvětlujícími a popisnými informacemi ve zprávě.



Tyto požadavky byly schváleny během třístranného jednání mezi partnerem odpovědným za zakázku, vedením společnosti A a osobami pověřenými její správou a řízením. Tým provádějící zakázku se rozhodl provést další postupy, aby získal důkazní informace o informacích nově doplněných do integrované zprávy.

Důkazní informace z testů věcné správnosti

Tým provádějící zakázku hodlá, v souladu s jejím plánem, získat důkazy k informacím ve výše uvedených úryvcích týkajících se zákazníků provedením testů věcné správnosti. Cílem těchto testů je:

- Provést inspekci dokumentace společnosti, např. dokumentů o strategii a zápisů z jednání představenstva, a na základě toho ověřit, zda jsou informace o strategii, obchodním modelu, rizicích a příležitostech uvedené v integrované zprávě v souladu s interní dokumentací společnosti a s tím, co tým ví o jejím podnikání, odvětví, konkurentech a ekonomických podmínkách v místech, kde působí.
- Získat důkazy o následujícím tvrzení společnosti: „Tímto svým obchodním modelem se v zemích, kde působíme, odlišujeme od jiných maloobchodních prodejců na trhu.“ Pokud existují důkazy, které toto tvrzení podporují, rozhodnout, zda je potřeba v integrované zprávě pro lepší srozumitelnost uvést další vysvětlující a popisné informace.
- Posoudit konzistentnost reportingu z hlediska různých typů kapitálu, a pokud se objevují nějaké signály svědčící o rozdílech, zda jsou ve zprávě náležitě vysvětleny. Například:
 - Integrovaná zpráva uvádí, že objem nedobytných pohledávek se snížil. Tým provádějící zakázku si tudíž potvrdí, jestli je to v souladu s účetní závěrkou a s finančními ukazateli uvedenými v integrované zprávě v části „Finanční kapitál“.
 - Tržby za prodané zboží se podle integrované zprávy snížily, a tým provádějící zakázku tudíž hodlá posoudit, jak je to v ní vysvětleno a zda to umožní jejím uživatelům pochopit, proč tržby klesly navzdory nárůstu aktivity na zákaznických účtech a významnému internetovému prodeji. Lze to vysvětlit například změnou prodejního kanálu, jiným profilem zákazníků, jiným nabízeným zbožím nebo přechodem zákazníků ke konkurenci.
 - Tým provádějící zakázku hodlá zjistit, zda oznámené otevření dvou maloobchodních prodejen v Evropě je důsledkem akvizic a prodejů popsaných v účetní závěrce, nebo zda se jedná o nově otevřené obchody.
- Získat důkazy z výsledků průzkumů spokojenosti zákazníků a posoudit, zda jsou reportovány správně a úplně a zda je oprávněné, aby byly zahrnuty do části „Co se našim zákazníkům líbí“. Partner odpovědný za zakázku je skeptický, protože o spokojenosti zákazníků se hovoří v části „Co pro zlepšení děláme“. Navíc se zdá, že informace v této části jsou spíš o tom, „jak by si to vedení přálo“, než o tom, jak to skutečně je.
- Posoudit, jaký důraz se ve zprávě klade na to, co se zákazníkům podle jejich tvrzení líbí, protože to může mít za následek, že obraz ve zprávě je pro její uživatele zavádějící nebo matoucí.
- Pokud jde o odkazy uvedené ve zprávě:
 - posoudit, zda informace, na které se odkazuje, spadají do předmětu ověřovací zakázky;
 - pokud ano, bude nutné na nich provést příslušné ověřovací postupy;



- pokud ne, bude nutné na nich provést příslušné postupy posuzující „ostatní informace“, včetně toho, zda byly tyto ostatní informace odděleny a vymezeny jako informace, které nejsou předmětem ověření, aby se uživatelé zprávy nedomnívali, že se jedná o informace ověřené odborníkem.

Příklad 11: Co odborník posuzuje při ověřování výkazu o výkonnosti služeb veřejného sektoru

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 1, 3, 6, 8, 9)

Modelová situace
Státní zdravotnické zařízení (zdravotnické zařízení A) je ze zákona povinno sestavit výkaz o výkonnosti služeb veřejného sektoru a nechat si ho ověřit odborníkem, a to zakázkou poskytující přiměřenou jistotu. Výkaz (tj. informace o výkonnosti služeb) zahrnuje čtyři typy služeb (mimo jiné například preventivní služby), u každého typu se vykazuje několik ukazatelů, a to v závislosti na přijatých finančních prostředcích a na prioritách státu a daného zdravotnického zařízení. Vykazované ukazatele se týkají cílů v oblasti zdravotnictví stanovených státem. Pro účely tohoto příkladu předpokládáme, že odborník získal pro všechny vykázané ukazatele dostatečné a vhodné důkazní informace, s výjimkou dvou níže uvedených. Povinností zdravotnického zařízení A je monitorovat, vyhodnocovat a reportovat nejen služby jím přímo poskytované, ale také služby, které za toto zařízení poskytují nezávislí poskytovatelé primární zdravotní péče. Jedním z cílů státu v oblasti zdraví je „kvalitnější podpora při odvykání kouření“. Zdravotnické zařízení A hodnotí výkonnost zdravotní péče poskytované jeho jménem nezávislymi poskytovateli primární zdravotní péče podle těchto dvou ukazatelů: • procento pacientů, kteří uvedli, že jsou kuřáci, a kterým jejich poskytovatel primární zdravotní péče v posledních 12 měsících nabídl poradenskou podporu při odvykání kouření; • procento těhotných žen, které uvedly, že jsou kuřáčky, a jimž byla při registraci k těhotenské péči nabídnuta poradenská podpora při odvykání kouření. Zdravotní cíle stanovené státem pro daný rok: • poradenská podpora při odvykání kouření musí být nabídnuta 90 % pacientů v primární péči; • poradenská podpora při odvykání kouření musí být nabídnuta 90 % těhotných žen registrovaných k těhotenské péči. Zdravotnické zařízení A používá pro měření toho, do jaké míry jsou stanovené cíle splněny, následující ratingový systém. „Splněno“ (vedle ukazatele je zelená značka) znamená, že cíl byl splněn nebo překročen. „V podstatě splněno“ (vedle ukazatele je modrá značka) znamená, že ukazatel se pohybuje v rozmezí 0,1 % až 5 % pod cílovou hodnotou. Hodnota těchto dvou ukazatelů v ověřovaném výkazu o výkonnosti služeb veřejného sektoru činí 91 %, resp. 96 %, tj. zdravotnické zařízení A uvádí reportuje u obou ukazatelů „splněno“ (zelená). Vykázané ukazatele vycházejí z informací poskytnutých nezávislymi poskytovateli primární zdravotní péče, mimo jiné rodinnými lékaři, o počtu pacientů, kteří byli u nich na prohlídce nebo se u nich nově registrovali prostřednictvím zdravotnického zařízení A a jsou to kuřáci, a ohledně toho, zda bylo těmto pacientům během vykazovaného období poskytnuto příslušné poradenství. Zdravotnické zařízení A nemá informace poskytované nezávislymi poskytovateli primární zdravotní péče pod svou kontrolou a tyto informace nejsou předmětem ověřovací zakázky prováděné odborníkem.

Aspekty relevantní pro odborníka, když posuzuje splnění předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky

Odborník posoudil, zda je schopen získat důkazní informace pro závěr, že ukazatele týkající se výkonnosti služeb vyjadřují: jen tu poradenskou podporu, která byla pacientům skutečně nabídnuta, veškerou poradenskou podporu, která byla pacientům nabídnuta, a přesné procento pacientů, jimž byla v aktuálním vykazovaném období poradenská podpora nabídnuta (viz odstavec 24(b)(iv) Standardu). Dále odborník posoudil, zda má zdravotnické zařízení A, případně ministerstvo zdravotnictví zavedené procesy a kontroly zajišťující správnost informací poskytovaných nezávislémi poskytovateli primární zdravotní péče (kapitola 6, odstavec 225). Posoudil také to, zda bude schopen získat důkazní informace z externích informačních zdrojů (např. přímo od pacientů), které potvrdí správnost informací, které zdravotnickému zařízení A poskytli nezávislí poskytovatelé primární zdravotní péče.

Vzhledem k tomu, že se jedná o opakující se zakázku, odborník již měl určitá očekávání, pokud jde o tvrzení týkající se správnosti, a věděl, že lze získat důkazní informace z externích zdrojů (např. od pacientů), ale že zavedené procesy nebo kontroly relevantní pro toto tvrzení jsou jen omezené. Došel tudíž k závěru, že nebude schopen získat takové důkazní informace, které by mu u těchto ukazatelů umožnily vyjádřit závěr poskytující přiměřenou jistotu.

Auditorská firma působící ve veřejném sektoru je ze zákona povinná přijmout ověřovací zakázku, jejímž předmětem je subjekt z veřejného sektoru, a to i v případě, že nejsou splněny všechny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky (viz odstavce 122–123). V tomto příkladu musí odborník vyjádřit závěr s výhradou kvůli některým ukazatelům, tj. nikoli kvůli veškerým informacím o výkonnosti služeb, protože zdravotnické zařízení má jen omezenou kontrolu nad informacemi od nezávislých poskytovatelů primární zdravotní péče. Ve zprávě o ověření to odborník může formulovat například takto:

„Některé významné ukazatele výkonnosti zdravotnického zařízení A vycházejí z informací od nezávislých poskytovatelů primární zdravotní péče. Ukazatel týkající se poradenské podpory poskytované při odvykání kouření závisí na informacích od rodinných lékařů, které nejsme schopni nezávisle ověřit. Zdravotnické zařízení A nemá tyto informace pod kontrolou a neexistují žádné praktické postupy, jak posoudit dopady této skutečnosti.

Podle našeho názoru, s výhradou dopadu záležitostí popsaných výše, jsou informace o výkonnosti služeb ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s kritérii použitými pro rok k [datum].“

Odborník na tuto záležitost upozorní vedení zdravotnického zařízení A, osoby pověřené jeho správou a řízením a rovněž ministerstvo zdravotnictví, aby zvážily, jaké zdroje důkazních informací by mohly být v budoucnu zpřístupněny a zda by nebyly k dispozici nějaké jiné legislativní mechanismy poskytující zainteresovaným stranám z veřejného sektoru (jako jsou parlamentní nebo jiné legislativní výbory, výbory pro audit a rizika a další zainteresované strany, včetně široké veřejnosti) rozsáhlejší kompetence v oblasti reportingu.

Odborník se z diskusí dozví, že ministerstvo zdravotnictví v nejbližší budoucnosti upraví své centralizované procesy a systémy tak, aby usnadnilo sběr zdrojových dat, například při konzultacích s pacienty.

Interní audit ministerstva zdravotnictví navíc souhlasí s tím, že ministerstvu potvrdí, že systémy a kontroly fungují správně, protože informace získané od nezávislých poskytovatelů primární zdravotní péče pravidelně audituje.

Jiný odborník, který spolupracuje s ministerstvem zdravotnictví, se zaváže, že provede práce, jimiž ověří, zda vnitřní kontrolní systém ministerstva náležitě funguje, a že pro účely odborníka provádějícího zakázku

pro zdravotnické zařízení A a případně pro účely dalších odborníků provádějících ověřovací zakázku ve zdravotnických zařízeních vydá zprávu o tom, zda se na kontroly na ministerstvu lze spolehnout.

Odborník provádějícího zakázku pro zdravotnické zařízení A vyhodnotí, zda jsou práce provedené odborníkem ministerstva zdravotnictví a interním auditem tohoto ministerstva pro jeho účely adekvátní a zda do budoucna bude díky tomu schopen získat potřebné důkazní informace.

Aspekty relevantní pro odborníka při posuzování materiality



Informace o výkonnosti služeb se týkají čtyř typů služeb a obsahují i několik vzájemně nesouvisejících ukazatelů, které jsou u každého typu služby jiné. Odborník tedy patrně určí materialitu na desagregované úrovni (tj. separátně pro jednotlivé ukazatele u jednotlivých typů služeb). A stejně bude postupovat i u prováděcí materiality (kapitola 8).

