

MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVÁNÍ INFORMACÍ O UDRŽITELNOSTI ISSA 5000, *OBECNÉ POŽADAVKY TÝKAJÍCÍ SE ZAKÁZEK NA OVĚŘOVÁNÍ INFORMACÍ O UDRŽITELNOSTI*

(Účinný pro ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti vykázané za období začínající 15. prosince 2026 nebo po tomto datu, resp. k 15. prosinci 2026 či k pozdějšímu datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1–7
Předmět tohoto standardu	8–14
Datum účinnosti	15
Cíle	16–17
Definice	18
Požadavky	
Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISSA	19–25
Přijetí a pokračování ověřovací zakázky	26–29
Řízení kvality na úrovni firmy	30
Řízení kvality na úrovni zakázky	31–63
Podvody a nesoulad s právními předpisy	64–67
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením	68
Dokumentace	69–74
Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky	75–84
Podmínky ověřovací zakázky	85–88
Důkazní informace	89–94
Plánování	95–102
Postupy vyhodnocení rizik	103L–125
Reakce na rizika materiální nesprávnosti	126L–152
Akumulace a posouzení identifikovaných nesprávností	153–161
Posouzení popisu příslušných kritérií	162
Následné události	163–164
Písemné prohlášení vedení a osob pověřených správou a řízením	165–170
Ostatní informace	171–177
Formulace závěru zprávy o ověření	178–187
Sestavení zprávy o ověření	188–212

Aplikační a vysvětlující část

Úvod	A1–A11
Předmět tohoto standardu	A12–A15
Definice	A16R–A46
Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISSA.....	A47–A57
Přijetí a pokračování ověřovací zakázky	A58–A67
Řízení kvality na úrovni firmy.....	A68–A74
Řízení kvality na úrovni zakázky	A75–A161
Podvody a nesoulad s právními předpisy	A162–A165
Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením	A166–A170
Dokumentace.....	A171–A183
Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky	A184–A218
Podmínky ověřovací zakázky	A219–A224
Důkazní informace.....	A225–A276
Plánování.....	A277–A312
Postupy vyhodnocení rizik	A313–A419
Reakce na rizika materiální nesprávnosti	A420–A469R
Akumulace a posouzení identifikovaných nesprávností.....	A470–A498
Posouzení popisu příslušných kritérií	A499–A501
Následné události	A502–A505
Písemné prohlášení vedení a osob pověřených správou a řízením	A506–A507
Ostatní informace	A508–A518
Formulace závěru zprávy o ověření	A519–A536
Sestavení zprávy o ověření	A537–A602
Příloha 1: Záležitosti týkající se udržitelnosti a informace o udržitelnosti	
Příloha 2: Odborníkovo posouzení procesu, který subjekt používá k identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti	
Příloha 3: Příklady zpráv o ověření informací o udržitelnosti	

Úvod

1. Tento mezinárodní standard pro ověřování informací o udržitelnosti (International Standard on Sustainability Assurance, ISSA) upravuje ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti.
2. Pro účely tohoto standardu se informacemi o udržitelnosti rozumí informace o záležitostech týkajících se udržitelnosti. Vysvětlující a popisné informace, které subjekt zveřejňuje o těchto záležitostech, se obvykle týkají několika tematických oblastí (např. klimatu, pracovněprávních záležitostí, biodiverzity), resp. aspektů tematických oblastí (např. rizik a příležitostí, metrik nebo klíčových ukazatelů výkonnosti). Tyto záležitosti, tematické oblasti i jejich aspekty bývají v právních předpisech či v rámcích pro podávání zpráv o udržitelnosti popisovány různým způsobem. Právní předpisy a rámce mohou určovat požadavky vůči subjektu, resp. mu poskytovat vodítko pro určení informací o udržitelnosti, které má vykazovat. (viz odstavce A1, A21–A22, A43, příloha 1)
3. Informace o udržitelnosti se vykazují v souladu s kritérii. Povinností odborníka podle tohoto standardu je posoudit, zda kritéria, která budou podle jeho předpokladu použita pro sestavení informací o udržitelnosti, jsou vzhledem k okolnostem zakázky vhodná. Nesvědčí-li nic o opaku, za vhodná se považují rámcová kritéria stanovená právním předpisem nebo vydaná oprávněnými či respektovanými orgány, které se při schvalování kritérií řídí transparentním normativním procesem. (viz odstavce A2, A197)
4. V některých případech kritéria specifikují rovněž proces, jak subjekt identifikuje záležitosti týkající se udržitelnosti, které má vykazovat, včetně uplatňování materiality při identifikaci těchto záležitostí či hranic vykazování. Slovní spojení „proces používaný subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které má vykazovat,“ označuje v tomto standardu proces, který subjekt používá pro vymezení záležitostí týkajících se udržitelnosti, jež má zahrnout do informací o udržitelnosti, a pro vymezení hranic vykazování. (viz odstavec A3)
5. Předmětem ověřovací zakázky mohou být veškeré informace o udržitelnosti, které má subjekt vykazovat, nebo pouze část těchto informací. Některé jurisdikce vyžadují, aby předmětem ověřování byly veškeré informace o udržitelnosti, které jsou vykázány v souladu s příslušným rámcem. V jiných naopak právní předpisy vyžadují, aby předmětem ověřování byly pouze informace týkající se klimatických změn. Povinností odborníka v souladu s požadavky tohoto standardu je specifikovat nebo popsat informace, které jsou předmětem ověřovací zakázky. (viz odstavec A4)
6. Tento standard je založen na následujících dvou předpokladech: (viz odstavec A5)
 - (a) členové týmu provádějícího zakázku a osoba provádějící kontrolu kvality zakázky (byla-li tato osoba ustanovena) mají povinnost řídit se ustanoveními *Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* vydaného Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), která se vztahují na ověřovací zakázky, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné; a (viz odstavce A6–A7)
 - (b) odborník provádějící zakázku působí ve firmě, která má povinnost řídit se ISQM 1,¹ případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů upravujícími její odpovědnost za systém řízení kvality, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQM 1. (viz odstavce A8–A11)

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

7. U firem provádějících ověřovací zakázky se řízení kvality a dodržování etických principů, včetně požadavků na nezávislost, všeobecně považuje za něco, co je ve veřejném zájmu a co by měla každá kvalitní ověřovací zakázka splňovat. V případě, že odborník provádí zakázku na ověřování informací o udržitelnosti v souladu s tímto standardem a dalšími standardy ISSA, je důležité, aby si uvědomil, že tento standard obsahuje také požadavky vyplývající z předpokladů formulovaných v odstavci 6. (viz odstavce A5–A11)

Předmět tohoto standardu

8. Tento standard platí pro všechny ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti, a pro všechny typy informací o udržitelnosti bez ohledu na to, jak jsou tyto informace prezentovány. (viz odstavce A12–A14)
9. Tento standard upravuje jak zakázky poskytující přiměřenou jistotu, tak zakázky poskytující omezenou jistotu. Není-li uvedeno jinak, všechny jeho požadavky se vztahují na zakázky poskytující přiměřenou i omezenou jistotu. Vzhledem k tomu, že míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je podstatně menší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, postupy, které odborník provádí u zakázky poskytující omezenou jistotu, se od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu liší charakterem i načasováním a mají menší rozsah. (viz odstavec A15)
10. Podle *Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky* mají ověřovací zakázky buď charakter zakázky s nepřímým, nebo s přímým vykazováním. Tento standard se zabývá pouze zakázkami s nepřímým vykazováním. Výrazy „ověřovací zakázka“ nebo „zakázka“ v tomto standardu tudíž odkazují výhradně na zakázku s nepřímým vykazováním.

Vztah k ISAE 3000 (revidované znění)²

11. Tento standard má komplexní charakter a obsahuje požadavky a aplikační materiály pokrývající všechny aspekty zakázky na ověřování informací o udržitelnosti. Odborník proto při provádění zakázky nemusí uplatňovat ISAE 3000 (revidované znění).

Vztah k auditorem ověřené účetní závěrce

12. Předmětem tohoto standardu nejsou informace o udržitelnosti, které jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví obsahem účetní závěrky. Povinností auditora je řídit se při ověřování těchto informací Mezinárodními auditorskými standardy.
13. Informace o udržitelnosti mohou být prezentovány společně s auditorem ověřenou účetní závěrkou, například jako součást výroční zprávy, případně v samostatném dokumentu či dokumentech připojených k výroční zprávě. V těchto případech se auditorem ověřená účetní závěrka pro účely tohoto standardu považuje za ostatní informace.

Odstupňování požadavků

14. Tento standard upravuje ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti, pro všechny subjekty bez ohledu na jejich velikost nebo složitost, avšak jeho požadavky je třeba uplatňovat s ohledem na charakter a okolnosti zakázky.

Datum účinnosti

15. Tento standard je účinný pro ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti

² Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 (revidované znění), *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*

vykázané:

- (a) za období začínající 15. prosince 2026 nebo po tomto datu; nebo
- (b) k 15. prosinci 2026 či k pozdějšímu datu.

Dřívější uplatnění tohoto standardu je povoleno.

Cíle

16. Odborník má při provádění zakázky na ověřování informací o udržitelnosti následující cíle:
- (a) získat přiměřenou, resp. omezenou jistotu, pokud jde o to, zda informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost;
 - (b) vyjádřit závěr o informacích o udržitelnosti v písemné zprávě, která obsahuje závěr poskytující přiměřenou, resp. omezenou jistotu a popisuje, z jakého základu tento závěr vychází; a
 - (c) podat další informace požadované tímto standardem a ostatními relevantními standardy ISSA.
17. Jestliže odborník nemůže získat přiměřenou, resp. omezenou jistotu a uvedení závěru s výhradou ve zprávě o ověření je za daných okolností pro účely zprávy pro předpokládané uživatele nedostatečné, je jeho povinností v souladu s tímto standardem buď vyjádření závěru ve zprávě odmítnout, nebo pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují, od zakázky odstoupit.

Definice

18. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISSA používají v následujícím významu:

Analytické postupy	Vyhodnocení informací o udržitelnosti prostřednictvím rozboru věrohodných vztahů mezi kvantitativními a kvalitativními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot.
Jiný odborník	Firma, která není totožná s firmou odborníka a provádí práci, kterou odborník hodlá využít pro účely zakázky na ověřování informací o udržitelnosti, ačkoliv se sám do této práce nemůže dostatečně a vhodně zapojit. Pro účely standardů ISSA platí následující předpoklady: (a) Práce jiného odborníka, kterou odborník hodlá využít pro účely zakázky na ověřování informací o udržitelnosti, je realizována jako samostatná zakázka. (b) Osoby z firmy jiného odborníka, které tuto práci provádějí, nejsou členy týmu provádějícího zakázku na ověřování informací o udržitelnosti, protože se nepodílejí na postupech prováděných v rámci zakázky, a nejedná se ani o experty odborníka.

	(c) Výrazové spojení „využití práce jiného odborníka“ zahrnuje i práci provedenou osobami z firmy tohoto jiného odborníka, pokud je to relevantní.
Příslušná kritéria	Kritéria použitá pro konkrétní zakázku na ověřování informací o udržitelnosti.
Příslušná strana (strany)	Vedení subjektu a případně osoby pověřené správou a řízením nebo najímající strana, není-li totožná se subjektem.
Tvrzení	Výslovná či jiná prohlášení subjektu obsažená v informacích o udržitelnosti, která odborník používá k posouzení různých druhů potenciálních nesprávností, jež mohou nastat. (viz odstavec A16R)
Ověřovací zakázka	Zakázka, jejímž prostřednictvím se odborník snaží získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v informace o udržitelnosti. Ověřovací zakázky jsou dvojího typu: (a) Ověřovací zakázka poskytující přiměřenou jistotu – ověřovací zakázka, u níž odborník pro účely vyjádření závěru sníží riziko zakázky na přijatelně nízkou úroveň vzhledem k jejím okolnostem. V závěru k ověřovací zakázce odborník vyjadřuje svůj názor na výsledek měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti na základě příslušných kritérií, včetně názoru na jejich prezentaci a na vysvětlující a popisné informace; nebo (b) Ověřovací zakázka poskytující omezenou jistotu – ověřovací zakázka, u níž odborník pro účely vyjádření závěru sníží riziko zakázky na úroveň, která je vzhledem k okolnostem zakázky přijatelná, přičemž ale riziko je vyšší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. V závěru k ověřovací zakázce se odborník vyjadřuje k tomu, zda na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací zjistil nějaké skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že informace o udržitelnosti jsou materiálně nesprávné. Charakter, načasování a rozsah postupů, které se provádějí u ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu, jsou oproti požadavkům na zakázku poskytující přiměřenou jistotu omezené, ale jsou naplánovány tak, aby odborník získal míru jistoty, která bude podle jeho odborného úsudku smysluplná. Míra jistoty, kterou odborník získá, je smysluplná, jestliže pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o udržitelnosti v míře, která je jednoznačně větší než bezvýznamná.
Ověřovací dovednosti a techniky	Dovednosti a techniky v oblasti plánování, shromažďování a vyhodnocování důkazních informací a jejich komunikování a vykazování, jimiž disponuje odborník na ověřování, přičemž nejde o odborné kompetence specifické pro záležitosti týkající se udržitelnosti či její hodnocení a měření.