Úkolem odborníka není jen navrhnout postupy, jimiž odhalí nesprávnosti, které jsou jednotlivě materiální, ale i postupy odhalující jiné, méně významné nesprávnosti, které by mohly být materiální v souhrnu. Díky tomu, že navrhne postupy k odhalení nesprávností na nižší úrovni významnosti, než je materialita stanovená pro konkrétní ukazatel, zmírní riziko, že kvůli jednotlivě nemateriálním nesprávnostem budou informace o výkonnosti služeb v souhrnu materiálně nesprávné. Odborník obvykle shromažďuje nesprávnosti samostatně pro každý ukazatel a pak posuzuje jejich významnost jak jednotlivě, tak v souhrnu.

Materialita se posuzuje v kontextu kvalitativních i kvantitativních faktorů. Aspekty relevantní pro posuzování materiality jsou uvedeny v příručce v odstavci 310, a to včetně vykazování výkonnosti nějakého ukazatele ve vztahu k plnění stanoveného cíle. To podrobněji vysvětlujeme v následujících dvou odstavcích.

Podle výkazu zdravotnického zařízení A dostalo nabídku poradenské podpory při odvykání kouření 91 % registrovaných pacientů-kuřáků a 96 % těhotných žen-kuřáček. Státem stanovený cíl je v obou případech 90 %.

Pokud by se ukázalo, že výsledky u prvního ukazatele jsou nadhodnocené o dva procentní body, podle ratingu by stanovený cíl nebyl „splněn“, ale jen „v podstatě splněn“ a barevné označení by se změnilo ze zelené na modrou. Za těchto okolností by nesprávnost patrně byla jak kvalitativně, tak kvantitativně materiální. Naopak rozdíl o dva procentní body u ukazatele pro těhotnou ženu-kuřáčku by nic nezměnil na tom, že státem stanovený cíl byl splněn, a proto nemůže být sám o sobě považován za materiální.

Příklad 12: Jak odborník posuzuje vhodnost kritérií pro sestavení kvalitativních a kvantitativních informací o ověřované skutečnosti týkajících se duševního vlastnictví

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 5, 10, 11, odstavce 332–336)

Modelová situace
Společnost Z se specializuje na vývoj chytrých technologií pro domácnost. Většinu svých výrobních a distribučních funkcí outsourcuje a intenzivně se zaměřuje na výzkum a vývoj, prodej patentů a licencování. Jedná se tedy o společnost, ve které hraje nehmotný majetek významnou roli. Společnost již řadu let sestavuje interní zprávu o hodnotě svého nehmotného majetku. Zpráva slouží managementu k tomu, aby zmapoval silné stránky společnosti i její příležitosti, rizika, nejistoty a časové prodlevy spojené s jejími nehmotnými aktivy a aby měl podklady pro svá podnikatelská rozhodnutí a strategii. V posledních letech začala společnost sestavovat i obdobnou externí zprávu, aby akcionářům poskytla informace o svém nehmotném majetku. Pro sestavení zprávy o hodnotě nehmotného majetku společnost používá rámec WICI⁴. Tento rámec obsahuje jen obecné reportingové principy, neposkytuje podrobná pravidla, ale vyžaduje, aby organizace prezentovaly své klíčové ukazatele výkonnosti (KPI) a doplnily je vysvětlením, jak tyto ukazatele měřily. Společnost ve zprávě informuje o těchto typech svého duševního kapitálu: • organizační kapitál (informace o účetní jednotce, jejím organizačním prostředí, firemní kultuře a správě a řízení, o zapojení zaměstnanců, podnikových procesech, inovacích a investicích do výzkumu a vývoje); • lidský kapitál (informace o věku, struktuře, odborné způsobilosti, školení a loajalitě zaměstnanců); • vztahový kapitál (informace o smluvních vztazích a synergiích, imagi a pověsti společnosti). Ve své zprávě společnost vysvětluje, jak se tyto druhy kapitálu podílejí na tvorbě hodnoty. V aktuálním roce si společnost Z chce svou externí zprávu o hodnotě nehmotného majetku nechat prvně ověřit, protože je přesvědčena, že to zvýší důvěru jejích akcionářů ve zprávu. Odborníka pověřila zakázkou poskytující přiměřenou jistotu. Pro účely tohoto příkladu předpokládáme, že odborník se ujistil, že jsou splněny předpoklady podmiňující provedení zakázky a přijal ji. Jeho rozhodnutí je založeno na jeho předběžné znalosti okolností zakázky. Tuto znalost částečně získal díky tomu, že ještě před přijetím zakázky provedl některé ověřovací postupy na vnitřním kontrolním systému společnosti, které se běžně provádějí až ve fázi plánování. Společnost Z má kvalitní reportingový proces a ve všech svých provozovnách uplatňuje jednotnou metodiku a používá stejné systémy. Vykazované klíčové ukazatele výkonnosti jsou výsledkem systematické analýzy, pro kterou platí následující: • společnost ji provádí s použitím striktní metodiky, kterou sama vyvinula pro vlastní interní reporting;

⁴ WICI Intangibles Reporting Framework, verze 1.0

- v některých případech využívá externí firmy zabývající se prováděním průzkumů.

Historické údaje o nehmotných aktivech společnosti se stejně jako její účetní výkaznictví sestavují za dobu tří let. Cílem je ukázat trendy ve vývoji klíčových ukazatelů výkonnosti, nikoli jen výsledky v aktuálním roce. Finanční informace použité pro výpočet klíčových ukazatelů výkonnosti pocházejí z auditorem ověřené účetní závěrky. Tým provádějící ověřovací zakázku má přístup k auditorům a může s nimi diskutovat o jejich práci a výsledcích.

Odborník je momentálně v počáteční fázi procesu plánování a posuzuje, zda jsou kritéria vzhledem k okolnostem zakázky vhodná. Posouzení teď dělá do větší hloubky, než když se před přijetím ověřovací zakázky zabýval tím, zda jsou splněny předpoklady podmiňující její provedení (viz odstavec 41 Standardu). Níže jsou uvedeny úryvky ze zprávy o hodnotě nehmotného majetku, kterou členové týmu provádějícího zakázku v současnosti ověřují. Výňatky se týkají všech tří typů duševního kapitálu.

Organizační kapitál (výňatek)

Inovativní projekty pokračující jako aplikovaný vývoj:

Tento ukazatel vyjadřuje počet inovativních projektů, které byly během roku přesunuty do fáze aplikovaného vývoje, a udává se jako procentuální podíl na počtu zaměstnanců v našem specializovaném týmu Creative Workforce.

Údaje v níže uvedené tabulce naznačují lepší výsledky než v předchozích letech, protože v aktuálním roce formou aplikovaného vývoje pokračuje 12 % projektových inovací. Nicméně tato čísla je třeba posuzovat v kontextu vysoké fluktuace zaměstnanců v aktuálním roce. Ukazatel inovativních produktů je z krátkodobého hlediska sice pozitivní, ale vysoká fluktuace zaměstnanců a následný dopad na schopnost personálně zajistit jednotlivé projekty (viz index flexibility zaměstnanců) mohou ovlivnit schopnost společnosti udržet tuto úroveň i v budoucnu.

Inovativní projekty pokračující formou aplikovaného vývoje			
	2020	2019	2018
Group	2/17 = 12 %	2/23 = 9 %	3/29 = 10 %

Lidský kapitál (výňatek)

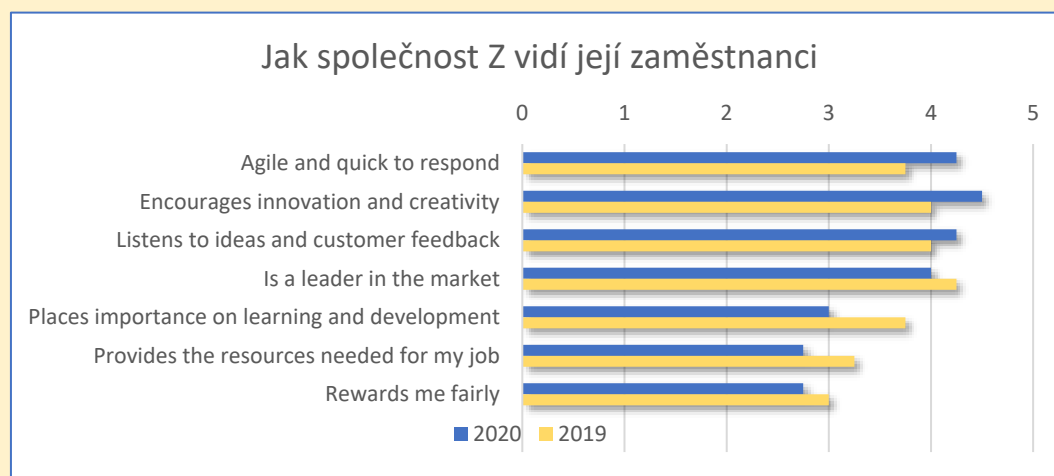
Klíčové ukazatele výkonnosti za rok 2020 potvrzují, že zaměstnanci naší společnosti vykazují vysokou úroveň dosaženého vzdělání, vrcholový management je v porovnání s průměrem v tomto odvětví mladý a ve stále větší míře jsou v něm zastoupeny ženy. Ovšem fluktuace zaměstnanců vzrostla ve všech kategoriích, především kvůli prodeji divize Smart Outdoor, jejíž zisky v posledních letech setrvale klesaly.

I když se v odvětví, ve kterém působíme, relativně vysoká fluktuace zaměstnanců očekává a pro společnost působící v oblasti inovací nemusí nutně představovat výzvu, tato okolnost může nepříznivě ovlivnit naši schopnost posouvat inovativní projekty do další fáze. Získávání talentů a jejich stabilizace je v rychle se měnícím prostředí klíčem k udržení loajality zákazníků a růstu našeho podílu na trhu. Je důležité, abychom se i nadále zaměřovali na nábor

talentovaných a kreativních designérů, inženýrů a techniků, na investice do školení, na oceňování úspěchů našich lidí a na jejich spravedlivé odměňování.

Jak nás vidí naši zaměstnanci:

Tento klíčový ukazatel výkonnosti měří, jak naši zaměstnanci společnost Z vnímají. Hodnocení se provádí na základě seznamu předem stanovených faktorů. Celkové skóre (na stupnici 1–5, kde 1 znamená „vůbec ne“ a 5 znamená „velmi“) představuje průměrné hodnocení pro každý faktor. Průzkum, který je určen pro všechny naše zaměstnance ve všech našich kancelářích a provozovnách, provádí externí firma. Četnost odpovědí zůstává v posledních třech letech konstantní, kolem 70 %.



Legenda:

Rychle reaguje a je pružná

Podporuje inovace a kreativitu

Je otevřená novým myšlenkám a vnímá zpětnou vazbu od zaměstnanců

Je lídrem trhu

Považuje za důležité vzdělávání a rozvoj

Poskytuje mi zdroje, které potřebuji pro svou práci

Spravedlivě mě odměňuje

Jak personálně zajišťujeme jednotlivé projekty:

Index flexibility zaměstnanců měří procentuální podíl naší pracovní síly, kterou lze snadno v zájmu uspokojení poptávky našich klientů nasadit do projektů realizovaných více než jednou divizí (osvětlení, zabezpečení, domácnost) nebo do různých fází projektového procesu (návrh, technická specifikace, konstrukce), resp. do obou typů projektů.

Naši zaměstnanci, kteří se podílejí na různých fázích projektového procesu, od návrhu přes technickou specifikaci až po konstrukci, a na různých produktech, jsou průběžně hodnoceni a ti, kteří jsou úspěšní, jsou zařazeni do kategorie „flexibilní“. V aktuálním roce se však potvrdil nepříznivý trend a index flexibility vykázal oproti roku 2019 prudký pokles. To je z velké části způsobeno vysokou fluktuací zaměstnanců v roce 2020, která má vliv jak na počet zaměstnanců v kategorii „flexibilní“, tak na možnost poskytovat praktické školení zaměstnancům mimo jejich „mateřskou“ divizi.