Zakázka s nepřímým vykazováním	Ověřovací zakázka, u níž měření či hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti na základě příslušných kritérií neprovádí sám odborník, ale jiná strana.
Srovnávací informace	Informace o udržitelnosti prezentované za jedno nebo více předchozích období.
Složka	Účetní jednotka, organizační jednotka, funkce nebo podnikatelská činnost spadající do hranic vykazování, případně jejich kombinace, vymezená odborníkem pro účely plánování a provádění zakázky na ověřování informací o udržitelnosti. (viz odstavec A17)
Odborník ověřující složku	Firma, která provádí ověřovací práce na složce pro účely zakázky na ověřování informací o udržitelnosti, přičemž odborník je schopen se do této práce dostatečně a vhodně zapojit. Výraz „odborník ověřující složku“ zahrnuje i osoby z firmy tohoto odborníka, pokud je to relevantní. Osoby z firmy odborníka ověřujícího složku, které tyto ověřovací práce provádějí, jsou členy týmu provádějícího zakázku. (viz odstavce A18–A19)
Kritéria	Měřítka používaná k měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti. Kritéria jsou buď stanovena rámcem, nebo si je subjekt sám vyvinul, případně obojí. Kritéria stanovená rámcem jsou buď kritéria věrného zobrazení, nebo kritéria dodržení požadavků. (viz odstavce A20, A195) Výraz „kritéria věrného zobrazení“ se používá pro rámec výkaznictví o udržitelnosti, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a: (viz odstavce A528–A529) (a) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo věrného zobrazení informací o udržitelnosti, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec konkrétně stanoví; nebo (b) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo věrného zobrazení informací o udržitelnosti, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech. Výraz „kritéria dodržení požadavků“ se používá pro rámec výkaznictví o udržitelnosti, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a nepřipouští skutečnosti uvedené výše pod body (a) nebo (b).
Vysvětlující a popisné informace	Informace o udržitelnosti týkající se nějakého aspektu tematické oblasti. (viz odstavce A21–A22) * <i>poznámka překladatele a Redakční rady: překlad respektuje zavedenou terminologii ISA, ale v ISSA 5000 jde o širší informace (ne, jen ty vysvětlující a popisné, ale veškeré ve zprávě o udržitelnosti – např. metriky/ukazatele, cíle apod.) *</i>

Okolnosti zakázky	Širší kontext vymezující konkrétní ověřovací zakázku, tedy mimo jiné: podmínky zakázky, předmět zakázky, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo o zakázku poskytující omezenou jistotu, charakteristické znaky záležitostí týkajících se udržitelnosti, příslušná kritéria, informační potřeby předpokládaných uživatelů, relevantní charakteristické znaky subjektu a jeho hranice vykazování, charakteristické znaky vedení subjektu a osob pověřených správou a řízením a další záležitosti, které mohou mít na zakázku významný vliv.
Lídr zakázky	Partner nebo jiná fyzická osoba jmenovaná firmou, která odpovídá za zakázku a její realizaci a za zprávu o ověření vydávanou jménem firmy a která má příslušné oprávnění od profesního, právního či regulačního orgánu, pokud je takové oprávnění vyžadováno. Výraz „lídr zakázky“ zahrnuje i příslušné ekvivalenty z veřejného sektoru. (viz odstavce A23–A24)
Riziko zakázky	Riziko, že odborník vydá nesprávný závěr k informacím o udržitelnosti, které jsou materiálně nesprávné. (viz odstavce A25–A27R)
Najímající strana	Vedení, osoby pověřené správou a řízením nebo jiná strana, která si odborníka najme k provedení ověřovací zakázky.
Kontrola kvality zakázky	Objektivní vyhodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, k nimž dospěl, osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, a to nejpozději k datu zprávy o ověření.
Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky	Partner, jiná fyzická osoba z firmy nebo externista, které firma pověřila provedením kontroly kvality zakázky.
Tým provádějící zakázku	Lídr zakázky, další pracovníci, kteří ji realizují, a všechny ostatní fyzické osoby podílející se na zakázce, s výjimkou odborníkova externího experta a interních auditorů poskytujících přímou podporu pro účely zakázky. (viz odstavce A28–A29)
Subjekt	Právní subjekt, ekonomický subjekt nebo identifikovatelná část právního či ekonomického subjektu nebo kombinace právního a ekonomického subjektu nebo částí takových subjektů, jichž se týkají informace o udržitelnosti. (viz odstavec A30)
Důkazní informace	Informace, které odborník po provedení ověřovacích postupů používá pro formulování závěrů, na nichž je založen jeho závěr a zpráva o ověření. Dostatečnost důkazních informací je měřítkem jejich kvantity. Vhodnost důkazních informací je měřítkem jejich kvality.
Firma	Samostatný odborník, osobní společnost, kapitálová společnost nebo jiný subjekt sdružující odborníky, případně příslušný ekvivalent z veřejného sektoru. (viz odstavec A31)

Podvod	Úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, jedna či více osob pověřených správou a řízením nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamavé jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody. (viz odstavce A32–A33)
Další postupy	Postupy provedené v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, včetně případných testů kontrol a testů věcné správnosti.
Skupina	Vykazující subjekt, za který se sestavují skupinové informace o udržitelnosti. (viz odstavec A34)
Skupinová zakázka na ověření informací o udržitelnosti	Ověřovací zakázka, jejímž předmětem jsou informace o udržitelnosti týkající se skupiny.
Informace o udržitelnosti týkající se skupiny	Informace o udržitelnosti v souladu s kritérii týkající se několika subjektů či organizačních jednotek. (viz odstavec A35)
Historické finanční informace	Číselně vyjádřené informace týkající se určitého subjektu pocházející především z jeho účetního systému a reflektující ekonomické události, jež se udály v minulých obdobích, nebo ekonomické podmínky či okolnosti, které existovaly k určitému datu v minulosti.
Předpokládání uživatele	Fyzická nebo právnická osoba (osoby) nebo skupiny těchto osob, o nichž odborník předpokládá, že budou používat zprávu o ověření informací o udržitelnosti. Mohou existovat i jiní předpokládání uživatele než ti, jimž je zpráva o ověření výslovně určena. (viz odstavce A36–A38)
Interní audit	Funkce subjektu interně zajišťující ověřovací a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů subjektu v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit.
Vedení/management	Osoba(y) s řídicí odpovědností za fungování subjektu. U některých subjektů v některých právních systémech vedení zahrnuje rovněž některé nebo všechny osoby pověřené správou a řízením, například výkonné členy správního orgánu subjektu nebo vlastníka-manažera.
Expert vedení	Fyzická nebo právnická osoba disponující odbornými kompetencemi v jiné oblasti, než je ověřování, jejíž práci v příslušné oblasti subjekt využívá při sestavení informací o udržitelnosti.
Nesprávnost	Rozdíl mezi vysvětlujícími a popisnými informacemi a náležitým měřením nebo hodnocením záležitostí týkajících se udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku chyby nebo podvodu, mohou být kvalitativní nebo kvantitativní. Mezi nesprávnosti patří rovněž opomenutí a informace,

	které zastírají vysvětlující a popisné informace. (viz odstavce A417, A473, A479)
Zkreslení ostatních informací	Ke zkreslení ostatních informací dochází v případě, že jsou ostatní informace uvedeny nesprávně nebo jsou jinak zavádějící (včetně toho, že vynechávají nebo zastírají informace nezbytné pro správné pochopení záležitosti uvedené v ostatních informacích).
Síť	Rozsáhlejší struktura: (a) která se zaměřuje na spolupráci a (b) která je jednoznačně zaměřena na sdílení zisků nebo nákladů nebo má společného vlastníka, společnou ovládající osobu nebo společné vedení, společná pravidla a postupy pro řízení kvality, společnou obchodní strategii, používá společnou firemní značku nebo sdílí významnou část odborných kapacit.
Firma v síti	Subjekt, který je členem stejné sítě jako firma.
Nesoulad s právními předpisy	Úmyslné nebo neúmyslné jednání nebo opomenutí, jehož se dopustí subjekt, osoby pověřené správou a řízením, vedení nebo jiné fyzické osoby pracující pro subjekt nebo podle jeho pokynů a které je v rozporu s platnými právními předpisy. Nesoulad nezahrnuje protiprávní jednání osob, které nesouvisí s podnikatelskou činností subjektu.
Ostatní informace	Informace, které nejsou předmětem ověřovací zakázky, ale jsou součástí dokumentu či dokumentů obsahujících informace o udržitelnosti, jež jsou předmětem ověřovací zakázky, a zprávu o ověření k nim.
Partner	Jakákoliv fyzická osoba, která je oprávněná zavázat firmu k realizaci zakázky na poskytování odborných služeb. (viz odstavec A39)
Prováděcí materialita	Částka nebo částky stanovené odborníkem na nižší úrovni, než kterou považuje za materiální pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace, tak, aby se riziko, že souhrn neopravených a nezjištěných nesprávností ve vysvětlujících a popisných informacích je materiální, snížilo na přiměřeně nízkou úroveň.
Pracovníci	Partneři a zaměstnanci firmy.
Odborník	Fyzická osoba (osoby) provádějící zakázku (obvykle lídr zakázky nebo jiný člen týmu provádějícího zakázku, případně firma). Jestliže je výslovným záměrem tohoto standardu, aby určitý požadavek nebo povinnost plnil přímo lídr zakázky, není použit výraz „odborník“, ale výraz „lídr zakázky“.
Expert odborníka	Fyzická nebo právnická osoba disponující odbornými kompetencemi v jiné oblasti, než je ověřování, jejíž práci v příslušné oblasti odborník využívá při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací. Expert odborníka může být interním expertem (který je

	partnerem nebo zaměstnancem odborníkovy firmy nebo firmy, která je součástí téže sítě, včetně zaměstnance v dočasném pracovním poměru) nebo externím expertem.
Odborný úsudek	V kontextu daném ověřovacími a etickými standardy jde o uplatňování relevantní odborné přípravy, znalostí a zkušeností pro informovaná rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané zakázky.
Profesní skepticismus	Přístup zahrnující kritické myšlení, všímavost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem, a kritické vyhodnocování důkazních informací.
Profesní standardy	Mezinárodní standardy pro ověřování informací o udržitelnosti (ISSA) a příslušné etické požadavky.
Příslušné etické požadavky	Pravidla profesní etiky a etické požadavky, které platí pro odborníky provádějící ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti. Příslušné etické požadavky zahrnují ustanovení Kodexu IESBA, která se vztahují na ověřovací zakázky, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti, a rovněž předpisy daného státu, pokud jsou přísnější, resp. profesní požadavky či požadavky právních předpisů, které jsou podle rozhodnutí příslušného orgánu minimálně stejně náročné jako ustanovení Kodexu IESBA týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti. (viz odstavce A62–A63)
Hranice vykazování	Činnosti, operace, vztahy nebo zdroje zahrnované do informací o udržitelnosti týkajících se daného subjektu. Pro účely standardů ISSA se hranice vykazování stanoví v souladu s příslušnými kritérii. (viz odstavce A40–A41)
Riziko materiální nesprávnosti	Riziko, že informace o udržitelnosti jsou již před zahájením zakázky materiálně nesprávné.
Postupy vyhodnocení rizik	Postupy navržené a prováděné s cílem: (a) v případě zakázky poskytující omezenou jistotu: identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací; a (b) v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu: identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou ve vysvětlujících a popisných informacích na úrovni tvrzení.
Zaměstnanci	Odborní pracovníci zaměstnaní firmou včetně všech expertů, ale s výjimkou partnerů.

Testy věcné správnosti	Postupy navržené k odhalení materiálních nesprávností. Testy věcné správnosti zahrnují testy detailních údajů a analytických postupů. (viz odstavec A42)
Odborná způsobilost v oblasti udržitelnosti	Odborná způsobilost v záležitostech týkajících se udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, a v jejich měření a hodnocení.
Informace o udržitelnosti	Informace o záležitostech týkajících se udržitelnosti. (viz odstavec A43) Pro účely standardů ISSA platí následující předpoklady: (a) Informace o udržitelnosti jsou výsledkem měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti podle příslušných kritérií. (b) Informace o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, odpovídají výrazu „informace o ověřované skutečnosti“, který se používá v jiných ověřovacích standardech IAASB. (c) Slovní spojení „informace o udržitelnosti, které mají být vykázány“ zahrnuje veškeré informace o udržitelnosti, které má subjekt vykázat, a používá se primárně v souvislosti s předběžnou znalostí odborníka o okolnostech zakázky. (d) Jestliže ověřovací zakázka nepokrývá veškeré informace o udržitelnosti vykázané subjektem, výraz „informace o udržitelnosti“ znamená ty informace, které jsou předmětem ověřování. (viz odstavec A44)
Záležitosti týkající se udržitelnosti	Záležitosti týkající se životního prostředí, sociální oblasti, správy a řízení nebo jiné záležitosti související s udržitelností, definované nebo popsané v právních předpisech nebo příslušných rámcích pro podávání zpráv o udržitelnosti, resp. vymezené subjektem pro účely sestavení či prezentace informací o udržitelnosti. Záležitosti týkající se udržitelnosti měřené nebo hodnocené v souladu s kritérii, tak jak je toto slovní spojení používáno ve standardech ISSA, odpovídají výrazu „předmět ověřování“, který se používá v jiných ověřovacích standardech IAASB. (viz odstavce A45–A46)
Vnitřní kontrolní systém	Systém navržený, zavedený a udržovaný osobami pověřenými správou a řízením, vedením a dalšími pracovníky subjektu. Cílem tohoto systému je poskytnout přiměřenou jistotu, že subjekt naplnil své cíle, pokud jde o udržitelnou podnikatelskou činnost, spolehlivost výkaznictví v oblasti udržitelnosti, účinné a efektivní fungování a soulad s příslušnými právními předpisy upravujícími záležitosti týkající se udržitelnosti. „Kontroly“ jsou pravidla a postupy, které subjekt zavedl, aby naplnil cíle v oblasti kontroly stanovené vedením nebo osobami pověřenými

	správou a řízením, jež se týkají veškerých aspektů všech složek vnitřního kontrolního systému.
Osoby pověřené správou a řízením	Osoby nebo společnosti (např. svěřenský správce) s odpovědností za dohled nad strategickým vedením subjektu a s povinnostmi vyplývajícími z odpovědnosti subjektu. To zahrnuje i dohled nad procesem výkaznictví v oblasti udržitelnosti. Pro některé subjekty v některých jurisdikcích mohou osoby pověřené správou a řízením zahrnovat i členy vedení, například výkonné členy orgánů subjektů ze soukromého i veřejného sektoru nebo vlastníky-manažery.
Neopravené nesprávnosti	Nesprávnosti, které odborník shromáždil v průběhu ověřovací zakázky a které nebyly opraveny.

Požadavky

Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISSA

Dodržování standardů relevantních pro zakázku

19. Odborník je povinen dodržovat tento standard i všechny ostatní standardy ISSA, které jsou pro danou zakázku relevantní. (viz odstavec A47)
20. Odborník nesmí ve své zprávě uvést, že zakázka byla provedena v souladu s tímto či některým jiným standardem ISSA, pokud nedodržel všechny požadavky tohoto standardu a ostatních standardů ISSA, jež jsou pro danou zakázku relevantní. (viz odstavce A47–A48)

Text standardu ISSA

21. U každého standardu ISSA je odborník povinen seznámit se s jeho úplným zněním, včetně aplikační a vysvětlující části, aby rozuměl jeho cílům a dokázal správně uplatňovat jeho požadavky. (viz odstavce A49–A54)

Dodržování relevantních požadavků

22. Odborník je povinen dodržovat všechny požadavky tohoto standardu a všech ostatních relevantních standardů ISSA, s výjimkou případů, kdy určitý požadavek s ohledem na podmínky dané ověřovací zakázky není relevantní, protože je vázán na podmínku, která v daném případě není naplněna. Požadavky, které platí pouze pro ověřovací zakázky poskytující omezenou jistotu, resp. pro ověřovací zakázky poskytující přiměřenou jistotu, mají za číslem odstavce písmeno „L“ (pro „limited assurance“, tj. pro omezenou jistotu), resp. „R“ (pro „reasonable assurance“, tj. pro přiměřenou jistotu). Pokud se požadavek vztahuje jak na zakázky s omezenou jistotou, tak na zakázky s přiměřenou jistotou, avšak v odlišném smyslu, jsou takové požadavky uvedeny ve sloupcích a označeny písmenem „L“ (pro omezenou jistotu), resp. „R“ (pro přiměřenou jistotu). (viz odstavec A55)
23. Odborník může ve výjimečném případě považovat za nutné odchýlit se od relevantního požadavku některého standardu ISSA. V takové situaci musí provést alternativní postupy, jejichž prostřednictvím splní cíl tohoto požadavku. Potřeba odchýlit se od relevantního požadavku může nastat pouze v případě, že se požadavek týká provedení nějakého konkrétního postupu, přičemž

tento postup by vzhledem ke konkrétním podmínkám dané zakázky byl neúčinný při dosahování cíle tohoto požadavku. (viz odstavec A56)

Dokumentace odchýlení se od relevantního požadavku

24. Pokud ve výjimečném případě považuje odborník za nutné odchýlit se od relevantního požadavku tohoto standardu nebo jakéhokoli jiného standardu ISSA, je povinen zdokumentovat, jakým způsobem použité alternativní postupy plní cíl daného požadavku a jaké byly důvody odchýlení se od něj. (viz odstavec A57)

Nesplnění cíle

25. Jestliže není možné splnit nějaký cíl tohoto standardu nebo jiného standardu ISSA vztahujícího se k zakázce, odborník je povinen posoudit, zda bude v důsledku toho nucen svůj závěr modifikovat nebo od ověřovací zakázky odstoupit (umožňují-li odstoupení příslušné právní předpisy). Nesplnění cíle stanoveného v tomto nebo jakémkoli jiném relevantním standardu ISSA představuje významnou záležitost, kterou odborník musí v souladu s odstavcem 69 tohoto standardu zdokumentovat.

Přijetí a pokračování ověřovací zakázky

26. Odborník smí přijmout zakázku nebo v ní pokračovat pouze v případě, že:
- (a) nemá důvod se domnívat, že nebudou splněny příslušné etické požadavky, včetně nezávislosti; (viz odstavce A58–A64)
 - (b) se ujistil, že osoby, které mají zakázku provádět, disponují jako celek náležitou odbornou způsobilostí a schopnostmi, včetně dostatku času pro realizaci zakázky; a
 - (c) byla dohodnuta východiska, na jejichž základě má být zakázka provedena, a to tím, že:
 - (i) bylo prokázáno, že jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky (viz také odstavec 76); a
 - (ii) bylo potvrzeno, že odborník a najímající strana shodně chápou podmínky zakázky, včetně povinností odborníka týkajících se podávání zpráv (viz také odstavec 85).
27. Jestliže najímající strana omezí v podmínkách navrhované zakázky rozsah práce odborníka způsobem, který bude mít podle jeho názoru za následek odmítnutí závěru k informacím o udržitelnosti, nesmí odborník takovou zakázku přijmout jakožto ověřovací zakázku, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy.
28. Lídr zakázky je povinen se při přijetí zakázky v souladu s odstavcem 26 ujistit, že firemní pravidla a postupy týkající se navázání a pokračování vztahů s klientem a přijetí a pokračování ověřovací zakázky byly dodrženy a že učiněné závěry jsou v tomto ohledu přiměřené. (viz odstavce A65–A67)
29. Pokud lídr zakázky získá informace, které by za předpokladu, že by mu byly známy před schválením nového klienta, resp. nové zakázky či pokračováním vztahů s klientem, mohly vést k odmítnutí zakázky, je povinen tyto informace neprodleně sdělit firmě, aby mohla spolu s ním přijmout nezbytná opatření.

Řízení kvality na úrovni firmy

30. Lídr zakázky musí působit ve firmě, která se řídí: (viz odstavce A68–A72)
- (a) ISQM 1; nebo
 - (b) profesními požadavky či požadavky právních předpisů, které jsou podle rozhodnutí

příslušného orgánu minimálně stejně náročné jako ustanovení ISQM 1. (viz odstavce A73–A74)

Řízení kvality na úrovni zakázky

Celková odpovědnost za řízení a zajištění kvality

31. Lídr zakázky je povinen převzít celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality zakázky a za své dostatečné a vhodné zapojení v celém jejím průběhu, aby na základě toho mohl rozhodnout, zda uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené. (viz odstavce A75–A79)
32. I když lídr zakázky pověří navržením nebo provedením postupů, úkolů nebo úkonů týkajících se některého požadavku tohoto standardu jiné členy týmu provádějícího zakázku, aby mu pomohli s naplňováním požadavků tohoto standardu, je povinen prostřednictvím řízení těchto členů týmu, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce nadále nést celkovou odpovědnost za řízení a zajištění kvality zakázky. (viz odstavec A80)

Charakteristiky lídra zakázky

33. Lídr zakázky: (viz odstavce A81–A83)
 - (c) musí mít odbornou způsobilost a schopnosti v oblasti ověřovacích dovedností a technik, které získal na základě rozsáhlé odborné přípravy a praktických zkušeností;
 - (b) je povinen seznámit se s příslušnými etickými požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, které jsou relevantní s ohledem na charakter a okolnosti dané ověřovací zakázky; a
 - (c) musí disponovat odbornou způsobilostí v oblasti udržitelnosti dostatečnou k tomu, aby mohl převzít odpovědnost za závěry týkající se zakázky.

Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti

34. Odborník je povinen dodržovat příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, tj.: (viz odstavce A58–A61, A64)
 - (a) ustanovení Kodexu IESBA, která se vztahují na ověřovací zakázky týkající se zpráv o udržitelnosti, a rovněž předpisy daného státu, pokud jsou přísnější; nebo
 - (b) profesní požadavky či požadavky právních předpisů, které jsou podle rozhodnutí příslušného orgánu minimálně stejně náročné jako ustanovení Kodexu IESBA týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti. (viz odstavce A62–A63)
35. Lídr zakázky je povinen převzít odpovědnost za to, že ostatní členové týmu provádějícího zakázku byli seznámeni s příslušnými etickými požadavky, které jsou relevantní s ohledem na charakter a okolnosti dané zakázky, a se souvisejícími firemními pravidly a postupy, včetně pravidel a postupů pokrývajících následující oblasti: (viz odstavce A84–A85)
 - (a) identifikaci, vyhodnocení a ošetření hrozeb ohrožujících dodržování příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti;
 - (b) okolnosti, které mohou vést k porušení příslušných etických požadavků, včetně požadavků týkajících se nezávislosti, a povinnosti členů týmu provádějícího zakázku, pokud se o porušení dozvědí;
 - (c) povinnosti členů týmu provádějícího zakázku, jestliže se dozvědí o tom, že subjekt porušil právní předpisy.

36. Jestliže se lídr zakázky dozví o záležitostech svědčících o existenci hrozby ohrožující dodržování příslušných etických požadavků, je povinen ji vyhodnotit v souladu s firemními pravidly a postupy a na základě relevantních informací poskytnutých firmou, týmem provádějícím zakázku nebo z jiných zdrojů a přijmout vhodná opatření. (viz odstavce A85–A86)
37. Lídr zakázky je povinen si v průběhu zakázky prostřednictvím pozorování a případného dotazování všímat možných důkazů o tom, že členové týmu provádějícího zakázku nedodržují příslušné etické požadavky. Jestliže se prostřednictvím firemního systému řízení kvality nebo jiným způsobem dozví o záležitostech, které naznačují, že členové týmu provádějícího zakázku nedodrželi příslušné etické požadavky, je povinen po konzultaci s dalšími pracovníky firmy stanovit patřičná opatření. (viz odstavec A86)

Ověřovací dovednosti a techniky, profesní skepticismus a odborný úsudek

38. Odborník je povinen při provádění zakázky uplatňovat ověřovací dovednosti a techniky jako součást opakujícího se a systematického procesu.
39. Odborník je povinen naplánovat a provést zakázku s profesním skepticismem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku budou informace o udržitelnosti materiálně nesprávné. (viz odstavce A87–A92)
40. Odborník je povinen při plánování a provádění zakázky, včetně stanovení charakteru, načasování a rozsahu prováděných postupů, uplatňovat odborný úsudek. (viz odstavce A93–A95)

Zdroje pro realizaci zakázky

41. Lídr zakázky je povinen se přesvědčit, že týmu provádějícímu zakázku byly včas pro její realizaci přiděleny dostatečné a vhodné zdroje, resp. že má takové zdroje k dispozici, přičemž musí zohlednit charakter a okolnosti dané zakázky, firemní pravidla a postupy a případné změny, které nastanou během realizace zakázky. (viz odstavce A96–A97)
42. Lídr zakázky je povinen se přesvědčit, že členové týmu provádějícího zakázku a rovněž externí experti odborníka a interní auditoři, kteří týmu poskytují přímou podporu, disponují jako celek náležitou odbornou způsobilostí v oblasti udržitelnosti, jakož i odbornou způsobilostí a schopnostmi týkajícími se ověřovacích dovedností a technik, včetně dostatku času, aby zakázku mohli realizovat. (viz odstavce A98–A102)
43. Hodlá-li odborník získat důkazní informace s využitím práce firmy, která není totožná s firmou odborníka, musí lídr zakázky určit, zda je schopen se do této práce sám dostatečně a vhodně zapojit. Jestliže lídr zakázky: (viz odstavce A103–A106)
 - (a) je schopen se do této práce dostatečně a vhodně zapojit, je daná firma odborníkem ověřujícím složku a osoby provádějící práci jsou součástí týmu provádějícího zakázku. Za těchto okolností odborník ve vztahu k této práci uplatní odstavce 46–49;
 - (b) není schopen se do této práce dostatečně a vhodně zapojit, je daná firma jiným odborníkem a odborník ve vztahu k této práci uplatní odstavce 50–55.
44. Jestliže lídr zakázky při naplňování požadavků podle odstavců 41–43 dojde k závěru, že zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, nejsou vzhledem k okolnostem zakázky dostatečné či vhodné, je povinen přijmout vhodná opatření, mimo jiné informovat příslušné osoby ve firmě o tom, že je nutné přidělit na zakázku, resp. dát k dispozici další zdroje. (viz odstavce A107–A109)

45. Lídr zakázky je povinen převzít odpovědnost za to, že zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, jsou náležitě využívány vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky. (viz odstavec A110)

Řízení, dohled a kontrola

46. Lídr zakázky je povinen převzít odpovědnost za řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohled nad nimi a kontrolu jimi provedené práce. (viz odstavce A111–A116)
47. Lídr zakázky je povinen se přesvědčit, že charakter, načasování a rozsah řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce: (viz odstavce A117–A118)
- (a) jsou naplánované a prováděné v souladu s firemními pravidly a postupy, profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů; a
 - (b) reagují na charakter a okolnosti zakázky a na zdroje, které firma přidělila týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici.
48. Lídr zakázky je povinen ve vhodných termínech během realizace zakázky zkontrolovat dokumentaci zakázky, včetně dokumentace k: (viz odstavce A119–A121, A173)
- (a) významným záležitostem;
 - (b) významným úsudkům, včetně dokumentace obtížných nebo sporných otázek identifikovaných během zakázky, a k přijatým závěrům; a
 - (c) dalším záležitostem, které jsou podle odborného úsudku lídra zakázky relevantní pro plnění jeho povinností.
49. Lídr zakázky je povinen před vydáním zkontrolovat oficiální písemnou komunikaci s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a regulačními orgány. (viz odstavec A122)

Využití práce provedené jinými osobami

Využití práce jiného odborníka

50. Má-li odborník v úmyslu získat důkazní informace s využitím práce jiného odborníka, je povinen: (viz odstavce A123–A124)
- (a) dodržovat příslušné etické požadavky, které se vztahují na využití práce jiného odborníka; (viz odstavce A125–A126)
 - (b) posoudit, zda má příslušný odborník pro dané účely potřebnou odbornou způsobilost a schopnosti; (viz odstavec A127)
 - (c) posoudit, zda charakter, rozsah a cíle práce tohoto odborníka jsou pro dané účely vhodné; a (viz odstavec A128)
 - (d) určit, zda důkazní informace získané z práce tohoto odborníka jsou pro dané účely adekvátní. (viz odstavec A124)
51. Pokud odborník plánuje využít zprávu jiného odborníka o ověření, která je určena uživatelským subjektům a jejich odborníkům na ověřování napříč hodnotovým řetězcem (v tomto standardu dále jen multiuživatelská zpráva), je při postupu podle odstavce 50(c), resp. podle odstavce 50(d) povinen určit, zda taková zpráva poskytuje pro jeho účely dostatečné a vhodné důkazní informace, a to tak, že posoudí: (viz odstavce A129–A131, A291)
- (a) zda je popis provedených postupů spolu s jejich výsledky pro jeho účely vhodný; a
 - (b) adekvátnost standardu (standardů), v souladu s nimiž byla zpráva o ověření vydána.