Index flexibility zaměstnanců			
	2020	2019	2018
	29 %	56 %	62 %

Vztahový kapitál (výňatek)**Koncentrace našich tržeb:**

Index koncentrace tržeb vyjadřuje podíl deseti nejvýznamnějších zákazníků na tržbách společnosti Z, a to jako procento jejich celkových tržeb. Čím nižší procentuální podíl je, tím lépe, protože to znamená, že společnost má širokou zákaznickou základnu a není příliš závislá na jednom odběrateli. Výsledky uvedené v tabulce níže dokládají, že struktura našich zákazníků je optimální, zejména s ohledem na skutečnost, že vstup na trh, kde působíme, nevyžaduje velké počáteční náklady, působí na něm mnoho konkurentů nabízejících široký sortiment produktů a informovanost spotřebitelů je malá.

K největší meziroční změně u ukazatele koncentrace tržeb došlo na trhu bezpečnostních systémů. Svědčí to o tom, že lidé kladou na zabezpečení svých domovů větší důraz než dříve.

Nejmenší změna nastala na trhu domácích spotřebičů, svou roli zde sehrály jednak náklady a jednak malá informovanost spotřebitelů.

Index koncentrace tržeb			
	2019	2018	2017
Osvětlovací a ozvučovací systémy	49,5 %	55,5 %	67 %
Bezpečnostní systémy	52,1 %	68,3 %	71 %
Domácí spotřebiče	29,8 %	33,8 %	34 %

Posouzení vhodnosti a dostupnosti kritérií

Partner odpovědný za zakázku si poznamenal řadu otázek a aspektů, které je třeba projednat s týmem provádějícím zakázku a v případě potřeby také s týmem společnosti Z, který sestavil zprávu o hodnotě jejího nehmotného majetku.

Obecné otázky týkající se metodiky společnosti Z (kritéria)

- Specifikuje metodika používaná společností Z, jak vybrat klíčové ukazatele výkonnosti, o kterých bude zpráva reportovat? (kapitola 6) Jsou KPI uvedené ve zprávě skutečně těmi nejdůležitějšími ukazateli pro rozhodování společnosti? Patrně se jedná o stejné ukazatele, které budou zajímat i akcionáře při jejich rozhodování o tom, jak společnost prostřednictvím svého duševního kapitálu vytváří hodnotu (relevantnost).



- Specifikuje metodika používaná společností Z, které faktory je třeba posuzovat společně a jakým způsobem, jestliže k tvorbě hodnoty přispívá několik faktorů, které mohou být kvalitativně materiální, když budou posuzovány v souhrnu? Pro uživatele zprávy to může být relevantní například v souvislosti s takovými záležitostmi, jako je rychlost komerčního využití patentů s ohledem na fluktuaci zaměstnanců jednotlivých divizí.
- Specifikuje metodika používaná společností Z, na jaké úrovni klíčové ukazatele výkonnosti posuzovat? Například zda je nutné společně posuzovat několik různých KPI, abychom získali úplný obraz nebo „systémový model“ faktorů souvisejících s duševním kapitálem, které ovlivňují tvorbu hodnoty? Například:
 - Pokud jde o vztahy se zákazníky, některé metodiky (kritéria) vyžadují, aby zpráva o hodnotě nehmotného majetku obsahovala klíčové ukazatele výkonnosti pro všechny následující oblasti: spokojenost zákazníků, věrnost zákazníků, reklamace a žaloby, a aby tyto oblasti byly ve zprávě posuzovány a komentovány holisticky, tj. jako jeden celek.
 - Pokud jde o informace o produktových inovacích, některá kritéria vyžadují klíčové ukazatele výkonnosti nejen u nových patentů, ale také pro následující položky: všechny aktivní patenty, všechny přihlášené patenty, inovací, které již přešly do fáze vývoje prototypu a testování, dostupné technické zdroje a školení a časová prodleva mezi inovací, registrací patentu a generováním tržeb, to vše doplněné komentářem, který koherentním způsobem propojuje různé klíčové ukazatele výkonnosti.

Specifikuje metodika, že způsob prezentace ukazatele i komentář k němu by se měl zaměřovat nejen na minulé, resp. současné výsledky ukazatele, ale měl by také posuzovat pravděpodobný dopad na udržitelnou tvorbu hodnoty v budoucnosti? Rámec WICI to vyžaduje. Jak to společnost Z ve svých kritériích zajistila (úplnost)?

- Je metodika používaná společností Z zárukou přiměřeně konzistentního měření nebo hodnocení a minimalizuje nutnost uplatňovat subjektivní úsudek nebo osobní názor? To platí pro obě následující oblasti:
 - historické informace a určení jejich pravděpodobného budoucího dopadu;
 - numerický výpočet klíčového ukazatele výkonnosti a jeho vykázání a narativní informace ve zprávě (spolehlivost)?
- Obsahuje metodika používaná společností Z kritéria pro vysvětlující a popisné informace, které je třeba ve zprávě uvést, i kritéria pro kvantitativní ukazatele? Kritéria pro vysvětlující a popisné informace bývají zvláště důležitá u kvalitativních informací – například bude patrně důležité ve zprávě popsat, s jakou přesností byly informace o ověřované skutečnosti změřeny a jaká inherentní nejistota měření je s nimi spojena.
- Vysvětluje metodika používaná společností Z jasně:
 - co má být ve zprávě o hodnotě nehmotného majetku uvedeno?
 - jak to má být vykázáno a okomentováno, aby byl obraz majetku společnosti prezentován realisticky (tj. jak ho chápe management), tj. aby nebyl přikrašlován a prezentován neobjektivně (předpojatě),

aby výsledné informace o ověřované skutečnosti nebyly neobjektivní (předpojaté) při výběru reportingových témat, při určování předpokladů nebo ve způsobu vykazání (neutralita (nestrannost))?

- Obsahuje metodika používaná společností Z kritéria týkající se toho, jak by měla být zpráva o hodnotě nehmotného majetku sestavena, aby byla pro uživatele srozumitelná? Specifikuje metodika například následující?
 - Jak by ve zprávě měly být vysvětleny a popsány změny okolností nebo změny ve způsobu oceňování nehmotných aktiv, aby uživatelé rozuměli tomu, jaký to má na zprávu dopad?
 - Za jaké časové období by měly být jednotlivé klíčové ukazatele výkonnosti sestaveny, aby uživatelé zprávy měli možnost posoudit výkonnost v kontextu trendů (srozumitelnost)?

Konkrétní otázky partnera odpovědného za zakázku, jimiž se bude tým provádějící zakázku zabývat při prověřování výňatky ze zprávy o hodnotě nehmotného majetku



Výňatek týkající se organizačního kapitálu:

1. Z východiska pro sestavení zprávy, které je v ní popsáno, není jasné, jaké projekty jsou klasifikovány jako „inovativní projekty“. Jak jsou v kritériích definovány? Existuje například časový limit pro to, jak dlouho je možné projekt považovat za „inovativní“? Tyto informace potřebujeme, abychom mohli získat důkazy o výpočtu KPI.
2. Stanoví kritéria, jak se pro účely KPI určuje počet zaměstnanců? Je to průměr za rok nebo počet na konci roku? Zahrnuje údaj všechny zaměstnance na plný úvazek, na částečný úvazek a dočasné zaměstnance v týmu Creative Workforce, nebo jsou poslední dvě kategorie pro výpočet převedeny na ekvivalenty plného úvazku?
3. Důkazy je nutné získat také o narativních informacích, které propojují několik KPI ve zprávě o hodnotě nehmotného majetku. Musí být to, co kritéria říkají, ve zprávě uvedeno?

Výňatek týkající se lidského kapitálu:

1. Specifikuj kritéria, co se považuje za „vysokou úroveň vzdělání“ a co je „vrcholový management“?
2. Specifikuj kritéria, jak se určuje průměr pro dané odvětví?
3. Narativní informace obsahují některá dost zásadní subjektivní prohlášení. Co říkají kritéria o tom, jak tato prohlášení vznikla (např. odkazem na jaký zdroj)? Pokud se na zdroj těchto prohlášení kritéria nevztahují, bude obtížné získat důkazy. Možná budeme muset projednat s vedením, zda může upravit prohlášení tak, aby byla v souladu s kritérii stanovenými v metodice. Nesjpíš například nebude možné na základě důkazů ověřit, zda vysoká fluktuace zaměstnanců představuje pro společnost působící v oblasti inovací problém. Možná dá vedení přednost tomu, že přesune prohlášení tohoto druhu do jiné části zprávy, kterou neověřujeme.

Výňatek týkající se vztahového kapitálu:

1. Specifikuj kritéria, zda tržby jsou ty z auditorem ověřených finančních informacích za stejné období, za které je sestavena zpráva o hodnotě nehmotného majetku, nebo zda jsou z nějakého jiného zdroje, případně se týkají jiného období? Odrážejí hodnotu, nebo objem prodeje? Jedná se o hrubé tržby, nebo o tržby snížené o rabaty, slevy a vratky? Jsou čísel i jmenovatel vypočítány na stejném základě?

2. Vyžadují kritéria uvedení zdroje, ze kterého narativní prohlášení čerpají? Z jakého zdroje například pochází informace, že společnost působí na trhu s nízkými vstupními náklady a že povědomí tuzemských spotřebitelů o chytrých technologiích je nízké? I zde jsou relevantní podobné úvahy jako ty uvedené v otázce 3 v části o lidském kapitálu.
3. Pro některé z narativních informací společnost určitě žádná kritéria nemá, takže je nemůžeme ověřit. Musíme si promluvit s vedením, aby takové informace buď upravilo, nebo odstranilo. Například není možné získat žádné důkazy o tom, že lidé kladou větší důraz na bezpečnost svých domovů než dříve.

Obecná poznámka k dostupnosti kritérií

Klíčové ukazatele výkonnosti jsou ve zprávě o hodnotě nehmotného majetku společnosti Z doplněny přiměřeně jasným vysvětlením toho, jak byly tyto ukazatele měřeny (určitý prostor pro podrobnější vysvětlení tam ale je, viz výše). Nicméně uživatelům nemusí být úplně jasné, kde mají kritéria k dispozici (tedy že toto vysvětlení je popisem kritérií), resp. není zřejmé, zda nebyla použita i jiná kritéria než jen ta uvedená v tomto vysvětlení.

Jsou-li to ta jediná kritéria, bude užitečné je identifikovat, aby byl závěr „Podle našeho názoru je zpráva o hodnotě nehmotného majetku za rok x, uvedená na stranách y až yy, ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s kritérii“ pro uživatele srozumitelný, tj. aby věděli, na co zpráva odkazuje, když říká „kritéria“. Stačí, když se u každého klíčového ukazatele výkonnosti doplní nad příslušný odstavec nadpis, třeba: „Kritéria použitá k sestavení a reportování níže uvedených informací“.

Příklad 13: Co odborník posuzuje při získávání důkazů, mimo jiné pro informace, které autor EER zprávy čerpal z externích informačních zdrojů a z více míst

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole 8, odstavce 273–277)

Modelová situace

Velký výrobce čokolády zadal ověřovací zakázku – chce ověřit podíl kakaa, které během roku nakoupil z udržitelných zdrojů. Při sestavování informací o ověřované skutečnosti vycházel z informací od družstev (externí informační zdroje) sdružujících farmáře v jednotlivých lokalitách, kde kakao roste.

Družstvo A má zavedené sofistikované, dobře řízené procesy a systémy. Úzce spolupracuje s místními farmáři a poskytuje jim pravidelně školení a poradenskou podporu zaměřující se na zkvalitnění zemědělských metod. Pravidelně sleduje používané zemědělské postupy a monitoruje očekávané výnosy pomocí technologie dronů a GPS, mapujících hustotu výsadby v rozsáhlé oblasti.