52. Jestliže má odborník v úmyslu získat v souladu s odstavcem 119R, resp. 120L důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, je povinen určit, zda jsou doplňkové kontroly uživatelského subjektu identifikované v multiuživatelské zprávě, případně v jiné zprávě jiného odborníka pro uživatelský subjekt relevantní. (viz odstavec A130)
53. Při postupu podle odstavce 50(d) je odborník povinen komunikovat s jiným odborníkem o zjištěních, která vyplynula z práce tohoto jiného odborníka, a to v rozsahu, který je za daných okolností nezbytný. (viz odstavce A132–A133)
54. Odborník je povinen určit, zda a v jakém rozsahu je nutné zkontrolovat dodatečnou dokumentaci práce provedené jiným odborníkem. (viz odstavec A134)
55. Pokud odborník dojde k závěru, že důkazní informace získané prostřednictvím práce jiného odborníka nejsou pro jeho účely adekvátní, včetně případů, kdy není schopen získat informace, aby to posoudil, nebo pokud se nedomnívá, že komunikace s jiným odborníkem je pro dané účely adekvátní, je povinen:
 - (a) určit, zda je schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace tím, že provede alternativní postupy; a
 - (b) posoudit dopady na zakázku, včetně toho, zda došlo k omezení rozsahu ověřovací zakázky, pokud dostatečné a vhodné důkazní informace provedením alternativních postupů získat nelze. (viz odstavec A135)

Využití práce provedené expertem odborníka

56. Jestliže odborník hodlá využít výsledky práce, kterou provedl jeho expert, je povinen: (viz odstavce A136–A140)
 - (a) posoudit, zda má expert pro dané účely potřebnou odbornou způsobilost a schopnosti a zda je objektivní; (viz odstavce A141–A145)
 - (b) v rámci hodnocení objektivnosti externího experta se dotázat na jeho zájmy a vztahy, které by mohly jeho objektivitu ohrozit; (viz odstavce A145–A147)
 - (c) v dostatečné míře se seznámit s oblastí specializace experta, aby mohl určit charakter, rozsah a cíle práce, kterou bude expert pro účely odborníka provádět; a (viz odstavce A148–A149)
 - (d) dohodnout se s expertem, a to písemně, je-li to vhodné, na následujícím:
 - (i) na charakteru, rozsahu a cílech expertovy práce; a (viz odstavce A149–A150)
 - (ii) na rolích a odpovědnosti odborníka a experta, včetně charakteru, načasování a rozsahu komunikace mezi nimi. (viz odstavce A138–A139)
57. Odborník je povinen posoudit, zda je práce experta pro dané účely adekvátní, včetně následujících faktorů: (viz odstavce A137; A151)
 - (a) relevantnosti a přiměřenosti zjištění a závěrů daného experta a jejich konzistentnosti s ostatními důkazními informacemi získanými odborníkem;
 - (b) relevantnosti a přiměřenosti použitých předpokladů a metod s ohledem na okolnosti zakázky, jestliže práce experta zahrnuje využití významných předpokladů a metod; a
 - (c) relevantnosti, úplnosti a správnosti zdrojových dat, jestliže práce experta zahrnuje využití zdrojových dat, která jsou z pohledu jeho práce významná.
58. Jestliže odborník dojde k závěru, že práce experta není pro dané účely adekvátní, je povinen:

- (a) dohodnout se s daným expertem na charakteru a rozsahu dalších prací, které expert provede; nebo
- (b) sám provést další postupy vhodné vzhledem k okolnostem.

Využití práce interního auditu

59. Jestliže odborník hodlá využít výsledky práce interního auditu, je povinen: (viz odstavce A152–A154)
- (a) posoudit, do jaké míry postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňovaná pravidla a postupy svědčí o objektivitě interních auditorů;
 - (b) posoudit úroveň odborné způsobilosti interního auditu, včetně záležitostí týkajících se udržitelnosti a příslušných kritérií;
 - (c) posoudit, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i systém řízení kvality;
 - (d) určit, zda a do jaké míry použít konkrétní práci interního auditu; a
 - (e) určit, zda je tato práce pro dané účely adekvátní.

Komunikace mezi pracovníky podílejícími se na zakázce

60. Lídr zakázky je povinen převzít odpovědnost za to, že mezi týmem provádějícím zakázku a případně externími experty odborníka a interním auditem bude ve vhodných termínech během celé zakázky probíhat výměna informací. (viz odstavce A155–A159)

Konzultace

61. Lídr zakázky je povinen převzít odpovědnost za to, že tým provádějící zakázku zkonzultuje:
- (a) obtížné nebo sporné otázky, u nichž firemní pravidla a postupy konzultaci vyžadují; a
 - (b) další záležitosti, které podle odborného úsudku lídra zakázky konzultaci vyžadují.

Kontrola kvality zakázky

62. U zakázek, u nichž je v souladu s ISQM 1 nebo v souladu s firemními pravidly a postupy vyžadována kontrola kvality, je lídr zakázky povinen projednat s osobou provádějící kontrolu kvality zakázky významné záležitosti a úsudky, které se během zakázky objevily, včetně těch, které byly zjištěny během kontroly kvality zakázky.

Monitorovací a nápravný proces

63. Lídr zakázky je povinen: (viz odstavce A160–A161)
- (a) posoudit informace z firemního monitorovacího a nápravného procesu poskytnuté firmou, včetně, pokud je to relevantní, informací z monitorovacího a nápravného procesu prováděného sítí a jinými firmami, které jsou členy této sítě; a
 - (b) určit, zda tyto informace mohou mít vliv na zakázku, a pokud ano, přijmout vhodná opatření.

Podvody a nesoulad s právními předpisy

64. Odborník je povinen během zakázky zachovávat profesní skepticismus s vědomím, že může dojít k materiální nesprávnosti v důsledku podvodu, a to bez ohledu na svou předchozí zkušenost ohledně poctivosti a integrity vedení a osob pověřených správou a řízením. (viz odstavec A162)

65. Odborník je povinen mít na zřeteli možnost, že při provádění postupů během zakázky může zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy.
66. Pokud nedošlo k identifikaci nesouladu a neexistuje-li podezření na nesoulad, odborník není povinen provádět jiné postupy týkající se ověření souladu subjektu s právními předpisy, než které jsou uvedeny v odstavcích 65 a 111–112.
67. Pokud odborník identifikoval podvod nebo podezření na spáchání podvodu nebo případy nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy, je povinen určit, zda právní předpisy nebo příslušné etické požadavky: (viz odstavce A163–A165, A434)
 - (a) vyžadují, aby záležitost ohlásil příslušnému externímu orgánu; nebo
 - (b) stanoví povinnosti, v rámci nichž hlášení příslušnému externímu orgánu pravděpodobně bude za daných okolností vhodné.

Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením

68. Odborník je povinen v průběhu zakázky bez zbytečného odkladu sdělit vedení, popřípadě osobám pověřeným správou a řízením významné záležitosti, které podle jeho odborného úsudku zasluhují pozornost vedení, resp. osob pověřených správou a řízením. (viz odstavce A166–A170)

Dokumentace

Obecné požadavky týkající se dokumentace

Forma, obsah a rozsah dokumentace zakázky

69. Odborník je povinen bez zbytečného odkladu vypracovat k ověřovací zakázce dokumentaci, která dostatečným a vhodným způsobem zdokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva o ověření zpracována, a to tak, aby jiný zkušený odborník na ověřování informací o udržitelnosti, který neměl se zakázkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil: (viz odstavce A171–A173)
 - (a) charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s tímto standardem, ostatními relevantními standardy ISSA a s příslušnými právními předpisy;
 - (b) výsledky provedených postupů a získané důkazní informace;
 - (c) významné záležitosti, které z ověřovací zakázky vyplynuly, závěry, k nimž odborník dospěl, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů. (viz odstavce A174–A176)
70. Při dokumentování charakteru, načasování a rozsahu provedených postupů je odborník povinen zaznamenat: (viz odstavce A177–A178)
 - (a) identifikační charakteristické znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí;
 - (b) jméno osoby, která provedla práce na ověřovací zakázce, a datum, kdy byly práce dokončeny; a
 - (c) jméno osoby, která zkontrolovala provedené práce, a datum a rozsah této kontroly.
71. Dokumentace zakázky musí rovněž zahrnovat projednání významných záležitostí s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením a s dalšími subjekty, tj. o jaké významné záležitosti se jednalo, datum projednání a jména osob, s nimiž byly tyto záležitosti projednány. (viz odstavce A179)

Kompletace finálního spisu zakázky

72. Odborník je povinen shromáždit dokumentaci k zakázce ve spisu a po datu zprávy o ověření bez zbytečného odkladu dokončit administrativní proces kompletace finálního spisu. Po jeho dokončení nesmí před uplynutím doby, po kterou musí spis zůstat uložen, žádnou dokumentaci k zakázce vymazat ani vyřadit. (viz odstavce A180–A182)
73. Pokud odborník po dokončení kompletace finálního spisu zjistí, že je nutné upravit stávající dokumentaci zakázky nebo přidat novou dokumentaci, přičemž se nejedná o případy popsané v odstavci 212, je bez ohledu na charakter úprav nebo doplnění povinen zdokumentovat:
- (a) jejich konkrétní důvody; a
 - (b) kdo a kdy je provedl a zkontroloval.

Dokumentace týkající se řízení kvality

74. Odborník je povinen v dokumentaci zakázky uvést: (viz odstavec A183)
- (a) zjištěné problémy týkající se dodržování příslušných etických požadavků, a jak byly tyto problémy vyřešeny;
 - (b) závěry týkající se dodržování požadavků na nezávislost relevantních pro danou zakázku a případnou diskusi v rámci firmy k těmto závěrům;
 - (c) závěry týkající se navázání a pokračování vztahů s klientem a přijetí a pokračování zakázky, včetně předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky; a
 - (d) charakter a rozsah konzultací uskutečněných v průběhu zakázky a závěry z nich vyplývající.

Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky*Posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky*

75. Odborník je povinen získat předběžnou znalost okolností zakázky, včetně: (viz odstavec A184)
- (a) informací o udržitelnosti, které mají být vykázány; a
 - (b) toho, zda rozsah navrhované ověřovací zakázky zahrnuje všechny informace o udržitelnosti podle bodu (a), nebo jen jejich část. (viz odstavec A185)
76. Aby odborník zjistil, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, je na základě svých předběžných znalostí o okolnostech zakázky a prostřednictvím diskuse s příslušnou stranou (stranami) povinen posoudit: (viz odstavce A184, A186–A187)
- (a) zda má subjekt proces sloužící k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázány; (viz odstavec A187)
 - (b) zda vedení, osoby pověřené správou a řízením a najímající strana, není-li totožná se subjektem, mají vzhledem k daným okolnostem vymezeny vhodné role a odpovědnosti. Při tom je odborník povinen rovněž posoudit, zda vedení, případně osoby pověřené správou a řízením mají přiměřený základ pro sestavení informací o udržitelnosti; a (viz odstavce A186(a), A188–A191)
 - (c) zda zakázka vykazuje všechny charakteristické znaky uvedené v odstavcích 77–80.

Vhodné záležitosti týkající se udržitelnosti

77. Odborník je povinen posoudit, zda jsou záležitosti týkající se udržitelnosti zahrnuté do předmětu zakázky vhodné. Při tom je povinen posoudit, zda jsou záležitosti týkající se udržitelnosti

identifikovatelné a lze je konzistentně měřit nebo hodnotit na základě příslušných kritérií tak, aby na výsledných informacích o udržitelnosti mohly být provedeny postupy, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A192–A193)

Vhodnost a dostupnost kritérií

78. Odborník je povinen posoudit, zda kritéria, která budou podle jeho předpokladu použita pro sestavení informací o udržitelnosti, jsou vzhledem k okolnostem zakázky vhodná a zda je mají předpokládaní uživatelé k dispozici. Při tom je povinen:
- (a) posoudit, zda existují kritéria pro všechny informace o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky; (viz odstavec A194)
 - (b) identifikovat zdroje kritérií, včetně toho, zda se jedná o kritéria stanovená rámcem, kritéria vyvinutá subjektem, případně kombinaci obojího; (viz odstavce A195–A198, A331)
 - (c) posoudit, zda kritéria vykazují následující charakteristické znaky: (viz odstavce A199–A201, A332–A335)
 - (i) relevantnost; (viz odstavce A336–A337)
 - (ii) úplnost; (viz odstavec A338)
 - (iii) spolehlivost; (viz odstavec A339)
 - (iv) neutralita; a (viz odstavce A340–A341)
 - (v) srozumitelnost; a (viz odstavec A342)
 - (d) posoudit, zda a jak budou kritéria zpřístupněna předpokládaným uživatelům. (viz odstavec A202)

Důkazní informace pro vyjádření závěru odborníka a forma závěru

79. Odborník je povinen určit, zda:
- (a) předpokládá, že bude schopen získat důkazní informace, jež potřebuje pro vyjádření svého závěru; a (viz odstavce A203–A206L)
 - (b) jeho závěr ve formě náležité pro danou zakázku bude vyjádřen v písemné zprávě.

Racionální účel

80. Odborník je povinen určit, zda má zakázka racionální účel. Při tom je povinen určit, zda: (viz odstavce A207–A208)
- (a) v případě zakázky poskytující omezenou jistotu předpokládá, že bude schopen získat smysluplnou míru jistoty; (viz odstavce A209L–A211L)
 - (b) zakázka jako celek bude pro předpokládané uživatele užitečná a nebude zavádějící; a
 - (c) předmět ověřovací zakázky je vhodný, a to i v případě, kdy je z něj část informací o udržitelnosti, které mají být vykázány, vyloučena. (viz odstavce A212–A217)

Rozhodování o přijetí ověřovací zakázky nebo o pokračování v ní

81. Nejsou-li předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky splněny, je odborník povinen tuto záležitost projednat s najímající stranou. Pokud nelze provést změny zajišťující splnění těchto předpokladů, odborník nesmí zakázku přijmout jakožto ověřovací zakázku, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy. Taková zakázka však nebude přijata v souladu

s tímto standardem, a odborník tudíž nesmí ve zprávě o ověření deklarovat soulad s tímto ani žádným jiným standardem ISSA.

Nenaplnění předpokladů podmiňujících realizaci ověřovací zakázky po jejím přijetí

82. Jestliže se po přijetí ověřovací zakázky ukáže, že některý z předpokladů podmiňujících její realizaci není naplněn, odborník je povinen projednat tuto skutečnost s příslušnou stranou (stranami) a je povinen rozhodnout: (viz odstavec A218)
- (a) zda lze danou záležitost vyřešit k jeho spokojenosti;
 - (b) zda je správné v realizaci zakázky pokračovat; a
 - (c) zda danou skutečnost uvést ve zprávě o ověření, a pokud ano, jakým způsobem.
83. Jestliže se po přijetí ověřovací zakázky ukáže, že některá nebo žádná příslušná kritéria nejsou vhodná nebo že některé či všechny záležitosti týkající se udržitelnosti nejsou vhodné pro ověřovací zakázku, odborník je povinen zvážit odstoupení od zakázky, pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují. Pokud bude v realizaci zakázky pokračovat, je podle jejích konkrétních okolností povinen vyjádřit závěr s výhradou, záporný závěr nebo vyjádření závěru odmítnout. (viz odstavec A218)

Zpráva o ověření předepsaná právními předpisy

84. Pokud právní předpisy předepisují formát nebo znění zprávy o ověření, které se liší od požadavků standardů ISSA, je odborník povinen posoudit:
- (a) zda by předpokládání uživatelé mohli závěr odborníka nesprávně interpretovat; a
 - (b) pokud ano, zda je možné snížit riziko nesprávné interpretace dalším vysvětlením doplněným do zprávy o ověření.

Jestliže odborník dojde k závěru, že doplněním dalšího vysvětlení do zprávy o ověření se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, nesmí ověřovací zakázku přijmout. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy. Zakázka provedená v souladu s takovými právními předpisy není v souladu s tímto standardem, a odborník tudíž nesmí ve zprávě o ověření soulad s tímto standardem deklarovat.

Podmínky ověřovací zakázky

Sjednání podmínek ověřovací zakázky

85. Odborník je povinen s najímající stranou sjednat podmínky ověřovací zakázky. Sjednané podmínky musí být dostatečně podrobně specifikovány ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné formě písemné smlouvy, v písemném potvrzení nebo v právních předpisech a musí obsahovat: (viz odstavce A219–A222)
- (a) záležitosti související s cílem a předmětem ověřovací zakázky, včetně:
 - (i) cíle ověřovací zakázky;
 - (ii) informací o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, resp. do předmětu zakázky zahrnuté nejsou;
 - (iii) hranic vykazování spadajících do předmětu ověřovací zakázky;
 - (iv) faktu, zda jde o zakázku poskytující omezenou jistotu, zakázku poskytující přiměřenou jistotu, resp. o kombinovanou zakázku poskytující jak omezenou, tak přiměřenou jistotu, a informací o udržitelnosti, na něž se jednotlivé úrovně jistoty vztahují;

- (v) příslušných kritérií; a
 - (vi) toho, že ověřovací zakázka bude provedena v souladu se standardem ISSA 5000, *Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti*;
- (b) povinnosti odborníka; (viz odstavec A221)
- (c) odpovídající povinnosti vedení nebo osob pověřených správou a řízením, co se týče:
- (i) sestavení informací o udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii a případně jejich věrného zobrazení;
 - (ii) identifikace, výběru nebo vývoje vhodných kritérií, pokud je to relevantní;
 - (iii) odkazu na příslušná kritéria, která byla použita, nebo jejich popisu v informacích o udržitelnosti, a pokud to není zřejmé z okolností zakázky, kdo tato kritéria sestavil;
 - (iv) návrhu, implementace a udržování takového vnitřního kontrolního systému, který označí za nezbytný za účelem sestavení informací o udržitelnosti, které neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, v souladu s příslušnými kritérii; a
 - (v) toho, že odborník bude mít zajištěn/zajištěné:
 - a. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení informací o udržitelnosti;
 - b. další informace, které si pro účely ověřovací zakázky vyžádá; a
 - c. neomezený přístup k osobám působícím v subjektu, od nichž je podle odborníka nutné důkazní informace získat;
 - (d) odkaz na očekávanou formu a obsah zprávy nebo zpráv, které má odborník vydat, a prohlášení, že zpráva může být za určitých okolností upravena; a
 - (e) potvrzení, že vedení souhlasí s poskytnutím písemných prohlášení při ukončení ověřovací zakázky.
86. U opakujících se ověřovacích zakázek je odborník povinen posoudit, zda okolnosti vyžadují úpravu podmínek ověřovací zakázky nebo zda je nutné příslušné straně (stranám) připomenout dosavadní podmínky.

Změna podmínek ověřovací zakázky

87. Odborník nesmí souhlasit se změnou podmínek ověřovací zakázky, včetně změny ze zakázky poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu (tj. na nižší míru jistoty), jestliže tato změna není přiměřeně odůvodněná. Pokud odborník nesouhlasí se žádostí o změnu podmínek ověřovací zakázky a příslušná strana (strany) mu nedovolí v ověřovací zakázce za původních podmínek pokračovat, je povinen: (viz odstavce A223–A224)
- (a) odstoupit od ověřovací zakázky, umožňují-li to příslušné právní předpisy; a
 - (b) posoudit, zda má smluvní či jinou povinnost informovat ostatní strany, například osoby pověřené správou a řízením, vlastníky nebo regulační orgány, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.
88. Pokud dojde ke změně podmínek ověřovací zakázky:
- (a) odborník je povinen sjednat s příslušnou stranou (stranami) nové podmínky zakázky formou smluvního dopisu nebo jinou vhodnou formou písemné dohody; a
 - (b) odborník musí přihlížet i k důkazním informacím získaným před touto změnou.

Důkazní informace

Navrhování a provádění postupů k získání dostatečných a vhodných důkazních informací

89. Pro účely získání dostatečných a vhodných důkazních informací je odborník povinen navrhnout a provést postupy: (viz odstavce A225–A226)
- (a) nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací potvrzujících určité předpoklady a naopak vylučovat důkazní informace, které těmto předpokladům odporují; a (viz odstavce A227–A228)
 - (b) jejichž charakter, načasování a rozsah jsou vzhledem k okolnostem vhodné k tomu, aby poskytly důkazní informace splňující zamýšlený účel těchto postupů. (viz odstavce A229–A244)

Informace, které mají být použity jako důkazní

90. Odborník je povinen při navrhování a provádění postupů posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní, včetně informací získaných ze zdrojů mimo subjekt. (viz odstavce A245–A263)
91. U informací vygenerovaných subjektem je odborník povinen vyhodnotit, zda jsou tyto informace pro dané účely dostatečně spolehlivé, a bude-li to za daných okolností nezbytné: (viz odstavce A264–A265)
- (a) získat důkazní informace o správnosti a úplnosti těchto informací; a
 - (b) posoudit, zda jsou tyto informace pro jeho účely dostatečně přesné a podrobné.

Práce prováděné expertem vedení

92. Jestliže se na zpracování informací, které mají být použity jako důkazní, podílí expert vedení, je odborník při postupu podle odstavce 90 povinen, v nezbytné míře a s ohledem na význam práce tohoto experta pro dané účely: (viz odstavec A266)
- (a) posoudit odbornou způsobilost, schopnosti a objektivitu tohoto experta; (viz odstavce A267–A268)
 - (b) seznámit se s prací tohoto experta; (viz odstavec A269)
 - (c) seznámit se s tím, jak vedení použilo informace připravené tímto expertem při sestavování informací o udržitelnosti; a (viz odstavce A270–A271)
 - (d) posoudit vhodnost práce tohoto experta pro účely důkazních informací. (viz odstavec A272)

Pochybnosti o relevantnosti a spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní

93. Jestliže podmínky zjištěné během ověřovací zakázky vedou odborníka k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje v dokumentu byly pozměněny, aniž by o tom byl informován, je povinen provést další šetření a posoudit dopad, který to má na ostatní důkazní informace, jež získal. (viz odstavce A273–A275)
94. Má-li odborník pochybnosti o relevantnosti nebo spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní, je povinen: (viz odstavec A276)
- (c) určit, zda je třeba postupy změnit nebo doplnit, aby byly dané pochybnosti odstraněny; a
 - (b) posoudit případný dopad na další aspekty zakázky, jestliže pochybnosti odstranit nelze, včetně toho, zda takové pochybnosti naznačují riziko, že vysvětlující a popisné informace mohou být materiálně nesprávné z důvodu podvodu.

Plánování

Činnosti spojené s plánováním

95. Odborník je povinen navrhnout celkovou strategii a plán zakázky, včetně určení charakteru, načasování a rozsahu plánovaných postupů. Při tom je lídr zakázky povinen zohlednit informace získané v procesu přijetí a pokračování zakázky, popř. zda jsou znalosti získané na jiných zakázkách, které lídr zakázky pro subjekt prováděl, relevantní. (viz odstavce A277–A287)
96. U skupinové zakázky na ověření informací o udržitelnosti je odborník při navrhování celkové strategie a plánu zakázky v souladu s odstavcem 95 povinen určit: (viz odstavce A284–A291)
 - (a) informace o udržitelnosti, na nichž budou provedeny ověřovací práce, a zdroj těchto informací; (viz odstavec A288)
 - (b) zdroje nezbytné pro provedení zakázky, včetně odborníka (odborníků) ověřujícího složku; a (viz odstavce A108, A289–A290)
 - (c) zda budou získány důkazní informace z práce provedené jiným odborníkem (odborníky). (viz odstavec A291)
97. Lídr zakázky a ostatní klíčoví členové týmu provádějícího zakázku jsou povinni se podílet na plánování ověřovací zakázky, včetně účasti na diskusích členů týmu provádějícího zakázku, jak vyžaduje odstavec 105.

Materialita

98. Pro účely plánování a provádění ověřovací zakázky a posuzování toho, zda informace o udržitelnosti nejsou materiálně nesprávné, je odborník povinen: (viz odstavce A292–A299)
 - (a) posoudit materialitu u kvalitativních vysvětlujících a popisných informací; a (viz odstavec A300)
 - (b) určit materialitu pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace. (viz odstavce A301–A305)
99. Pokud příslušná kritéria vyžadují, aby subjekt uplatnil při sestavování informací o udržitelnosti jak finanční materialitu, tak materialitu dopadů, je odborník povinen při posuzování, resp. určování materiality v souladu s odstavcem 98 zohlednit obě hlediska. (viz odstavce A306, A337)
100. Pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace je odborník povinen určit prováděcí materialitu. (viz odstavce A307–A311)

Revize materiality v průběhu zakázky

101. Odborník je povinen provést revizi materiality pro vysvětlující a popisné informace v případě, že se během ověřovací zakázky dozví informace, s jejichž znalostí by původně posoudil nebo určil odlišnou materialitu. (viz odstavec A312)

Dokumentace

102. Odborník je povinen v dokumentaci zakázky uvést:
 - (a) faktory relevantní pro jeho posouzení materiality kvalitativních vysvětlujících a popisných informací v souladu s odstavcem 98(a);
 - (b) východiska pro stanovení materiality kvantitativních vysvětlujících a popisných informací v souladu s odstavcem 98(b); a
 - (c) východiska pro jeho stanovení prováděcí materiality v souladu s odstavcem 100.

Postupy vyhodnocení rizik

Navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik

Omezená jistota	Přiměřená jistota
103L. Odborník je povinen navrhnout a provést postupy vyhodnocení rizik dostatečné k tomu, aby umožnily: (viz odstavce A313–A318, A416L) (a) identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací; a (b) navrhnout a provést další postupy.	103R. Odborník je povinen navrhnout a provést postupy vyhodnocení rizik dostatečné k tomu, aby umožnily: (viz odstavce A313–A318, A415R) (a) identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích; a (b) navrhnout a provést další postupy.

104. Při navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik v souladu s odstavci 103L a 103R je odborník povinen zohlednit informace získané z jím provedených postupů týkajících se schvalování nových klientů, resp. nových zakázek na ověřování informací o udržitelnosti a pokračování vztahů s klientem. (viz odstavec A319)
105. Lídr zakázky a další klíčoví členové týmu provádějícího zakázku a všichni klíčoví externí experti odborníka jsou povinni projednat náchylnost vysvětlujících a popisných informací k materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou a aplikaci příslušných kritérií na skutečnosti a okolnosti subjektu. Lídr zakázky je povinen určit, které záležitosti mají být sděleny členům týmu provádějícího zakázku a všem externím expertům odborníka nezapojeným do projednávání. (viz odstavce A320–A321)

Seznámení se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti a informacemi o udržitelnosti

106. Odborník je povinen se seznámit se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti a informacemi o udržitelnosti, včetně charakteristických znaků událostí nebo podmínek, které by mohly vést k materiální nesprávnosti vysvětlujících a popisných informací. (viz odstavce A322–A325)

Posouzení vhodnosti příslušných kritérií

107. Odborník je povinen určit, zda jsou příslušná kritéria vhodná s ohledem na okolnosti zakázky, včetně toho, zda vykazují charakteristické znaky uvedené v odstavci 78. (viz odstavce A199–A201, A326–A342)

Seznámení se zásadami vykazování subjektu

108. Odborník je povinen se seznámit se zásadami vykazování používanými subjektem a s důvody jejich případných změn. (viz odstavce A2, A197, A343)
109. Odborník je povinen posoudit, zda jsou zásady vykazování uplatňované subjektem správné a zda jsou v souladu: (viz odstavce A2, A343–A344)
- (a) s příslušnými kritérii; a
- (b) kritérii používanými v daném odvětví.

Seznámení se subjektem a jeho prostředím

110. Odborník je povinen seznámit se se subjektem a jeho prostředím, včetně:

- (a) charakteru činnosti subjektu, jeho právní a organizační struktury, vlastnictví, správy a řízení a obchodního modelu; (viz odstavce A345–A346)
- (b) hranic vykazování a činností spadajících do hranic vykazování; a (viz odstavec A347)
- (c) cílů, záměrů a strategických cílů souvisejících se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti a opatření používaných k posouzení výkonnosti subjektu nebo k určení odměny vedení. (viz odstavec A348)

Seznámení s rámcem právních předpisů

111. Odborník je povinen seznámit se: (viz odstavce A349–A351)

- (a) s příslušným rámcem právních předpisů relevantním pro subjekt a odvětví či sektor, v němž působí, v kontextu informací o udržitelnosti týkajících se daného subjektu; a
- (b) se způsobem, kterým subjekt zajišťuje soulad s tímto rámcem.

Dotazování příslušných stran a diskuse s nimi

112. Odborník je povinen dotázat se příslušných stran a případně dalších osob v rámci subjektu, zda: (viz odstavce A352–A353)

- (a) mají nějaké poznatky o zjištěném podvodu nebo nesouladu s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy, které by měly dopad na informace o udržitelnosti; a
- (b) subjekt má interní audit, a pokud ano, provést další dotazování s cílem získat poznatky o činnosti tohoto interního auditu a o jeho hlavních zjištěních relevantních pro informace o udržitelnosti.