Kakaové lusky dodané farmáři družstvo váží na pravidelně kalibrovaných vahách a hmotnost zadává přímo do počítačového systému podle jednotlivých farmářů, které má v systému předem založené. Údaje jsou kontrolovány manažerem z družstva, který si je potvrzuje přímo s farmářem, a jsou schvalovány v systému pomocí jedinečného identifikátoru. Schválení manažerem spustí automatickou výzvu k provedení platby, kterou zpracuje administrativní oddělení. Platí se prostřednictvím služby BACS přímo na bankovní účty farmářů do tří dnů od dodání kakaa. Výrobce čokolády má přímý přístup k některým informacím v systému družstva A, včetně historie nákupů, a k celkovým objednávkám kakaa realizovaným družstvem v daném období, a to jednak z udržitelných zdrojů a jednak ze zdrojů neklasifikovaných jako udržitelné (ale bez podrobností o dalších zákaznících). Žádné papírové záznamy neexistují.

Družstvo B působí v jiné lokalitě a bylo založeno teprve nedávno. Má zavedené pouze jednoduché procesy pro monitorování farem a pro sestavení informací o ověřované skutečnosti. Před zahájením spolupráce s farmářem zástupce družstva navštíví jeho farmu, aby ji schválil jako „udržitelnou“. Nicméně schválení je založeno jen na prohlášení farmáře. Kakao dodané do družstva se zváží a hmotnost se запиše do papírového formuláře (ve dvou vyhotoveních). Částku pro farmáře počítá osoba vážící lusky tak, že hmotnost vynásobí smluvní cenou. Jakmile jsou všechny dodávky pro daný den zváženy, tatáž osoba odpočítá správnou částku v místní měně a předá ji přímo farmáři, který podepíše papírový formulář jako potvrzení, že dodávka byla zaplacená. Družstvo si ponechá jednu kopii formuláře a druhá kopie je pro farmáře. Neexistuje žádný počítačový systém. Na konci účetního období pracovník administrativy vypíše údaje z papírových formulářů a „ručně“ z nich sestaví zprávu, která je faxem odeslána výrobci čokolády k evidenci.

V následujících tabulkách v levém sloupci uvádíme faktory, které odborník posuzuje při získávání důkazních informací (text z příručky, viz odstavce 273–276, kapitola 8). V pravém sloupci k tomu uvádíme konkrétní příklady toho, co odborník zohledňuje, když plánuje, jak bude shromažďovat důkazní informace o kakau z udržitelných zdrojů, a když je shromažďuje.

A. Jaká jsou rizika a jaké informace budu potřebovat?	
Co se mohlo pokazit při měření či hodnocení EER informací, resp. při jejich vykázání a vysvětlení/popisu v EER zprávě (tj. „typ nesprávnosti“)? Podrobněji k používání tvrzení viz též kapitola 7 příručky.	Příklady toho, co se mohlo pokazit, můžeme najít v celém dodavatelském řetězci, mimo jiné:   - Farmáři nepoužívají udržitelné zemědělské postupy, ale snaží se krátkodobě maximalizovat výnos, aby měli vyšší zisky, nebo zabírají deštný prales, aby rozšířili obdělávanou půdu (není udržitelné). - Farmáři za kakao nedostávají od družstva spravedlivou cenu, jak to vyžadují kritéria pro produkty z „udržitelných zdrojů“. - Družstva farmářům poskytují hnojiva ke zvýšení výnosu. Hnojiva mohou kontaminovat vodní toky (není udržitelné). - Družstva nevedou dostatečné záznamy o kakau z udržitelných zdrojů nebo záznamy falšují, aby si mohla účtovat vyšší cenu za kakao z udržitelných zdrojů, které je dražší (např. pro doložení udržitelnosti zdroje použijí záběry z dronů z farem v jiné lokalitě). - Výrobce čokolády nemá zavedené postupy zajišťující oddělení informací o kakau zakoupeném z různých zdrojů nebo má tendenci nadhodnocovat podíl kakaa pěstovaného udržitelným způsobem, aby vypadal lépe než jeho konkurenti nebo aby „udělal dojem“ na konkrétní trh.
Co může být příčinou určitého typu potenciální nesprávnosti, tj. co může být zdrojem daného typu rizika materiální nesprávnosti?	Údaj o množství kakaa z udržitelných zdrojů může být nesprávný např. z těchto příčin:  - motivace k uvedení nesprávných informací spolu s příležitostí to dělat (např. kvůli nedostatečnému oddělení pravomocí nebo nedostatečné kontrole); - lidská chyba při ručním záznamu; - neoprávněný přístup k počítačovým systémům nebo aplikacím; - chyby v logice počítačového zpracování.

Jak účetní jednotka – s ohledem na možné příčiny určitého typu materiální nesprávnosti – řídí a zmírňuje související riziko ve svých EER informacích? Například jaké struktury, systémy, procesy a kontroly zavedla pro prevenci, odhalování a nápravu nesprávností s ohledem na jejich příčiny?	Výrobce čokolády může mít např.: • dohodu s družstvem, že družstvo bude vykonávat správu a dohled nad farmáři, pravidelně navštěvovat farmy, kontrolovat, zda jsou vykázané výnosy na farmáře přiměřené, a že bude mít systémy a procesy pro zaznamenávání zdroje, odkud kakao pochází, jeho hmotnosti a částek vyplacených farmářům; • smluvní „právo na audit“, které občas uplatní a provede ve družstvech a farmách vlastní kontrolu; • zavedené vlastní systémy a procesy, díky nimž si u každého nákupu zaznamená název družstva, hmotnost zakoupeného kakaa a to, zda pochází z udržitelného, nebo neudržitelného zdroje. Systém může být navíc propojen s výstupem jeho finančních systémů, které u každého nákupu zaznamenávají náklady na prodej a věřitele. 
Má účetní jednotka funkci interního auditu? A pokud ano, jaké práce interní audit provedl na informacích o ověřované skutečnosti a jaká jsou jeho zjištění? Jak práce interního auditu ovlivní vyhodnocení rizik prováděné odborníkem?	Výrobce čokolády může mít interní audit, který kontroluje informace o ověřované skutečnosti přímo u výrobce nebo v rámci dodavatelského řetězce. 
Ví vedení o nějakých existujících, potenciálních nebo údajných záměrných nesprávnostech či o nesouladu s právními předpisy, které by mohly ovlivnit vyhodnocení rizika?	Pokud je například na kakaových farmách využívána dětská práce, nebudou splňovat podmínky pro udržitelný zdroj. Odborník může také posoudit procesy, které vedení zavedlo, aby bylo schopné na tuto otázku odpovědět. 

Jak přesné, podrobné a rozsáhlé důkazní informace budou potřeba pro danou konkrétní zakázku a konkrétní rozhodování odborníka? Například pokud lze EER informace přesně měřit nebo hodnotit, bude pravděpodobně třeba, aby důkazní informace byly přesnější, než když jsou EER informace výsledkem odhadu a je s nimi spojena větší nejistota.	Vzhledem k tomu, že množství kakaa dodávané farmáři se dá dostatečně přesně změřit a nepodléhá významnému odhadu ani nejistotě, lze očekávat, že budou k dispozici podrobné důkazní informace, u kterých nebudou potřeba žádné odhady. Avšak to, zda jsou zemědělské postupy „udržitelné“, a zda uvedené množství tedy skutečně pochází „z udržitelných zdrojů“, může být předmětem nejistoty.  
Týkají se důkazní informace účetní jednotky působící na jednom místě, nebo jednotky, která má provozy v několika lokalitách, případně celého dodavatelského řetězce (dodavatelé, odběratelé nebo obojí)?	U tohoto příkladu odborník posuzuje dodavatelský řetězec výrobce čokolády a jeho systémy a procesy. 

B. Jaké důkazní informace mám k dispozici?	
• Mají důkazní informace digitální, písemnou, nebo ústní podobu? • Vztahují se k určitému okamžiku, nebo k určitému období? • Pocházejí z externího informačního zdroje, nebo byly vytvořené interně? • Jsou systematicky evidované v účetních knihách a záznamech účetní jednotky? • Souvisí s fungováním kontrol? Jsou hmotné povahy? A jak jsou spolehlivé? Pokud se informace o ověřované skutečnosti týkají dodavatelského řetězce (dodavatelé, odběratelé nebo obojí), bude odborník schopen získat o nich dostatečné a vhodné důkazní informace? Jak relevantní a spolehlivé musí důkazní informace být? Budou důkazní informace z dostupných zdrojů dostatečně relevantní a spolehlivé? Pokud ne, existují jiné zdroje důkazních informací? Lze provést nějaký další postup?	U tohoto příkladu odborník posuzuje mimo jiné:  • U družstva A: protože nejsou k dispozici žádné tištěné důkazní informace, odborník posoudí, jaké důkazy by bylo možné získat testováním příslušných vnitřních kontrol (za předpokladu, že může provádět postupy přímo v družstvu A). Další možností je zjistit, zda výrobce čokolády: ○ uplatnil své „právo na audit“ a provedl vlastní testování ve družstvech a na farmách, resp. zda k tomu využil svůj interní audit; ○ získal zprávu servisní organizace o procesech a vnitřních kontrolách družstva A. • U družstva A: odborník si může jako další zdroj důkazních informací vyžádat od družstva záběry z dronu nebo použít vlastní dronovou technologii (k tomu může využít svého experta), zkontrolovat průměrný hektarový výnos podle dostupné literatury a na základě toho posoudit, zda je vykázané množství kakaa z udržitelných zdrojů přiměřené. • U družstva B: papírové záznamy samy o sobě patrně nebudou dostatečné. Neexistence rozdělení pravomocí (stejná osoba váží lusky, zaznamenává hmotnost a platí farmářům) dává příležitost k podvodům. Odborník bude pravděpodobně považovat za nutné získat důkazy z několika různých zdrojů, včetně své osobní návštěvy. Ta mu umožní sledovat postupy prováděné pracovníky družstva, otestovat papírové záznamy a v případě potřeby  promluvit s pracovníky družstva a farmáři nebo navštívit farmy, aby si potvrdil informace, které dostal.

C. Jak mám navrhnout a provést postupy, abych získal dostatečné a vhodné důkazní informace?	
Čeho se postupem dosáhne? Poskytne například důkaz o tom, zda došlo k události ovlivňující informace o ověřované skutečnosti nebo zda jsou informace o ověřované skutečnosti úplné? Účel postupu má vliv na „směr“ jeho provádění, tj. zda se postupuje <u>od</u> EER informací k jinému zdroji (ověření toho, zda se událost stala), nebo od jiného zdroje k EER informacím (ověření toho, zda jsou informace úplné).	Pokud odborník potřebuje důkazy o přiměřenosti reportovaného výnosu kaka, bude patrně stačit, když použije drony a údaje o průměrných výnosech. Pokud ale potřebuje důkazy o zemědělských postupech, např. o tom, zda farmáři používají pesticidy nebo hnojiva a jak hospodaří s vodou, stačit to nebude. A už vůbec žádné důkazy nezíská o tom, zda je farmářům placena spravedlivá cena. Na to bude muset navrhnout jiné postupy. 
Je pro navrhování nebo provádění postupu důležité riziko agregace a prováděcí materialita (viz odstavce 279–287 příručky)?	Jestliže dodavatelský řetězec výrobce čokolády zahrnuje vícero lokalit, farmářů a družstev, odborník pravděpodobně posoudí agregační riziko jako vysoké. A nastaví tudíž prováděcí materialitu na nízkou úroveň. 
Jaké množství důkazních informací je třeba získat a ze kterých zdrojů? Pokud je například vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti vysoké nebo pokud každý dostupný zdroj poskytuje sám o sobě pouze některé důkazní informace, které nejsou dostatečné, odborník bude patrně muset získat víc důkazních informací, než když je vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti nízké, resp. se bude snažit získat důkazní informace z více než jednoho dostupného zdroje.	Jestliže odborník otestoval vnitřní kontroly v družstvu A v předchozím období, žádné nedostatky nezjistil a v meziobdobí nedošlo k žádným změnám, patrně vyhodnotí riziko materiální nesprávnosti jako nízké. A nejspíš dojde k závěru, že budou stačit jen analytické postupy, aby si udělal vlastní představu, porovnal ji s vykazovanými informacemi a získal vysvětlení případných významných rozdílů. Pokud jde o družstvo B, u něj budou patrně nutné rozsáhlejší důkazní informace, aby se ošetřilo vyšší riziko materiální nesprávnosti, včetně testů detailních údajů. 
Jaký je charakter, načasování a rozsah postupů a jaký vliv to bude mít na zdroje, které budou potřeba pro tým provádějící zakázku? Je např. potřeba angažovat experty odborníka?	Pokud výrobce dostává dodávky z několika lokalit, jako je tomu v tomto příkladu, může odborník spolupracovat s kolegy působícími v daném místě nebo zapojit experty či využít práci interního auditu. 