Seznámení se složkami vnitřního kontrolního systému subjektu

Omezená jistota	Přiměřená jistota
113L. Odborník je povinen se prostřednictvím dotazování seznámit se složkami vnitřního kontrolního systému subjektu relevantními pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti, v souladu s odstavci 114L, 115L, 116L, 117 a 120L. (viz odstavce A354–A359)	113R. Odborník je povinen se prostřednictvím dotazování a jiných postupů seznámit se složkami vnitřního kontrolního systému subjektu relevantními pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti, v souladu s odstavci 114R, 115R, 116R, 117 a 119R. (viz odstavce A354–A356, A358–A359)

Kontrolní prostředí

Omezená jistota	Přiměřená jistota
114L. Odborník je povinen seznámit se s kontrolním prostředím subjektu relevantním pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací	114R. Odborník je povinen seznámit se s kontrolním prostředím subjektu relevantním pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací

o udržitelnosti. (viz odstavce A360, A362–A363)	o udržitelnosti, včetně posouzení, zda: (viz odstavce A360–A363) (a) vedení pod dohledem osob pověřených správou a řízením vytvořilo a udržuje firemní kulturu založenou na poctivosti a etickém chování; (b) kontrolní prostředí subjektu je s ohledem na jeho charakter a složitost vhodným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému; a (c) zjištěné nedostatky kontrolního prostředí nevedou k oslabování ostatních složek vnitřního kontrolního systému subjektu.
---	---

Proces vyhodnocování rizik v subjektu

Omezená jistota	Přiměřená jistota
115L. Odborník je povinen seznámit se s výsledky procesu vyhodnocování rizik v subjektu relevantními pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti. (viz odstavce A364, A366, A368)	115R. Odborník je povinen seznámit se s procesem vyhodnocování rizik v subjektu relevantním pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti, konkrétně: (viz odstavce A364–A368) (a) seznámit se s procesem, který subjekt používá pro: (i) identifikaci rizik týkajících se cílů vykazování informací o udržitelnosti; (ii) posouzení významnosti těchto rizik, včetně pravděpodobnosti jejich výskytu; a (iii) ošetření těchto rizik; (b) seznámit se s výsledky procesu vyhodnocování rizik v subjektu; a (c) posoudit, na základě poznatků získaných podle bodů (a) a (b), zda je proces, který subjekt používá pro vyhodnocování rizik, za daných okolností vhodný.

Proces, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému

Omezená jistota	Přiměřená jistota
116L. Odborník je povinen seznámit se s výsledky procesu, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému relevantního pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti. (viz odstavce A369–A370)	116R. Odborník je povinen: (a) seznámit se: (viz odstavce A369–A370) (i) s procesem, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému relevantního pro záležitosti týkající se udržitelnosti a pro sestavení informací o udržitelnosti; a (ii) s výsledky tohoto procesu; a (b) posoudit, na základě takto získaných poznatků, zda je proces, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému relevantního pro záležitosti týkající se udržitelnosti a pro sestavení informací o udržitelnosti, za daných okolností vhodný. (viz odstavce A371R–A376R)

Informační systém a komunikace

117. Odborník je povinen seznámit se s informačním systémem a komunikací subjektu relevantní pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti, včetně: (viz odstavce A377–A381)
- (a) procesu používaného subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které má vykazovat; (viz odstavce A382–A384)
 - (b) toho, jak jsou informace z externích zdrojů, například servisních organizací či jiných organizací v hodnotovém řetězci subjektu, zaznamenány, zpracovány, popřípadě opraveny a začleněny do informací o udržitelnosti; a (viz odstavec A385)
 - (c) způsobu, jakým subjekt v souvislosti s odhady a výhledovými informacemi identifikuje relevantní metody, předpoklady nebo zdroje údajů (a případně potřebu jejich změny), které jsou vhodné v kontextu příslušných kritérií.
118. Na základě svých poznatků o informačním systému a komunikaci dle odstavce 117 je odborník povinen posoudit, zda informační systém subjektu vhodným způsobem přispívá k sestavení informací o udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii. (viz odstavec A386)

Kontrolní činnosti

- 119R. Odborník je povinen seznámit se s kontrolními činnostmi tím, že identifikuje: (viz odstavce A387–A392)
- (a) kontroly, u nichž plánuje získat důkazní informace prostřednictvím testování jejich provozní účinnosti. Tyto kontroly musí zahrnovat:

- (i) kontroly ošetřující rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace; nebo
- (ii) pokud je to relevantní, jakékoliv doplňkové kontroly uživatelského subjektu identifikované ve zprávě jiného odborníka o ověření, které byly v souladu s odstavcem 52 určeny jako relevantní pro uživatelský subjekt;
- (b) na základě kontrol podle bodu (a) výše, IT aplikace a další aspekty IT prostředí subjektu, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z používání IT;
- (c) obecné IT kontroly subjektu, jejichž cílem je ošetřit rizika vyplývající z používání IT identifikovaná v bodu (b); a
- (d) jiné kontroly, které považuje za vhodné pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích a pro návrh dalších postupů reagujících na tato vyhodnocená rizika.

Návrh a zavedení kontrol

Omezená jistota	Přiměřená jistota
120L. Jestliže odborník plánuje získat důkazní informace testováním provozní účinnosti kontrol, je povinen seznámit se: (viz odstavce A387–A392, A399L) (a) s kontrolami, jež plánuje testovat, včetně případných doplňkových kontrol uživatelského subjektu identifikovaných ve zprávě jiného odborníka o ověření, které byly v souladu s odstavcem 52 určeny jako relevantní pro uživatelský subjekt; a (b) s obecnými IT kontrolami subjektu, které ošetřují rizika vyplývající z používání IT v souvislosti s kontrolami identifikovanými podle bodu (a). A to tak, že: (viz odstavce A393–A398) (a) posoudí, zda je kontrola navržena tak, že účinně ošetřuje riziko materiální nesprávnosti ve vysvětlujících a popisných informacích nebo že účinně podporuje fungování jiných kontrol; a (b) zjistí, zda kontrola byla zavedena, a to provedením dalších postupů nad rámec dotazování pracovníků subjektu.	120R. Odborník je povinen seznámit se s každou kontrolou identifikovanou v souladu s odstavcem 119R, body (a), (c) a (d), a to tak, že: (viz odstavce A393–A398) (a) posoudí, zda je kontrola navržena tak, že účinně ošetřuje riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení nebo že účinně podporuje fungování jiných kontrol; a (b) zjistí, zda kontrola byla zavedena, a to provedením dalších postupů nad rámec dotazování pracovníků subjektu.

Identifikace nedostatků v kontrolním prostředí

121. Na základě svých poznatků o složkách vnitřního kontrolního systému subjektu je odborník povinen určit, zda byly zjištěny nějaké nedostatky v kontrolním prostředí. (viz odstavce A400–A403)

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti

Omezená jistota	Přiměřená jistota
122L. Odborník je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací jako základ pro návrh a provedení postupů, jejichž charakter, načasování a rozsah: (viz odstavce A404–A414, A416L, A417) (a) reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti; a (b) umožňují odborníkovi získat omezenou jistotu o tom, zda jsou informace o udržitelnosti sestaveny ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušnými kritérii.	122R. Odborník je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích jako základ pro návrh a provedení postupů, jejichž charakter, načasování a rozsah: (viz odstavce A404–A405, A407–A408, A410–A415R, A417–A418R) (a) reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti; a (b) umožňují odborníkovi získat přiměřenou jistotu o tom, zda jsou informace o udržitelnosti sestaveny ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušnými kritérii.

- 123R. Z důvodu nepředvídatelného způsobu, jakým vedení subjektu může obcházet kontroly, je odborník povinen považovat rizika obcházení kontrol vedením za rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem, a tudíž za rizika materiální nesprávnosti na horní hranici spektra rizik. (viz odstavec A418R)

Vyhodnocení důkazních informací získaných při provádění postupů vyhodnocení rizik

124. Odborník je povinen určit, zda důkazní informace, které získal při provádění postupů vyhodnocení rizik, poskytují vhodný základ pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Pokud získané důkazní informace vhodný základ neposkytují, je povinen provádět další postupy vyhodnocení rizik, až takové důkazní informace získá. (viz odstavec A419)

Dokumentace

125. Odborník je povinen v dokumentaci zakázky zahrnout:
- (a) diskusi členů týmu provádějícího zakázku v souladu s odstavcem 105 a přijatá významná rozhodnutí;
 - (b) své klíčové poznatky, dotazování a diskuse v souladu s odstavci 106–119R;
 - (c) vyhodnocení návrhu identifikovaných kontrol a zda subjekt tyto kontroly zavedl, v souladu s odstavcem 120L, pokud je relevantní, a odstavcem 120R; a
 - (d) identifikovaná a vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v souladu s odstavci 122L a 122R.

Reakce na rizika materiální nesprávnosti*Navrhování a provádění dalších postupů*

Omezená jistota	Přiměřená jistota
126L. Odborník je povinen navrhnout a provést další postupy, jejichž charakter, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací. (viz odstavce A284–A287, A420–A424)	126R. Odborník je povinen navrhnout a provést další postupy, jejichž charakter, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích. (viz odstavce A284–A287, A420–A424)

127. Při navrhování a provádění dalších postupů je odborník povinen: (viz odstavce A424–A427)

- (a) zvážit důvody, které vedly k vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti;
- (b) zvážit, zda má v úmyslu získat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol pro účely stanovení charakteru, načasování a rozsahu ostatních postupů; a
- (c) získat přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je jeho vyhodnocení rizika.

Všeobecná reakce

Omezená jistota	Přiměřená jistota
128L. Odborník je povinen navrhnout a implementovat všeobecné reakce na rizika materiální nesprávnosti, pokud identifikuje: (viz odstavce A428–A429) (a) nedostatky v kontrolním prostředí, které vedou k oslabování ostatních složek vnitřního kontrolního systému subjektu; (b) podvod nebo nesoulad s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy; nebo (c) rizika materiální nesprávnosti s rozsáhlým dopadem na informace o udržitelnosti jako celek.	128R. Odborník je povinen navrhnout a implementovat všeobecné reakce na rizika materiální nesprávnosti, pokud: (viz odstavce A428–A429) (a) jeho vyhodnocení kontrolního prostředí naznačuje, že: (i) se vedení pod dohledem osob pověřených správou a řízením nepodařilo vytvořit a udržovat firemní kulturu založenou na poctivosti a etickém chování; (ii) kontrolní prostředí subjektu není s ohledem na jeho charakter a složitost vhodným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému; nebo (iii) zjištěné nedostatky v kontrolním prostředí vedou k oslabování ostatních složek vnitřního kontrolního systému subjektu.

Omezená jistota	Přiměřená jistota
	(b) identifikuje podvod nebo nesoulad s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy; nebo (c) identifikuje rizika materiální nesprávnosti s rozsáhlým dopadem na informace o udržitelnosti jako celek.

Reakce na podvod nebo nesoulad s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy

129. Odborník je povinen vhodně reagovat na výskyt podvodu nebo podezření na podvod, resp. nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy zjištěný během zakázky, přičemž je povinen: (viz odstavce A430–A431)
- (a) seznámit se s charakterem dané skutečnosti a okolnostmi, za kterých k ní došlo; a
 - (b) získat další informace k vyhodnocení potenciálního dopadu na informace o udržitelnosti.
130. Pokud má odborník podezření na výskyt podvodu nebo nesouladu s právními předpisy, je povinen projednat toto zjištění s příslušnou úrovní vedení a případně s osobami pověřenými správou a řízením, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy. (viz odstavce A432)
131. Odborník je povinen vyhodnotit dopady zjištěného podvodu nebo nesouladu s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy ve vztahu k ověřovací zakázce, včetně dopadů na jeho postupy týkající se vyhodnocení rizik, jakož i spolehlivosti písemného prohlášení vedení, a přijmout vhodná opatření. (viz odstavce A433–A435)

Testy kontrol

132. Pokud odborník hodlá získat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol identifikovaných v souladu s odstavci 119R nebo 120L, je povinen navrhnout a provést testy kontrol, konkrétně: (viz odstavce A436–A437)
- (a) provést dotazování a další postupy, aby získal důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, včetně toho:
 - (i) jak byly tyto kontroly uplatňovány v relevantních okamžicích během období, k němuž se informace o udržitelnosti vztahují;
 - (ii) jak konzistentně byly uplatňovány; a
 - (iii) kým a jakými prostředky byly uplatňovány.
 - (b) určit, zda kontroly, které mají být předmětem testování, nezávisí na jiných kontrolách, a pokud tomu tak je, zda je nutné získat důkazní informace dokládající provozní účinnost těchto nepřímých kontrol.
133. Odborník je povinen otestovat kontroly za příslušné období, za které hodlá získat důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol, s výhradou ustanovení odstavce 134.
134. Jestliže odborník získá důkazní informace o provozní účinnosti kontrol v mezitímním období a hodlá rozšířit závěry těchto testů kontrol na zbývajících období, je povinen získat důkazní

informace o provozní účinnosti daných kontrol za období následující po uvedeném mezitímním období.

135. Pokud odborník hodlá používat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol, jež získal z předchozí zakázky na ověřování informací o udržitelnosti, je povinen ověřit si trvalou relevantnost těchto důkazních informací tím, že získá nové důkazní informace ohledně toho, zda u těchto kontrol nedošlo od předchozí zakázky k významným změnám. Odborník je povinen získat důkazní informace o tom, zda tyto změny proběhly, tak, že provede dotazování v kombinaci s pozorováním nebo inspekci, jejichž prostřednictvím si potvrdí své dosavadní znalosti o těchto konkrétních kontrolách, a: (viz odstavce A438–A439)
 - (a) pokud od předchozí zakázky nedošlo u kontrol ke změnám, které mají vliv na trvalou relevantnost dříve získaných důkazních informací, je odborník povinen otestovat příslušné kontroly alespoň při každé třetí zakázce, přičemž část kontrol je povinen otestovat při každé zakázce;
 - (b) pokud od předchozí zakázky došlo u kontrol ke změnám, které mají vliv na trvalou relevantnost dříve získaných důkazních informací, je odborník povinen otestovat příslušné kontroly v rámci aktuální zakázky.
136. Jestliže odborník hodlá získat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol vztahujících se na rizika materiální nesprávnosti, u nichž se vyhodnocení rizika blíží k horní hranici spektra rizik, je povinen otestovat příslušné kontroly v běžném období.
137. Při hodnocení provozní účinnosti kontrol je odborník povinen posoudit, zda nesprávnosti, které byly odhaleny provedením jiných postupů, svědčí o tom, že kontroly nejsou provozně účinné. I když jiné postupy nezjistí žádnou nesprávnost, nejedná se o důkazní informace, že testované kontroly jsou účinné.
138. Jsou-li zjištěny odchylky od kontrol, které odborník testuje, je povinen vznést konkrétní dotazy, aby pochopil tyto skutečnosti a jejich možné důsledky, a je povinen určit, zda:
 - (a) testy kontrol, které byly provedeny, poskytují dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní účinnosti těchto kontrol;
 - (b) jsou nezbytné další testy kontrol; nebo
 - (c) je třeba potenciální rizika materiální nesprávnosti ošetřit provedením testů věcné správnosti.