D. Jsou získané důkazní informace dostatečné a vhodné?	
Podařilo se získat důkazní informace, které odborník získat chtěl?	Pokud by například družstvo B ztratilo složku svých papírových záznamů a nebyly by k dispozici žádné další důkazy, které by doložily objem kakaa z udržitelných zdrojů uváděný výrobcem čokolády, představovalo by to omezení rozsahu práce odborníka. Ten by musel v souladu s odstavcem 66 Standardu zvážit, jaké důsledky to má pro jeho závěr ve zprávě o ověření. 
Objevily se nějaké nové informace, které neodpovídají tomu, co odborník očekával, nebo které jsou v rozporu s jinými získanými důkazními informacemi, resp. s nimi nejsou v souladu? Pokud ano, byla s ohledem na nové informace přehodnocena vhodnost plánovaných postupů? Posoudil odborník důkazy získané z různých zdrojů objektivním (nepředpojatým) způsobem?	Družstvo A například tvrdí, že vyšší výnosy jsou způsobeny lepšími zemědělskými postupy. Nicméně odborník zjistil, že nedávno proběhly protesty proti kácení deštných pralesů kvůli pěstování kakaa. Podívá se tedy na to, zda by vyšší výnosy nemohly být důsledkem toho, že zemědělství zasahuje i do okrajů deštných pralesů. 
Je potřeba víc důkazních informací? Jak je získat?	Odborník se patrně zeptá managementu výrobce čokolády nebo družstev, zda a jak monitorují, jestli zemědělská půda nezabírá deštné pralesy. 
Přezkoumal odborník řádně všechny případy, kdy bylo obtížné uplatnit odborný úsudek? Zkonzultoval náležitě v případě potřeby obtížné nebo sporné záležitosti?	Odborník při rešerších médií najde informace z renomovaného zdroje, že během aktuálního období byla půda na okrajích deštných pralesů vykácena, aby se zvětšila plocha pro pěstování kakaa. Vedení může namítnout, že to není materiální, protože se to týká pouze jedné farmy, a tudíž jen malé části kakaa z udržitelných zdrojů. Odborník musí uplatnit svůj odborný úsudek a bude pravděpodobně chtít záležitost s někým zkonzultovat. 

Posoudil odborník vliv neopravených nesprávností na informace o ověřované skutečnosti, a to jednotlivě i v souhrnu, kvantitativně i kvalitativně? Podrobnější informace o materialitě nesprávností viz kapitola 9 a v souvislosti s kvalitativními a prognostickými informacemi rovněž viz kapitoly 10 a 11.	Odborník patrně usoudí, že i když je zásah do deštného pralesa kvantitativně nemateriální, je pro předpokládané uživatele zprávy o ověření kvalitativně materiální, a pokud vedení neupraví nesprávnou částku, pravděpodobně to ovlivní jeho závěr.
Není-li důkazní informace možné dostatečně ověřit, je rozpětí, ze kterého byly informace uvedené v EER zprávě vybrány, vhodné?	Jak je uvedeno výše, u tohoto příkladu není potřeba dělat odhady kvantitativních informací, protože je možné je změřit s takovou přesností, jakou kritéria vyžadují. Vysoká nejistota je ale spojená s tím, zda je kakao skutečně produkováno udržitelným způsobem. A tuto nejistotu je nutné vysvětlit a popsat v informacích o ověřované skutečnosti. 
K jakým událostem došlo po skončení období, za které je EER zpráva sestavena? Mají nějaký dopad na ověřovací zakázku?	Pokud po skončení období došlo například k rozsáhlému kácení deštného pralesa farmáři patřícími k družstvům dodávajícím kakao výrobci čokolády, odborník bude muset posoudit, jaké to má dopady na zakázku a na jeho závěr vyjádřený ve zprávě o ověření. 

Příklad 14: Kvalitativní informace, které nejsou výsledkem aplikace vhodných kritérií, resp. jsou výsledkem nesprávné aplikace kritérií, a jak odborník posuzuje „ostatní informace“

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 5 a 10)

Modelová situace

Odborník ověřuje EER zprávu jedné společnosti a právě shromažďuje důkazy pro informace o jejich personálních postupech, které v této zprávě popsala. Jde jednak o kvalitativní informace, včetně následujícího odstavce, a jednak o kvantitativní údaje o mzdě podle pohlaví a o struktuře jednotlivých kategorií zaměstnanců podle pohlaví a etnického původu.

Maximální důraz klademe na spravedlivý a rovný přístup. V každém aspektu naší činnosti se snažíme prosazovat kulturu inkluзивity a podporovat osobní úspěchy našich zaměstnanců na všech úrovních. Při náboru, rozvoji a školení našich lidí uplatňujeme nejlepší praxi a díky tomu můžeme rozmanité místní komunity poskytovat férové a rovnocenné služby. Naším cílem je být vzorem excellence.

Odborník došel k závěru, že jsou dvě možnosti:

- Použitá kritéria buď nejsou vhodná, protože výsledkem jejich uplatnění nejsou informace o ověřované skutečnosti, které jsou spolehlivé, neutrální (nestranné) a srozumitelné, což autorovi EER zprávy umožňuje je dále rozpracovat; nebo



Použitá kritéria sice vhodná jsou, ale nebyla náležitě uplatněna, tj. informace o ověřované skutečnosti nebyly sestaveny v souladu s těmito kritérii a autor EER zprávy musí tyto informace revidovat (protože pokud informace nejsou sestaveny v souladu s kritérii, jedná se o nesprávnost). Jestliže autor EER zprávy nesouhlasí s tím, že informace upraví nebo že je z EER zprávy odstraní, odborník bude muset posoudit materialitu této nesprávnosti a rovněž materialitu ostatních zjištěných nesprávností a jejich dopad na jeho závěr, který k EER zprávě vyjádří. Odborník projednal záležitost s autorem EER zprávy a ten se rozhodl kritéria dále rozpracovat. Následně odstavec přeformuloval takto:

Revidovaný odstavec

Naše správní rada a náš interní právní tým provádějí minimálně jednou ročně revizi našich zásad v oblasti lidských zdrojů a promítají do nich změny zákonů týkajících se lidských práv i pracovněprávní legislativy. Během aktuálního období jsme dodržovali zásady pro nábor a školení našich zaměstnanců na všech úrovních. Sledujeme účast na povinných interních školení a zaměstnance přidělujeme k poskytování služeb podle oblastí jejich specializace.

Během aktuálního období jsme místní komunitě poskytovali následující služby... Spolupracujeme s nezávislým subjektem, který pro nás mezi zdejšími obyvateli čtvrtletně provádí průzkum jejich spokojenosti. Cílem je získat zpětnou vazbu o jejich názorech na naše služby a na práci našich zaměstnanců pracujících „v první linii“. Jako „vynikající“ vyhodnotilo naše služby i práci našich zaměstnanců v posledních x průzkumech x % respondentů.

Další podrobnosti o tom, jak jsou průzkumy navrženy a prováděny, a jejich nejnovější výsledky naleznete na straně x.

Stále se sice jedná převážně o kvalitativní informace, nicméně odborník došel k závěru, že tento odstavec již obsahuje i faktická tvrzení, pro která bude schopen získat nějaké důkazy. Jako zdroje důkazů může použít např.:



- zápisy z jednání správní rady a právního týmu;
- doklad o aktualizacích příručky personálních zásad;
- zápisy z pohovorů se zájemci o zaměstnání a dokumentaci přijatých rozhodnutí;
- doklady o obsahu školení, prezenční listiny a doklady o tom, jak byly řešeny případy zaměstnanců, kteří se povinného školení nezúčastnili;
- důkazy o tom, že zaměstnanci jsou přidělováni na ty služby, pro které byli vyškoleni, a že uvedené služby byly poskytovány po celé období;
- doklady o průzkumech provedených nezávislým subjektem: otázky průzkumu, způsob výběru respondentů, jak byly jejich odpovědi shromážděny, utříděny a reportovány, zda je rating uvedený ve zprávě v souladu s výsledky průzkumu a zda byly ve zprávě náležitě vysvětleny a popsány použité metody a inherentní nejistoty s průzkumem spojené.

Pro účely tohoto příkladu předpokládáme, že autor EER zprávy by v ní přesto chtěl nechat některé subjektivní informace použité v původním odstavci, protože má pocit, že vypovídají o kvalitě etické atmosféry nastavené vedením („tone at the top“) a o étosu společnosti. Odborník prodiskutuje s autorem EER zprávy způsoby, jak toho lze dosáhnout. Autor EER zprávy má následující nápady:

- doplnit do EER zprávy úvodní pasáž, která bude obsahovat tyto informace, ale nebude předmětem ověření;
- doplnit do EER zprávy několik citací a prohlášení v barevných rámečcích a obrázky, které budou reflektovat etickou atmosféru ve společnosti.

Podle odborníka jsou obě navrhovaná řešení vhodná, pokud bude uživatelům EER zprávy zřejmé, že:

- ani úvodní pasáž ani barevné rámečky a obrázky nejsou předmětem ověření, a proto se na ně nevztahuje závěr ve zprávě o ověření ;
- úvodní pasáž a barevné rámečky a obrázky jakožto „ostatní informace“ nejsou v rozporu s informacemi, které podléhají ověření, včetně revidovaných narativních odstavců uvedených výše.



Níže uvádíme návrh finálního znění odstavců, které odborník obdržel. Zvýraznil si konkrétní část textu, kterou ověřuje, a vedle textu si dělá poznámky o provedené práci. Podobný přístup hodlá uplatnit i u zbytku textu (momentálně nezvýrazněného). Udělal si také poznámky k „ostatním informacím“, které jsou v tmavě modrém rámečku, jak při formulování zprávy o ověření odlišit informace, které jsou předmětem ověření, od těch ostatních.



Jako předseda správní rady a generální ředitel jsem hrdý, že mohu prohlásit: „Maximální důraz klademe na spravedlivý a rovný přístup. V každém aspektu naší činnosti se snažíme prosazovat kulturu inkluзивity a podporovat osobní úspěchy našich zaměstnanců na všech úrovních.“

Naše správní rada a náš interní právní tým provádějí minimálně jednou ročně revizi našich zásad v oblasti lidských zdrojů a promítají do nich změny zákonů týkajících se lidských práv i pracovněprávní legislativy. Během aktuálního období jsme dodržovali zásady pro nábor a školení našich zaměstnanců na všech úrovních. Sledujeme účast na povinných interních školení a zaměstnance přidělujeme k poskytování služeb podle oblastí jejich specializace.

Během aktuálního období jsme místní komunitě poskytovali následující služby... Spolupracujeme s nezávislým subjektem, který pro nás mezi zdejšími obyvateli čtvrtletně provádí průzkum jejich spokojenosti. Cílem je získat zpětnou vazbu o jejich názorech na naše služby a na práci našich zaměstnanců pracujících „v první linii“. Jako „vynikající“ vyhodnotilo naše služby i práci našich zaměstnanců v posledních x průzkumech x % respondentů v první linii hodnoceny.

Další podrobnosti o tom, jak jsou průzkumy navrženy a prováděny, a nejnovější výsledky naleznete na straně x.

Informace v tmavě modrých rámečcích jsou „ostatní informace“. Seznámili jsme se s nimi a zkontrolovali jsme, zda jsou v souladu s informacemi, které jsme ověřili... Ve zprávě o ověření musíme jasně uvést, že naše zakázka se nevztahuje na informace v tmavě modrých rámečcích ani na obrázky a vložené zvukové či video soubory.