Testy věcné správnosti

- 139R. Další postupy vyžadované podlé odstavce 126R musí zahrnovat testy věcné správnosti, které reagují na každé riziko, jehož vyhodnocení se blíží horní hranici spektra rizik. (viz odstavec A407)
- 140R. Odborník je povinen zvážit nutnost navrhnout a provést testy věcné správnosti u vysvětlujících a popisných informací, které jsou dle jeho úsudku materiální, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti. (viz odstavce A440R–A441R)
- 141R. Odborník je povinen zvážit, zda se budou provádět postupy externí konfirmace. (viz odstavce A442–A443)
142. Jestliže odborník provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu a hodlá rozšířit závěry těchto testů na zbývajících období, je povinen provést: (viz odstavce A444–A445)
 - (a) testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol za období následující po mezitímním období; nebo

- (b) pouze testy věcné správnosti, pokud dojde k závěru, že jsou dostatečné do té míry, aby na základě těchto testů mohl formulovat své závěry pro období následující po mezitímním období.

Analytické postupy

Omezená jistota	Přiměřená jistota
143L. Při navrhování a provádění analytických postupů je odborník povinen: (viz odstavce A446–A447) (a) určit vhodnost jednotlivých analytických postupů s ohledem na důvody pro vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací; a (b) vytvořit očekávání ohledně vykázaných množství nebo poměrných ukazatelů. (viz odstavec A448L)	143R. Při navrhování a provádění analytických postupů je odborník povinen: (viz odstavce A446–A447) (a) určit vhodnost konkrétních analytických postupů pro daná tvrzení s ohledem na důvody pro vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a případné důkazní informace získané z jiných postupů pro tato tvrzení; a (b) vytvořit očekávání ohledně vykázaných množství nebo poměrných ukazatelů, která jsou dostatečně přesná, aby identifikovala možné materiální nesprávnosti.
144L. Pokud analytické postupy identifikují výkyvy nebo vztahy, které neodpovídají ostatním relevantním informacím, nebo které se významně liší od očekávaného výsledku, odborník je povinen se vedení na tyto rozdíly dotázat. Dále je povinen zvážit odpovědi na tyto dotazy a určit, zda jsou za daných okolností nezbytné dodatečné postupy.	144R. Pokud analytické postupy identifikují výkyvy nebo vztahy, které neodpovídají ostatním relevantním informacím nebo které se významně liší od očekávaných množství nebo poměrných ukazatelů, odborník je povinen tyto rozdíly prozkoumat pomocí: (a) dotazování vedení a získání dalších důkazních informací, které jsou pro odpovědi vedení relevantní; a (b) provedení jiných postupů, které jsou za daných okolností nezbytné.

Výběr vzorků

145. Jestliže odborník využívá jako prostředek pro výběr testovaných položek výběr vzorků, je povinen: (viz odstavec A449)
- (a) zohlednit účel postupu a charakteristické znaky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán;
- (b) určit velikost vzorku, která bude dostatečná ke snížení výběrového rizika na přijatelně nízkou úroveň; a
- (c) vybrat vzorek, provést postupy na vybraných položkách a vyhodnotit výsledky.

Odhady a výhledové informace

Omezená jistota	Přiměřená jistota
146L. Při reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti související s vysvětlujícími a popisnými informacemi, které zahrnují odhady nebo výhledové informace, je odborník povinen: (viz odstavce A450–A452, A454–A455L) (a) posoudit, zda: (i) vedení náležitě uplatnilo požadavky příslušných kritérií ve vztahu k odhadům či výhledovým informacím; (ii) metody používané pro tvorbu odhadů nebo výhledových informací jsou vhodné a byly aplikovány konsistentně; a (iii) případné změny vykázaných odhadů nebo výhledových informací nebo změny metod pro tvorbu odhadů či výhledových informací oproti předchozímu období jsou za daných okolností vhodné; a (viz odstavec A459) (b) zvážit, zda jsou za daných okolností vhodné jiné postupy.	146R. Při reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti související s vysvětlujícími a popisnými informacemi, které zahrnují odhady nebo výhledové informace, je odborník povinen: (viz odstavce A450–A452, A454) (a) posoudit, zda vedení náležitě uplatnilo požadavky příslušných kritérií ve vztahu k odhadům či výhledovým informacím; a (viz odstavec A453R) (b) provést jednu nebo více následujících činností: (i) otestovat, jakým způsobem vedení k odhadu nebo výhledovým informacím a souvisejícím vysvětlujícím a popisným informacím dospělo, spolu s informacemi, z nichž odhad či výhledové informace vycházejí. Při tom je odborník povinen posoudit, zda: a. příslušná metoda byla vhodně zvolena a aplikována a zda jsou případné změny oproti předchozím obdobím vhodné; (viz odstavce A456R, A459) b. použité předpoklady, včetně případných změn oproti předchozím obdobím, jsou vhodné; a (viz odstavce A457R, A459) c. údaje, včetně případných změn oproti předchozím obdobím, jsou správné; (viz odstavce A458R, A459)

Omezená jistota	Přiměřená jistota
	(ii) sestavit bodový odhad nebo rozpětí pro zhodnocení odhadu vedení. Za tímto účelem je odborník povinen: (viz odstavce A460R–A462R) (a) vyhodnotit, zda použité metody, předpoklady nebo údaje jsou v kontextu daných kritérií správné; a b. když odborník stanovuje rozpětí: i. ujistit se, že rozpětí zahrnuje výhradně částky, které jsou doložené dostatečnými důkazními informacemi a které odborník vyhodnotil jako přiměřené; a ii. navrhnout a provést další postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti, jimž jsou vystaveny vysvětlující a popisné informace uvedené v informacích o udržitelnosti, jež popisují nejistotu; nebo (iii) získat důkazní informace z událostí do data zprávy odborníka.

Revize vyhodnocení rizik u zakázky poskytující přiměřenou jistotu

147R. Jestliže odborník zjistí nějakou skutečnost nebo získá nové informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž původně při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení pro vysvětlující a popisné informace vycházel, je povinen:

- (a) zrevidovat vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, pokud je to nutné; a
- (b) provést další postupy, aby získal další důkazní informace, které mu umožní vyjádřit závěr poskytující přiměřenou jistotu. (viz odstavec A463R)

Posouzení nezbytnosti dalších postupů u zakázky poskytující omezenou jistotu

148L. Pokud odborník zjistí nějakou skutečnost svědčící o tom, že informace o udržitelnosti by mohly být materiálně nesprávné, je povinen navrhnout a provést další postupy, jejichž prostřednictvím získá nové důkazní informace, jež mu umožní buď: (viz odstavce A464L–A467L)

- (a) konstatovat, že informace o udržitelnosti pravděpodobně nejsou v důsledku dané záležitosti materiálně nesprávné; nebo
- (b) rozhodnout, že informace o udržitelnosti jsou v důsledku dané záležitosti materiálně nesprávné.

Proces, který subjekt používá ke shromažďování informací o udržitelnosti

Omezená jistota	Přiměřená jistota
149L. Postupy odborníka musí zahrnovat následující postupy související s procesem, který subjekt používá ke shromažďování informací o udržitelnosti: (viz odstavec A468) (a) odsouhlasení nebo sesouhlasení informací o udržitelnosti s výchozími záznamy; a (b) získání znalostí o materiálních úpravách provedených v průběhu sestavování informací o udržitelnosti na základě dotazování vedení a zvážení, zda jsou za daných okolností nezbytné další postupy.	149R. Postupy odborníka musí zahrnovat následující postupy související s procesem, který subjekt používá ke shromažďování informací o udržitelnosti: (viz odstavec A468) (a) odsouhlasení nebo sesouhlasení informací o udržitelnosti s výchozími záznamy; a (b) získání důkazních informací o materiálních úpravách provedených v průběhu sestavování informací o udržitelnosti.
	150R. V reakci na riziko obcházení kontrol vedením podle ustanovení odstavce 123R je odborník povinen navrhnout a provést následující postupy: (a) otestovat vhodnost úprav provedených vedením v procesu sestavování informací o udržitelnosti; (b) klást otázky osobám zapojeným do procesu podávání zpráv

Omezená jistota	Přiměřená jistota
	o udržitelnosti, zda vědí o nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se k úpravám informací o udržitelnosti; a (c) určit, zda jsou s ohledem na reakci na rizika týkající se obcházení kontrol vedením nezbytné další postupy nad rámec postupů uvedených v bodech (a)–(b) výše. (viz odstavec A469R)
151L. U skupinových informací o udržitelnosti je odborník povinen převzít odpovědnost za návrh a provedení dalších postupů, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti vyplývající z procesu agregace. V rámci těchto postupů je povinen: (a) získat prostřednictvím dotazování vedení znalosti o způsobu, jakým informace agregovalo; (b) určit, zda byly v souladu s příslušnými kritérii do informací o udržitelnosti zahrnuty všechny subjekty; a (c) posoudit, zda úsudky vedení uplatněné v procesu agregace nenaznačují jeho možnou předpojatost.	151R. U skupinových informací o udržitelnosti je odborník povinen převzít odpovědnost za návrh a provedení dalších postupů, které budou reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti vyplývající z procesu agregace. V rámci těchto postupů je povinen: (a) získat znalosti o způsobu, jakým vedení informace agregovalo; (b) určit, zda byly v souladu s příslušnými kritérii do informací o udržitelnosti zahrnuty všechny subjekty; a (c) posoudit, zda úsudky vedení uplatněné v procesu agregace nenaznačují jeho možnou předpojatost.

Dokumentace

152. Odborník je povinen v dokumentaci zakázky uvést:

- (a) všeobecné reakce v souladu s ustanoveními odstavců 128L a 128R a důvody těchto reakcí;
- (b) výsledky dalších postupů včetně závěrů, pokud tyto závěry nejsou zřejmé;
- (c) zjištěný podvod nebo nesoulad s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy a provedené postupy, významné odborné úsudky a závěry, k nimž ohledně výskytu podvodu, resp. nesouladu dospěl; a
- (d) je-li to relevantní, své závěry ohledně toho, zda je vhodné používat důkazní informace o provozní účinnosti kontrol získané při předchozích zakázkách.

Akumulace a posouzení identifikovaných nesprávností

Akumulace identifikovaných nesprávností

153. Odborník je povinen shromáždit nesprávnosti identifikovaných během zakázky, s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. (viz odstavce A470–A476)
154. Odborník je povinen: (viz odstavce A477–A480)
- (a) zvážit, zda zjištěné nesprávnosti, jednotlivě nebo v souhrnu, mohou být důsledkem podvodu; a
 - (b) vhodně reagovat v případě, že se objeví nějaké signály svědčící o tom, že informace by mohly být materiálně nesprávné v důsledku podvodu.

Posouzení identifikovaných nesprávností v průběhu zakázky

155. Odborník je povinen určit, zda je třeba provést revizi přístupu k zakázce, pokud: (viz odstavec A481)
- (a) charakter identifikovaných nesprávností a okolnosti jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by při agregaci s nesprávnostmi shromážděnými během zakázky mohly být materiální; nebo
 - (b) nesprávnosti shromážděné během zakázky mohou v souhrnu vést k tomu, že informace o udržitelnosti budou materiálně nesprávné.

Sdělení a oprava nesprávností

156. Odborník je povinen sdělit vedení bez zbytečného odkladu všechny nesprávnosti shromážděné během ověřovací zakázky a požádat vedení, aby tyto nesprávnosti opravilo. (viz odstavec A482)
157. Pokud na žádost odborníka vedení prověřilo informace o udržitelnosti a opravilo odhalené nesprávnosti, odborník je povinen provést další postupy s ohledem na práci provedenou vedením s cílem zjistit, zda materiální nesprávnosti nepřetrvávají.
158. Pokud vedení odmítne opravit některé nebo všechny nesprávnosti sdělené odborníkem, odborník je povinen seznámit se s důvody, proč vedení opravy neprovedlo, a tuto znalost zohlednit při formulaci svého závěru. (viz odstavec A483)

Hodnocení vlivu neopravených nesprávností

159. Před hodnocením vlivu neopravených nesprávností je odborník povinen posoudit, zda výsledky provedených postupů a získané důkazní informace nenaznačují nutnost přehodnotit materialitu.
160. Odborník je povinen určit, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to jednotlivě nebo v souhrnu. Při tomto určování je povinen zvážit velikost a charakter nesprávností a konkrétní okolnosti jejich výskytu. (viz odstavce A484–A498)

Dokumentace

161. Odborník je povinen v dokumentaci zakázky uvést:
- (a) veškeré nesprávnosti shromážděné během zakázky, vyjma těch, které jsou jednoznačně nepodstatné, a zda byly opraveny (odstavce 153 a 156); a
 - (b) svůj závěr, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to jednotlivě nebo v souhrnu, a zdůvodnění tohoto závěru (odstavec 160).