Získali jsme písemné potvrzení od nespřízněného subjektu o tom, jak byli vybráni respondenti průzkumu a jak byl průzkum proveden. Dotazníky k průzkumu, další podrobnosti o provedených pracích a výsledky provedených postupů jsou v pracovní dokumentaci A14.1.

Příklad 15: Co odborník posuzuje u prognostických a kvalitativních informací a u „ostatních informací“ sestavených s použitím standardů SASB

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 2, 8, 10 a 11).

OilCo (dále též „společnost“) je integrovaná ropná a plynárenská společnost s globální působností. Mezi její primární činnosti patří průzkum, těžba a výroba produktů, tedy operace na začátku hodnotového řetězce ropy a zemního plynu. Společnost má uzavřené smlouvy se společnostmi zajišťujícími další fáze hodnotového řetězce, jimž poskytuje těžební zařízení a služby ropných polí.

Společnost čelí v krátkodobém, střednědobém a dlouhodobém horizontu významným rizikům souvisejícím se změnou klimatu. EER informace o odolnosti svého obchodního modelu vůči těmto rizikům, včetně skutečných nebo potenciálních dopadů na ocenění rezerv ropy a zemního plynu a investičních výdajů, sestavuje v souladu se standardem SASB *Oil & Gas – Exploration & Production*.

Společnost pověřila odborníka, aby u jejích EER informací provedl zakázku poskytující přiměřenou jistotu. Odborník je současně auditorem její účetní závěrky a hodlá využít práci již provedenou pro audit, včetně testování vnitřního kontrolního systému. Plánuje rovněž testy věcné správnosti, aby získal další důkazy pro EER informace, včetně vysvětlujících a popisných informací. Níže uvedené příklady postupů nezahrnují práce týkající se odhadů. Odborník předpokládá, že tyto práce budou důležitou součástí získávání důkazů, ale pro účely tohoto příkladu o nich neuvažujeme.

Níže je uveden výňatek z EER informací společnosti. Tyto informace jsou uvedeny ve stejném dokumentu jako její účetní závěrka. Výňatek představuje pouze část textu týkajícího se relevantních ukazatelů.

Ukazatel SASB EM-EP-420a.1: Citlivost úrovně uhlovodíkových rezerv na scénáře budoucích cenových projekcí, které zohledňují cenu za emise CO₂

Cenový scénář	Prokázané rezervy		Pravděpodobné rezervy	
	Ropa MMbbl ¹	Zemní plyn MMscf ²	Ropa MMbbl ¹	Zemní plyn MMscf ²
Stávající zásady (základna)	435	5 828	757	7 200
Nové zásady	428	5 805	722	7 015
Udržitelný rozvoj	378	4 800	701	6 430
Rychlá elektrifikace	326	4 950	623	6 590
Rychlá dekarbonizace	295	3 950	581	5 540

¹V milionech barelů (MMbbl)

²V milionech standardních krychlových stop (MMscf)

Ukazatel SASB EM-EP-420a.2: Ocenění rezerv a investiční výdaje: odhadované emise CO₂ v prokázaných zásobách uhlovodíků

Ukazatel	K 31. prosinci		
	2017	2018	2019
Odhadované emise CO ₂ v prokázaných zásobách ropy (v mld. kg CO ₂)	834	880	904
Odhadované emise CO ₂ v prokázaných zásobách zemního plynu (v mld. kg CO ₂)	147	194	206

Ukazatel SASB EM-EP-420a.4: Vliv cen a poptávky po uhlovodících a souvisejících předpisů na strategii investičních výdajů na průzkum, akvizice a vývoj

Fungování společnosti OilCo (dále též „společnost“) vyžaduje velké investiční výdaje, ochota je vynaložit ale do značné míry závisí na návratnosti vložených prostředků. Pokud cena uhlovodíků nebo poptávka po nich výrazně poklesne, společnost si v některých oblastech už nebude moci těžbu dovolit.

Cenu ropy a plynu ovlivňuje mnoho faktorů, mimo jiné makroekonomické podmínky, hodnota měny a schopnost některých průmyslových subjektů ovlivňovat ceny. Přesné předpovědi cenového vývoje jsou tudíž obtížné. Společnost si nicméně dělá pro účely rozhodování vlastní projekce, které pracují se širokou škálou cenových scénářů. Některé z těchto scénářů zohledňují i faktory ovlivňující cenu, jako jsou např. daně z CO₂ nebo systém obchodování s emisními povolenkami. Podrobnosti o cenových scénářích viz strana x.

Společnost také investuje do projektů a technologií pro řízení klimatických rizik a využívání souvisejících příležitostí, například do pokročilých biopaliv, posilování energetické účinnosti, do úpravy a opětovného zpracování vody a do výstavby zařízení pro extrémní povětrnostní podmínky. Její strategické a obchodní plánování zohledňuje hodnotu těchto projektů v kontextu jejího celkového přístupu k řízení rizik souvisejících se změnou klimatu.

Přestože se společnost připravuje na celou řadu scénářů, domnívá se, že výrazné snížení poptávky po uhlovodících nebo jejich cen je v krátkodobém horizontu nepravděpodobné. Některé ze zemí, ve kterých společnost působí, doposud nepřijaly předpisy ani nezavedly systémy pro stanovování cen emisí CO₂. Nicméně lze očekávat, že v budoucnu zavede alespoň nějakou formu regulace nebo tvorby cen související s emisemi CO₂ většina z nich. Společnost přesto věří, že se jí významnou část investičních výdajů na těžbu podaří získat zpět dřív, než budou tyto systémy plně implementovány. Soustavně sleduje vývoj předpisů týkajících se emisí CO₂ a pravidelně se věnuje plánování scénářů, aby její rozhodnutí o provozních a investičních výdajích byla podložena relevantními informacemi.

Co odborník mimo jiné zohledňuje při navrhování a provádění postupů, jimiž získává dostatečné a vhodné důkazní informace

Získávání poznatků o ověřované skutečnosti

Odborník si hodlá vyžádat zprávu o rezervách a analýzu citlivosti zpracovanou společností OilCo, ze které vycházejí číselné údaje ukazatele SASB EM-EP-420a.1. Tyto informace prozkoumá, aby se připravil na schůzku s pracovníky společnosti. Na této schůzce se chce seznámit s procesem sestavení informací o



ověřované skutečnosti a souvisejícími vnitřními kontrolami, aby mohl identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti. Na základě toho pak navrhne a provede postupy, jimiž bude na tato rizika reagovat.

Na schůzce má odborník v plánu položit pracovníkům OilCo následující otázky:

- Jak vypadá proces vývoje vstupů pro analýzu citlivosti rezerv a jejího výpočtu?
- Jaké kontroly, jak manuální, tak automatizované, byly u tohoto procesu zavedeny, aby zabránily nesprávným nebo chybným vstupům či výpočetním chybám, resp. aby je odhalily a opravily?
- Jaké zdroje informací byly použity k vytvoření jednotlivých cenových scénářů?
- Jaké kontroly byly zavedeny, aby byla zajištěna úplnost a přesnost podkladových dat?
- Jak posuzujete, zda jsou předpoklady u jednotlivých cenových scénářů uplatňovány konzistentně a zda je zajištěna i konzistentnost s jinými projekcemi společnosti nebo s projekcemi jiných účastníků trhu?
- K provádění analýz používáte experta vedení. Kdo hodnotí, zda jsou jím zvolené předpoklady přiměřené, a jak se toto hodnocení provádí?
- Jak vyhodnocujete alternativní (neakceptované) předpoklady nebo výsledky a na základě čeho je zamítáte?
- Jak posuzujete, zda je cenový scénář vykázan v souladu s ukazatelem SASB EM-EP-420a.1?

Získávání důkazních informací o provozní účinnosti příslušných kontrol

Po schůzce si odborník poznamenal, že OilCo má zavedenou relevantní manažerskou kontrolu, která zjišťuje, zda jsou informace o rezervách správné, zda jsou používána správná data a předpoklady a zda se postupuje podle správného modelu. Kontrola probíhá takto:

KONTROLA

Ředitel, který má na starosti rezervy ropy a zemního plynu, každoročně přezkoumá zprávu o rezervách a analýzu citlivosti zpracovanou expertem vedení a vyhodnotí, zda jsou použité předpoklady a vstupy přiměřené. Přezkoumá rovněž použité scénáře z hlediska toho, zda jsou (1) v souladu se zásadami společnosti a (2) v souladu s ostatními projekcemi. Během přezkumu se seznámí s důvody, proč expert vybral dané předpoklady, a posoudí spolehlivost použitých zdrojů a dat a případné alternativní předpoklady nebo závěry, které byly zamítnuty.

Odborník plánuje tuto kontrolu otestovat, protože ji chce použít jako důkaz pro vyjádření svého závěru o informacích o ověřované skutečnosti. Hodlá získat důkazní informace o tom, že je kontrola prováděna, tedy např. komunikaci s expertem vedení a zápisy ze schůzek s ním. Tyto důkazy přezkoumá a posoudí, zda provádění kontroly odpovídá zásadám, které vedení zavedlo.

Nad zápisem ze schůzky odborníka napadají ještě následující otázky:

- Co vedení udělá, když si myslí, že v práci experta je chyba nebo nesrovnalost?
- Je postoj ke zdrojům informací a přijatým závěrům dostatečně kritický? Tj. zpochybňuje vedení jejich spolehlivost?
- Jaké informace se používají k podpoře závěru, ke kterému na schůzce dospěli vedení a expert?



Poté si odborník opatří důkazní informace k předpokladům a vstupům, které vedení společnosti použilo při provádění kontroly, např.:

- zdokumentované plány a rozpočty vedení;
- historická data z IT systému finančního účetnictví;
- relevantní tržní data a údaje o podobných společnostech v daném odvětví.

Získání dalších důkazních informací provedením testů věcné správnosti

Odborník hodlá použít práci experta vedení jako důkazní informace pro vyjádření svého závěru. Pro vyhodnocení odborné způsobilosti experta a jeho schopností a nestrannosti (objektivity) použije následující zdroje:



- diskuse s tímto expertem;
- diskuse s jinými odborníky atd., kteří práci daného experta znají;
- poznatky o kvalifikaci experta, o jeho členství v profesním orgánu nebo odvětvovém sdružení, osvědčení opravňující k výkonu činnosti nebo jiná externí osvědčení;
- články nebo knihy publikované expertem;
- informace o tom, zda je tento expert vázán etickými požadavky svého profesního orgánu nebo zda existují nějaké signály svědčící o tom, že jeho nestrannost (objektivita) může být narušena, například osobními vztahy se společností nebo motivační bonusy vázané na konkrétní výsledky jeho práce.



Kromě toho odborník plánuje provést následující postupy, aby získal další důkazní informace:

- sesouhlasení počátečních zůstatků se zprávou o rezervách za předchozí období a konečných zůstatků se zprávou o rezervách za aktuální období, čímž získá důkazy o úplnosti zprávy o rezervách;
- získání podpůrné dokumentace k významným pohybům rezerv;
- sesouhlasení množství produkce ropy a plynu s objemem prodeje.



Zachovávání profesního skepticismu a uplatňování odborného úsudku

Odborník je povinen během celé zakázky zachovávat profesní skepticismus, mimo jiné všímat si:

- signálů svědčících o možné nesprávnosti způsobené neobjektivitou (předpojatostí);
- veškerých důkazních informací, tj. jak těch, které aspekty ověřované skutečnosti podporují a potvrzují, tak těch, které jsou s těmito aspekty v rozporu.



Odborník může odhalit nesprávnost:

- v podkladových datech kvůli jejich nesprávnému zachycení nebo kvůli ztrátě integrity při jejich zpracování;
- ve výpočtu rezerv kvůli použití nesprávných vstupů nebo kvůli početní chybě;
- způsobenou výběrem předpokladů týkajících se budoucích událostí nebo rizik, jestliže tyto předpoklady nejsou přiměřené.

Na základě provedených postupů došel odborník k závěru, že rezervy uvedené ve zprávě v rámci scénáře „Nové zásady“ jsou nadhodnocené, protože podle jeho názoru OilCo nesprávně použila předpoklady o budoucí poptávce. Chce tudíž po společnosti, aby to opravila. OilCo nesouhlasí, že se jedná o nesprávnost, podle ní jde jen o rozdílný úsudek. Vzhledem k tomu, že společnost údaj o rezervách neopravila, odborník shromáždil tuto nesprávnost spolu s jinými neopravenými nesprávnostmi, a posuzuje, zda jsou neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v souhrnu materiální.



Získávání důkazů pro kvalitativní informace

Při čtení narativních informací odborník narazil na následující prohlášení:

„Přestože se společnost připravuje na celou řadu scénářů, domnívá se, že výrazné snížení poptávky po uhlovodících nebo jejich cen je v krátkodobém horizontu nepravděpodobné.“

Odborník požádal společnost, aby doložila, z čeho toto prohlášení vychází, mimo jiné:

- na základě čeho se tak „domnívá“;
- co je podle vedení „výrazné snížení“ (tj. je někde definováno, co je „výrazné“?);
- jaké zdroje informací vedení použilo jako východisko tohoto prohlášení a jsou předpoklady použité vedením interně konzistentní?



Podobně lze uvažovat i o dalších narativních informacích, například odborník patrně bude vyžadovat důkazy pro následující aspekty:

- Na základě čeho společnost věří, že se jí významnou část investičních výdajů podaří získat zpět dřív, než budou systémy pro stanovování cen emisí CO₂ plně implementovány?
- Jak sleduje vývoj předpisů týkajících se emisí CO₂?
- Jak často provádí analýzy scénářů a jak tyto analýzy využívá pro svá rozhodnutí o provozních a investičních výdajích?



Jestliže narativní informace nevyplývají z uplatnění vhodných kritérií, odborník požádá vedení, aby buď:

- kritéria dále rozpracovalo, nebo
- přesunulo narativní informace mimo EER informace, které jsou předmětem ověření.

Vedení souhlasí s tím, že výše uvedenou větu upraví takto:

„Vzhledem k tomu, že hrubý domácí produkt rostl během posledních šesti měsíců 2% tempem, neočekává se v krátkodobém horizontu (do jednoho roku) snížení poptávky po uhlovodících ani jejich cen.“

Pro účely ověření této věty odborník plánuje získat důkazní informace, ze kterých vedení vycházelo při její formulaci, mimo jiné důkazy o 2% růstu HDP a o předpokladech použitých k projekci poptávky.



Posouzení konzistentnosti s účetní závěrkou

Odborník se musí seznámit s ostatními informacemi obsaženými ve stejném dokumentu jako EER zpráva, tj. v tomto případě s účetní závěrkou a přílohou k ní. Pokud zjistí materiální rozpor nebo materiální zkreslení skutečnosti, je povinen tuto záležitost projednat s vedením a přijmout další vhodná opatření. Pokud například společnost tvrdí, že přechází na „zelené“ technologie, jako je vodíková elektrolýza, odborník bude očekávat, že v účetní závěrce budou výdaje na výzkum a vývoj.



Příklad 16: Co odborník posuzuje v kontextu zakázky ověřující informace uvedené v souladu s doporučeními pracovní skupiny pro zveřejňování finančních informací v souvislosti se změnou klimatu

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitolách 6, 8, 10 a 11)

Modelová situace

Společnost poskytující finanční služby, která se zabývá pojištěním a penzijním připojištěním, sestavila své první prohlášení, ve kterém popisuje klimatická rizika a příležitosti v souladu s doporučeními pracovní skupiny pro zveřejňování finančních informací v souvislosti se změnou klimatu (Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures („TCFD“)). Informace v prohlášení se týkají těchto dvou typů aktiv:

- aktiva, která společnost přímo vlastní;
- aktiva, u kterých má společnost kontrolu nad investiční strategií.

Následující výňatky jsou z tohoto TCFD prohlášení, a to z oddílů „Naše správa a řízení“, „Naše strategie“ a „Naše řízení rizik“. Společnost pověřila odborníka, aby u TCFD prohlášení provedl zakázku poskytující přiměřenou jistotu. Pro účely tohoto příkladu vycházíme z toho, že předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky jsou splněny a odborník zakázku přijal.

Naše správa a řízení

Konečnou odpovědnost za dohled nad riziky a příležitostmi souvisejícími s klimatem mají osoby pověřené správou a řízením. Společnost zavedla komplexní strukturu řízení, jejíž nedílnou součástí je Výbor pro rizika skupiny, Výbor pro kapitál, Výbor pro aktiva a pasiva a Výbor pro životní prostředí. Role těchto výborů jsou popsány takto...

... Vrcholová vedoucí pracovníci a další členové managementu navíc nesou odpovědnost rovněž za identifikaci a řízení rizik a příležitostí souvisejících s klimatem. Generální ředitel je odpovědný za strategické řízení, finanční ředitel za identifikaci a řízení rizik a CRO za metodiku identifikace, měření, monitorování, řízení a reportování fyzických a přechodových rizik souvisejících s klimatem, a to v souladu s naší rizikovou strategií a ochotou riskovat.

Naše strategie

Řídíme se skupinovou politikou, která nás zavazuje k dekarbonizaci aktiv v naší rozvaze tak, aby byla v souladu s cíli Pařížské dohody.

Na základě analýzy scénářů, kterou jsme v průběhu roku provedli (další podrobnosti viz „Naše hodnocení rizik“), jsme identifikovali následující tři klíčové strategické faktory odolnosti vůči klimatickým dopadům:

1. Aktivní přístup, v případě potřeby dosažení požadované uhlíkové pozice obchodováním
2. Orientace na dluhopisy investičního stupně, u nichž je cenové riziko podstatně nižší než u akciové expozice
3. Diverzifikace napříč různými sektory

Přestože byla tato analýza užitečným prvním krokem, její faktický přínos může být kvůli neadekvátním informacím, které dostáváme od podniků v našem portfoliu, omezený. Nemáme k dispozici zcela spolehlivé informace, které by nám umožnily nastavit naše investování tak, abychom investiční hodnoty v dlouhodobém výhledu nejen ochránili, ale i zvýšili...

V rámci revize naší investiční strategie jsme také letos schválili 5% alokaci do akcií Global Sustainable Equities, abychom posílili naše investice do udržitelných podniků. V průběhu roku jsme zadali průzkum, ze kterého vyplynulo, že v případě zavedení neočekávaných přechodných opatření by tyto investice mohly mít velice pozitivní dopad.

Naše řízení rizik

Dopad rizik souvisejících s klimatem vyhodnocujeme u všech aktiv, do kterých investujeme, nicméně doposud jsme největší pozornost věnovali akciím. Před vyřazováním podniků z našeho investičního portfolia dáváme přednost aktivní spolupráci s nimi, protože nám to umožňuje dosahovat lepších výsledků, jak pokud jde o jejich podnikatelskou praxi, tak pokud jde o informace, které tyto podniky zveřejňují o rizicích souvisejících s klimatem. Například začátkem loňského roku jsme oslovili více než 60 největších podniků, které mají nejvýznamnější potenciální dopad na změnu klimatu a které patří do našeho investičního portfolia. Požádali jsme je, zda bychom se mohli podílet na jejich plánech na udržitelnou budoucnost a přechod na nízkouhlíkové hospodářství. Pokud podniky nebyly ochotné se zapojit nebo se po dvanácti měsících spolupráce a pravidelného dialogu nezavázaly k životaschopným plánům na přechod k udržitelné budoucnosti, podnikli jsme kroky k jejich odprodeji... Podniky, které jsme v průběhu roku vyřadili z našeho investičního portfolia, jsou uvedeny na straně y tohoto prohlášení.

Prostřednictvím členství v celé řadě sdružení institucionálních investorů se snažíme významně přispívat k prosazování širších opatření veřejné politiky, která zajistí náležitý a efektivní přechod v souladu s Pařížskou dohodou.

Provedli jsme analýzu výhledových scénářů, která se zaměřila na dva klíčové scénáře oteplování: na scénář „Paříž“ a scénář „obvyklé fungování“ (Business as Usual, BAU). Tyto scénáře přibližně mapují následující trajektorie koncentrace skleníkových plynů:

- pro scénář „Paříž“ byla použita trajektorie RCP 2,6 a IEA SDS (přijetí agresivních přechodových opatření s cílem snížit nárůst průměrné globální teploty na 2 °C)
- pro scénář BAU byly použity trajektorie mezi RCP 6 a RCP 8,5 (minimální snížení, nárůst průměrné globální teploty o 4 °C a více).

Tyto scénáře se používají k popisu možného dopadu na investiční portfolia společnosti v rámci daného scénáře. Společnost sestavuje ukazatele rizika – procentuální změnu hodnoty portfolia

v letech 2030 a 2050 (viz strana x našeho prohlášení), které slouží k ilustrování těchto dopadů. Nicméně je třeba upozornit, že vzhledem k nejistotě spojené s globální energetickou transformací a s ní souvisejícím nárůstem průměrné globální teploty, s vývojem počasí, s cenami emisí CO₂ a s technologickým vývojem je nutné mít na paměti, že tyto číselné údaje vykazují vysoký stupeň nejistoty.

Co odborník posuzuje

Tým provádějící zakázku při plánování svých postupů konstatoval, že vysvětlující a popisné informace v prohlášení se týkají především procesů, které společnost realizuje, a prognostických výsledků. K výsledkům (tj. k tomu, zda se rizika naplní nebo budou dosaženy identifikované příležitosti) odborník závěr vyjadřovat nebude. Místo toho se tým provádějící zakázku zaměří:



- na získání důkazních informací, na jejichž základě bude moci posoudit:
 - zda jsou v prohlášení popsány procesy, jimiž se společnost řídí;
 - zda jsou použité scénáře a předpoklady konzistentní s podnikatelskými rozhodnutími, která společnost hodlá učinit, a zda byly tyto předpoklady náležitě uplatněny na podkladová data a informace;
 - zda jsou použité podkladové údaje a informace správné, úplné a přesné;
 - zda byly budoucí kvantitativní výsledky správně vypočítány na základě scénářů, předpokladů, podkladových údajů a dalších informací;
 - zda jsou vysvětlující a popisné informace uvedené v prohlášení v souladu s doporučeními TCFD a zda dodržují sedm zásad TCFD pro efektivní zveřejňování;
- na vyhodnocení zjištěných kvalitativních nesprávností.

Získávání důkazních informací – vnitřní kontroly

Tým provádějící zakázku má v úmyslu seznámit se s vnitřními kontrolami, jejichž předmětem je sestavení vysvětlujících a popisných informací podle TCFD. Plánuje vyhodnotit návrh kontrol i to, zda byly implementovány, a otestovat, zda fungovaly efektivně po celé období. Jedná se mimo jiné o vnitřní kontroly těchto oblastí:



- zdroje informací, které vedení používá k identifikaci rizik a příležitostí souvisejících s klimatem (tj. např. vnitřní kontroly, které vedení provádí, aby se ujistilo, že jsou používány renomované zdroje, že výběr zdrojů není neobjektivní (předpojatý), že jsou posuzována všechna relevantní rizika a žádná významná rizika nebyla opomenuta);
- sdělování identifikovaných rizik a příležitostí souvisejících s klimatem představenstvu a výborům;
- stanovení priorit u identifikovaných rizik a příležitostí a u komunikovaných a přijatých opatření;
- jak se vybírají, resp. interně vyvíjejí a zpracovávají klimatické scénáře, aby bylo zajištěno, že jsou v souladu s podnikatelskými rozhodnutími, která společnost hodlá učinit, (např. aby byly zdrojem

relevantních informací pro určení „value-at-risk“ z titulu klimatu u investičního portfolia), a zda zahrnují minimálně scénář pro snížení nárůstu průměrné globální teploty na 2 °C;

- vstupní parametry a předpoklady zvolené společností, mimo jiné:
 - diskontní sazby, časové horizonty, předpoklady o tom, jak se ceny emisí CO₂ mohou vyvíjet v průběhu času a napříč geografickými oblastmi nebo odvětvovými sektory;
 - vnitřní konzistentnost předpokladů;
- integrita podkladových dat a informací, na které jsou aplikovány předpoklady, a uplatňování předpokladů na podkladová data pro management, aby se zajistilo, že předpoklady jsou správně aplikovány a tam, kde je to relevantní, jsou aritmeticky správné;
- výpočet nebo vyhodnocení budoucích výsledků na základě scénářů, předpokladů, podkladových dat a dalších informací;
- shromažďování a třídění informací, které budou v prohlášení zveřejněny podle TCFD, a jejich kontrola, zda pravdivě popisují provedené procesy a opatření přijatá společností a zda odpovídají doporučením TCFD.

Získávání důkazních informací – vyhodnocení vysvětlujících a popisných informací v prohlášení

Tým provádějící zakázku si určí zdroj, charakter, kvalitu a množství důkazů, které bude pravděpodobně potřebovat. Jednak provede dotazování a jednak si chce vyžádat různou dokumentaci, mimo jiné interní směrnice, komunikaci s představenstvem a výbory a zápisy z jednání. Cílem je získat důkazy pro vysvětlující a popisné informace týkající se správy a řízení, strategie a řízení rizik, které společnost v prohlášení uvedla, resp. měla uvést, mimo jiné:

- jakým způsobem a jak často jsou představenstvo a jeho výbory (např. výbor pro audit, rizika nebo jiné výbory) informovány o otázkách souvisejících s klimatem;
- zda představenstvo a jeho výbory berou v úvahu otázky související s klimatem při revizi a koncipování strategie, hlavních akčních plánů, zásad řízení rizik, ročních rozpočtů a podnikatelských plánů a při určování výkonnostních cílů společnosti, monitorování jejich plnění a výkonnosti a při dohledu nad velkými investičními výdaji, akvizicemi a prodeji;
- jak osoby pověřené správou a řízením monitorují pokrok v plnění cílů zaměřujících se na řešení klimatických problémů a jak na tento pokrok dohlížejí.

Vedle jiných postupů shromažďování důkazů hodlá tým provádějící zakázku získat důkazní informace pro následující oblasti:

- zda jsou scénáře uvedené v prohlášení:
 - těmi, které společnost skutečně používá, zda jsou sestaveny podle modelových scénářů z důvěryhodného zdroje (jako je např. IPCC ⁵ nebo IEA ⁶) a zda jsou kompatibilní s rozhodnutími, která společnost přijímá;

⁵ Mezivládní panel pro změnu klimatu

⁶ Mezinárodní energetická agentura



- vnitřně kompatibilní (např. pokud nějaký scénář předpokládá jen malý nárůst průměrné globální teploty a současně má malá očekávání, pokud jde o opatření klimatické politiky a cenová opatření, která je potřeba zavést, není to konzistentní);
- v souladu s regulačními požadavky nebo směrnici;
- správně zpracovány (jsou např. fyzická rizika náležitě posouzena s ohledem na geografickou polohu?);
- vysvětlující a popisné informace o strategických faktorech odolnosti společnosti, tým provádějící zakázku je toho názoru, že tyto informace zvýší potřebu zachovávat profesní skepticismus, protože jejich význam není jasný a nejsou popsána východiska těchto tvrzení; 
- zda společnost skutečně oslovila přes 60 podniků, zda je v prohlášení definováno, na základě čeho byly tyto podniky zařazeny do kategorie „největší“, zda podniky zařazené jako „největší“ tuto definici skutečně splňují, na základě čeho bylo rozhodnuto o prodeji investic do některých podniků a zda do nich následně opravdu nebylo znovu investováno; 
- do jakých akcií Global Sustainable Equities společnost investovala, jaký průzkum byl proveden a z čeho vycházejí jeho zjištění; 
- co společnost dělá v zájmu identifikace rizik souvisejících s klimatem v pojistně matematických předpokladech (např. dlouhověkost nebo úmrtnost), které ovlivňují výši závazků z penzijních plánů, ve vysvětlujících a popisných informacích o tom totiž není žádná zmínka. 

Vyhodnocení zjištěných kvalitativních nesprávností

Tým provádějící zakázku se domnívá, že ve vysvětlujících a popisných informacích v prohlášení je řada nesprávností, včetně toho, že tam některé informace chybí, mimo jiné:

- Společnost v prohlášení sice uvádí, že má definované povinnosti a zásady, ale málo říká o procesech, které provádí, aby měla relevantní informace pro svou strategii, pro akční plány, zásady, podnikatelské plány a pro další oblasti, které má podle doporučení TCFD v prohlášení popsat (např. v oddílu „Naše strategie“ společnost uvádí, že se řídí skupinovou politikou, která ji zavazuje k dekarbonizaci aktiv v rozvaze, ale není jasné, na základě jakého procesu tento závazek vznikl ani jak chce společnost dekarbonizace dosáhnout, v jakém časovém horizontu ani jaké předpoklady byly použity jako východisko tohoto tvrzení). 
- Uvedené faktory ovlivňující odolnost patrně mají sloužit k dosažení cílů dekarbonizace, ale není jasné, jak by měly naplnění cílů zajistit, jaké předpoklady byly použity ani jaká jsou východiska těchto tvrzení. 
- Některá tvrzení se zdají být protichůdná nebo nepodložená, například tvrzení, že investice do akcií Global Sustainable Equities by mohly mít „velice pozitivní“ dopad na návratnost, se zdá být v rozporu s tvrzením, že společnost nemá k dispozici zcela spolehlivé informace, které by jí umožnily nastavit naše investování. 
- Prohlášení o členství ve sdruženích institucionálních investorů vytváří nevhodnou příčinnou souvislost mezi takovým členstvím a dosažením účinné transformace v souladu s Pařížskou dohodou. Toto prohlášení patrně nevyplývá z aplikace vhodných kritérií a tým provádějící zakázku se domnívá, že by mělo být z informací, které jsou předmětem ověření, vypuštěno, protože se nejedná o informace o ověřované skutečnosti. 

Tým provádějící zakázku dále zjistil, že společnost sice zveřejnila inherentní nejistoty spojené s hodnocením, ale jejich popis má obecný charakter, což není v souladu s doporučeními TCFD. Tyto kvalitativní nesprávnosti, včetně opomenutí, plánuje projednat s autorem prohlášení a požádat ho, aby je opravil tak, aby byly v souladu s doporučeními TCFD.



Příklad 17: Jak odborník vyhodnocuje kvalitativní a kvantitativní nesprávnosti v informacích o ověřované skutečnosti

(Příklad ilustruje, jak v praxi uplatňovat pokyny uvedené v příručce v kapitole kapitola 9)

Modelová situace

Finanční instituce sestavila EER zprávu a pověřila odborníka jejím ověřením. Zpráva se zaměřuje především na následující informace:

- „zelené“ financování ekologicky udržitelných infrastrukturních projektů, vyjádřeno jednak absolutně finanční částkou v amerických dolarech a jednak jako procentuální podíl na celkových investicích této finanční instituce do infrastrukturních projektů;
- klimatická rizika související s úvěrovou divizí této finanční instituce;
- poskytování stipendií na vzdělávání studentům ze znevýhodněného prostředí a sponzorování komunitních aktivit a sportovních akcí.

Narativní informace o „zelených“ projektech financovaných touto finanční institucí jsou uvedeny tučně a jsou rozsáhlé. Informace o financování jiných infrastrukturních projektů jsou uvedeny netučným písmem, přičemž informace o investicích do velkého ropovodu se omezují jen na jeden řádek textu. Finanční instituce zprávu navíc doplnila obrázky:

- projektů ekologické výstavby, lesů a čistých jezer, aby akcentovala svůj závazek podporovat ekologicky udržitelné projekty;
- studentů ze znevýhodněných komunit, aby ilustrovala svůj sociální závazek, který plní mimo jiné poskytováním stipendií.

Materialitu odborník stanovil samostatně pro každý ze tří výše uvedených aspektů a také pro EER zprávu jako celek.

Během provádění zakázky odborník zjistil následující kvantitativní a kvalitativní nesprávnosti:

1. „Zelené“ financování projektů bylo nadhodnoceno o částku X USD kvůli nesprávné klasifikaci dvou infrastrukturních projektů, které nesplňují kritéria pro „zelené“. Tato částka je těsně pod stanovenou materialitou. Na procentuální podíl to vliv nemá, protože nesprávnost v částce X USD se „vejde“ do zaokrouhlení údaje vyjádřeného v procentech.
2. Narativní informace o rizicích souvisejících s transformací kvůli klimatickým změnám patrně podhodnocují pravděpodobný dopad těchto rizik. Finanční instituce totiž poskytla na konci předchozího roku velký úvěr stavební společnosti, která se podílí na dlouhodobém kontraktu na výstavbu velkého ropovodu. V budoucnu může dojít k výraznému snížení poptávky po ropě, protože spotřebitelé přejdou na nízkouhlíkové alternativy.
3. Ve vyplácených stipendiích (které jsou ve srovnání s jinými sponzorskými aktivitami dané finanční instituce malé) nebyly zjištěny žádné kvantitativní nesprávnosti. Nicméně zpráva obsahuje:
 - půlstránku obrázků ze znevýhodněné lokality vedle usměvavého studenta promujícího na prestižní univerzitě a k tomu několik odstavců textu;

- žádné informace o sponzorování motoristické akce, která sice není kvantitativně materiální, ale v posledních letech vedla ke střetům s ekologickými skupinami a místními komunitami kvůli škodlivému dopadu na křehké ekosystémy.

Odborník má i další problémy s tím, jak jsou některé EER informace ve zprávě prezentovány. Jedná se mimo jiné o následující případy:

- způsob, jakým je prezentováno vyprávění o financování „zelených“ projektů dané finanční instituce, a tón vyprávění ve srovnání s vyprávěním o jejích jiných projektech a zejména s vyprávěním o jejích investicích do velkého projektu ropovodu;
- obrázky na stránce věnované investicím do infrastrukturních projektů představují výhradně projekty ekologické výstavby, lesy a čistá jezera, i když částka investovaná do ropovodu a dalších „nezelených“ projektů je mnohem větší než částka investovaná do „zelených“ projektů.

Odborník se domnívá, že ačkoliv kvantitativní částky jednotlivě buď nejsou nesprávné (stipendia), nebo je jejich nesprávnost pod kvantitativním limitem stanoveným ve fázi plánování zakázky („zelené“ financování projektu a absence informací o sponzorství motoristického sportu), zpráva jako celek prezentuje neobjektivní (předpojatý) pohled na to, co daná finanční instituce dělá, a na rizika, kterým čelí. Pokud autor EER zprávy nebude ochoten provést úpravy, odborník bude muset zvážit odstoupení od zakázky, resp. pokud to není možné, bude muset ke zprávě jako celku vyjádřit záporný závěr.



The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © April 2021 by IFAC. All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work to achieve maximum exposure and feedback provided that each copy bears the following credit line: *“Copyright © April 2021 by the International Federation of Accountants® or IFAC®. All rights reserved. Used with permission of IFAC. Permission is granted to make copies of this work to achieve maximum exposure and feedback.”*

The ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to [permissions](#) or contact permissions@ifac.org.

Tento “Podpůrný materiál IAASB: Ilustrativní příklady k vybraným aspektům ověřovacích zakázek, jejichž předmětem jsou zprávy o udržitelnosti a jiné rozšířené externí výkaznictví” zveřejněný International Federation of Accountants v dubnu 2021 v anglickém jazyce, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v únoru 2025 a zveřejněn se souhlasem IFAC. O průběhu překladu byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci. Schválený text je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost za přesnost a úplnost překladu.

„Non-Authoritative Guidance support material: Illustrative examples of selected aspects of sustainability and other extended external reporting (eer) assurance engagements“

„Podpůrný materiál: Ilustrativní příklady k vybraným aspektům ověřovacích zakázek, jejichž předmětem jsou zprávy o udržitelnosti a jiné rozšířené externí výkaznictví © 2021 by IFAC. All rights reserved.

Pro povolení reprodukovat, ukládat tento dokument nebo k jinému podobnému použití tohoto dokumentu kontaktujte permissions@ifac.org.

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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