Posouzení popisu příslušných kritérií

162. Odborník je povinen posoudit, zda informace o udržitelnosti odpovídajícím způsobem odkazují na příslušná kritéria a zdroje těchto kritérií, případně daná kritéria a jejich zdroje odpovídajícím způsobem popisují. (viz odstavce A499–A501)

Následné události

163. Odborník je povinen: (viz odstavce A502–A504L)
- (a) provést postupy pro identifikaci událostí, které nastaly do data zprávy o ověření a které mohou mít vliv na informace o udržitelnosti a na zprávu o ověření; a
 - (b) vyhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazních informací získaných o tom, zda jsou takové události vhodně zohledněny v informacích o udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii.
164. Odborník je povinen náležitě reagovat na skutečnosti, o kterých se dozví po datu zprávy o ověření a které, kdyby mu byly k tomuto datu známy, by mohly vést ke změně zprávy o ověření. (viz odstavec A505)

Písemné prohlášení vedení a osob pověřených správou a řízením

165. Odborník je povinen vyžádat si od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením písemné prohlášení: (viz odstavce A506–A507)
- (a) že splnily svou odpovědnost při sestavení informací o udržitelnosti, včetně případných srovnávacích informací, v souladu s příslušnými kritérii, která byla stanovena v podmínkách zakázky;
 - (b) že odborníkovi poskytly veškeré relevantní informace a přístup, jak bylo sjednáno v podmínkách zakázky, a zohlednily veškeré relevantní záležitosti v informacích o udržitelnosti;
 - (c) zda se domnívají, že dopad neopravených nesprávností, ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi, na informace o udržitelnosti je nemateriální; soupis neopravených nesprávností musí být součástí nebo tvořit přílohu písemného prohlášení;
 - (d) zda se domnívají, že významné předpoklady použité při stanovování odhadů a přípravě výhledových informací jsou přiměřené;
 - (e) že odborníkovi sdělily veškeré jim známé nedostatky v systému vnitřních kontrol, které jsou relevantní pro danou zakázku a nejsou jednoznačně nepodstatné;
 - (f) zda odborníka seznámily s tím, že vědí o podvodu nebo podezření na podvod nebo o zjištěném nesouladu s právními předpisy či podezření na nesoulad, kdy tento podvod nebo nesoulad může mít materiální vliv na informace o udržitelnosti; a
 - (g) že upravily informace o udržitelnosti nebo popsaly veškeré události, které nastaly po datu informací o udržitelnosti a u kterých příslušná kritéria vyžadují, aby byly upraveny nebo popsány.
166. Pokud odborník dojde k závěru, že potřebuje získat další písemná prohlášení nad rámec již vyžádaných, aby podpořil důkazní informace významné pro informace o udržitelnosti, je povinen si tato další písemná prohlášení vyžádat.
167. Jestliže se písemná prohlášení týkají záležitostí, jež jsou pro informace o udržitelnosti materiální, je odborník povinen:
- (a) zhodnotit přiměřenost písemných prohlášení a jejich soulad s dalšími důkazními informacemi, které získal, včetně ostatních prohlášení (ústních či písemných); a
 - (b) posoudit, zda osoby, které tato prohlášení učinily, lze v daných záležitostech považovat za dobře informované.
168. Datum písemného prohlášení musí být co nejblíží datu zprávy odborníka, nikoliv však pozdější.

169. Jestliže odborník neobdrží písemné prohlášení, které si vyžádal, nebo pokud dojde k závěru, že existují opodstatněné pochybnosti o odborné způsobilosti, integritě, etických hodnotách a řádné péči osob, jež písemné prohlášení poskytly, případně že písemné prohlášení je z jiného důvodu nespolehlivé, je povinen:
- (a) projednat záležitost s vedením subjektu a případně s osobami pověřenými jeho správou a řízením;
 - (b) znovu posoudit integritu osob, od nichž si prohlášení vyžádal nebo od nichž prohlášení obdržel, a vyhodnotit dopad, který to může mít na spolehlivost prohlášení (ústních či písemných) a na důkazní informace obecně;
 - (c) přijmout patřičná opatření, mimo jiné zvážit, jaký dopad to bude mít na závěr zprávy o ověření.
170. Odborník je povinen odmítnout vyjádření závěru o informacích o udržitelnosti nebo od zakázky odstoupit, je-li odstoupení možné podle příslušných právních předpisů, pokud:
- (a) dojde k závěru, že existují dostatečné pochybnosti o integritě osob poskytujících písemná prohlášení vyžadovaná v odstavcích 165(a) a (b), že písemná prohlášení nejsou v těchto ohledech spolehlivá, nebo
 - (b) subjekt neposkytne písemná prohlášení vyžadovaná v odstavci 165(a) a (b).

Ostatní informace

Získání ostatních informací

171. Odborník je povinen: (viz odstavce A508–A511)
- (a) identifikovat ostatní informace tak, že na základě diskusí s vedením zjistí, v jakém dokumentu či dokumentech, jejichž vydání se očekává, budou obsaženy informace o udržitelnosti a zpráva o ověření k nim, a jakým způsobem a kdy budou tyto dokumenty vydány; a
 - (b) zajistit, aby mu vedení bez zbytečného odkladu ještě před datem zprávy o ověření poskytlo finální verze těchto dokumentů.

Seznámení s ostatními informacemi a jejich posouzení

172. Odborník je povinen seznámit se s ostatními informacemi získanými před datem zprávy o ověření a na základě toho: (viz odstavce A512–A513)
- a) posoudit, zda není mezi těmito ostatními informacemi a informacemi o udržitelnosti materiální nesoulad;
 - b) posoudit, zda není materiální nesoulad mezi těmito ostatními informacemi a poznatky, které získal během ověřovací zakázky, a to na základě shromážděných důkazních informací a závěrů, k nimž v průběhu zakázky dospěl; a
 - c) všimnout si známek svědčících o tom, že by ostatní informace netýkající se informací o udržitelnosti ani jeho poznatků získaných během zakázky mohly být materiálně nesprávné.

Reakce na možný materiální nesoulad nebo na možnou materiální nesprávnost ostatních informací

173. Jestliže odborník zjistí, že by mezi ostatními informacemi a informacemi o udržitelnosti mohl existovat materiální nesoulad, nebo zjistí jiné skutečnosti svědčící o tom, že by ostatní informace mohly být materiálně nesprávné, je povinen projednat tuto záležitost s vedením a v případě

potřeby provést další postupy, aby mohl posoudit, zda nenastala některá z následujících okolností:

- (a) ostatní informace jsou materiálně nesprávné;
- (b) informace o udržitelnosti jsou materiálně nesprávné; nebo
- (c) je třeba, aby si doplnil znalosti o subjektu a jeho prostředí.

174. Jestliže ostatní informace zahrnují účetní závěrku účetní jednotky, která je předmětem auditu, a odborník zjistí, že by mezi touto účetní závěrkou a informacemi o udržitelnosti mohl existovat materiální nesoulad, nebo zjistí jiné skutečnosti svědčící o tom, že by účetní závěrka mohla být materiálně nesprávná, je povinen oznámit tuto skutečnost také auditorovi této účetní závěrky, pokud to nezakazují právní předpisy nebo profesní požadavky.

Reakce odborníka v případě, že ostatní informace jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné

175. Jestliže odborník dojde k závěru, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné, je povinen vyzvat vedení účetní jednotky, aby tyto informace opravilo. V případě, že vedení: (viz odstavce A514–A515)

- (a) s opravami souhlasí, je odborník povinen se přesvědčit, že opravy byly provedeny; nebo
- (b) odmítne opravy provést, je odborník povinen uvědomit o této záležitosti osoby pověřené správou a řízením a vyzvat je, aby zajistily provedení opravy.

176. Jestliže odborník dojde k závěru, že v ostatních informacích existuje materiální nesprávnost, a oprava není provedena ani poté, co o této záležitosti uvědomil osoby pověřené správou a řízením, je povinen podniknout příslušné kroky, a to: (viz odstavce A514–A515)

- (a) posoudit důsledky, které tato skutečnost bude mít pro jeho zprávu o ověření, a informovat osoby pověřené správou a řízením o tom, jak hodlá na materiální nesprávnost reagovat ve své zprávě; nebo (viz odstavec A516)
- (b) odstoupit od zakázky, umožňují-li to příslušné právní předpisy. (viz odstavec A517)

Reakce v případě, že jsou informace o udržitelnosti materiálně nesprávné nebo že je třeba, aby si odborník doplnil znalosti o subjektu a jeho prostředí

177. Jestliže odborník na základě postupů provedených podle odstavce 172 dojde k závěru, že informace o udržitelnosti jsou materiálně nesprávné nebo že je nutné, aby si doplnil znalosti, které má o daném subjektu a jeho prostředí, je povinen na tuto skutečnost vhodně reagovat. (viz odstavec A518)

Formulace závěru zprávy o ověření

Vyhodnocení získaných důkazních informací

178. Odborník je povinen vyhodnotit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, včetně důkazních informací z práce, kterou provedl externí expert odborníka, jiný odborník nebo interní audit, a pokud to bude za daných okolností nutné, pokusit se získat další důkazní informace. Při tom je odborník povinen: (viz odstavce A519–A522)

- (a) vyhodnotit, zda získané důkazní informace splňují zamýšlený účel postupů; a
- (b) zvážit všechny získané důkazní informace, včetně těch, které jsou v souladu nebo v rozporu s jinými důkazními informacemi, a to bez ohledu na to, zda vysvětlující a popisné informace potvrzují, nebo jim odporují.

179. Odborník je povinen posoudit, zda úsudky a rozhodnutí vedení související s odhady a předpoklady použitými při sestavování informací o udržitelnosti, včetně těch, které se týkají výhledových informací, nesvědčí o možné předpojatosti vedení, i když jsou jednotlivě přiměřené. Jestliže odborník zjistí signály svědčící o možné předpojatosti vedení, je povinen posoudit dopady, které to má pro ověřovací zakázku. Pokud bylo záměrem uvést uživatele informací o udržitelnosti v omyl, má předpojatost vedení podvodný charakter.
180. Pokud odborník získá důkazní informace, které nejsou v souladu s ostatními důkazními informacemi, je povinen: (viz odstavce A523–A526)
- (a) určit, jak je třeba postupy změnit nebo doplnit, aby daný nesoulad pochopil a vyřešil; a
 - (b) zvážit případný dopad této skutečnosti na další aspekty ověřovací zakázky.

Vyvozování závěrů

181. Odborník je povinen vyjádřit závěr o tom, zda informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Při formulování daného závěru je povinen zohlednit vyhodnocení, jež provedl podle odstavců 178 a 179, pokud jde o dostatečnost a vhodnost získaných důkazních informací, a dále vyhodnocení podle odstavce 160 ohledně toho, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to buď jednotlivě, nebo v souhrnu. (viz odstavec A527)
182. Pokud jsou součástí příslušných kritérií principy věrného zobrazení, musí odborník při postupu podle odstavce 181 také posoudit: (viz odstavce A528–A529)
- (a) celkovou prezentaci, strukturu a obsah informací o udržitelnosti; a
 - (b) zda informace o udržitelnosti popisují záležitosti týkající se udržitelnosti způsobem, který odpovídá věrnému zobrazení, je-li to vhodné v kontextu daných kritérií, formulace závěru odborníka nebo jiných okolností zakázky.
183. V případě, že v informacích o udržitelnosti sestavených v souladu s rámcem věrného zobrazení není věrného zobrazení dosaženo, je odborník povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na požadavcích příslušného rámce a způsobu vyřešení záležitosti rozhodnout, zda je nezbytné závěr ve zprávě o ověření modifikovat v souladu s odstavcem 203.
184. U informací o udržitelnosti sestavených v souladu s kritérii dodržení požadavků není odborník povinen posuzovat, zda bylo dosaženo věrného zobrazení. Nicméně jestliže dojde k závěru, že jsou takové informace o udržitelnosti zavádějící, je povinen projednat tuto záležitost s vedením a v závislosti na způsobu jejího vyřešení rozhodnout, zda a jak o ní bude informovat ve své zprávě.

Omezení rozsahu

185. Jestliže odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, jedná se o omezení rozsahu a odborník je povinen buď: (viz odstavce A530–A531)
- (a) vyjádřit závěr s výhradou;
 - (b) vyjádření závěru odmítnout; nebo
 - (c) od zakázky odstoupit, pokud mu to příslušné právní předpisy umožňují.

Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality

186. Před datováním zprávy o ověření je lídr zakázky povinen:
- (a) rozhodnout, zda byly splněny příslušné etické požadavky, včetně požadavků na nezávislost;

- (b) přesvědčit se na základě kontroly dokumentace zakázky a diskuse s týmem provádějícím zakázku, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace podporující učiněné závěry, aby mohla být vydána zpráva o ověření;
- (c) zkontrolovat informace o udržitelnosti a zprávu o ověření, aby se přesvědčil, že vydávaná zpráva je za daných okolností vhodná;
- (d) přesvědčit se, že:
 - (i) jeho zapojení do celého průběhu zakázky bylo dostatečné a vhodné, takže na základě toho může rozhodnout, že uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené; a (viz odstavce A532–A534)
 - (ii) při naplňování požadavků tohoto standardu byl zohledněn charakter a okolnosti zakázky, jejich případné změny a související firemní pravidla a postupy;
- (e) přesvědčit se, pokud je zakázka předmětem kontroly kvality, že tato kontrola byla dokončena.

Dokumentace

187. Odborník je povinen v dokumentaci zakázky uvést:

- (a) východiska, na jejichž základě se lídr zakázky podle odstavce 186(b) přesvědčil, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, včetně:
 - (i) rozhodnutí podle odstavce 50(d), že je práce jiného odborníka pro dané účely adekvátní;
 - (ii) posouzení podle odstavce 57, že je práce externího experta odborníka pro dané účely adekvátní;
 - (iii) rozhodnutí podle odstavce 59(e), že je práce interního auditu pro dané účely adekvátní; a
 - (iv) toho, jak odborník vyřešil případné rozpory, pokud zjistil nějaké informace, které jsou v rozporu s jeho konečnými závěry týkajícími se významné záležitosti (viz odstavec 180); a (viz odstavec A535)
- (b) východiska, na jejichž základě se lídr zakázky podle odstavce 186(d)(i) přesvědčil, že jeho zapojení do celého průběhu zakázky bylo dostatečné a vhodné. (viz odstavec A536)

Sestavení zprávy o ověření

- 188. Zpráva o ověření musí mít písemnou formu a musí obsahovat jednoznačné vyjádření odborníka k informacím o udržitelnosti, tj. jeho výrok poskytující přiměřenou jistotu, resp. jeho závěr poskytující omezenou jistotu. (viz odstavce A537–A538)
- 189. Závěr odborníka musí být zřetelně oddělen od informací a vysvětlení, jejichž účelem není tento závěr nějak ovlivňovat, tedy mimo jiné od:
 - (a) odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti;
 - (b) odstavce obsahujícího jiné skutečnosti;
 - (c) zjištění týkajících se konkrétních aspektů zakázky;
 - (d) doporučení; nebo
 - (e) jiných dodatečných informací uváděných ve zprávě o ověření.

Z použitých formulací musí jednoznačně vyplývat, že účelem odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti, odstavce obsahujícího jiné skutečnosti, zjištění, doporučení či jiných dodatečných informací není závěr odborníka jakkoli korigovat. (viz odstavce A537–A538)

Obsah zprávy o ověření

190. Zpráva o ověření musí obsahovat minimálně následující náležitosti: (viz odstavce A539, A567–A569)

- (a) název, z něhož jasně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého odborníka poskytující omezenou, přiměřenou, nebo kombinovanou omezenou a přiměřenou jistotu; (viz odstavec A540)
- (b) příjemce; (viz odstavec A541)
- (c) závěr odborníka uvedený v prvním oddílu zprávy o ověření, který: (viz odstavce A542–A552)
 - (i) obsahuje nadpis, z něhož je zřejmé, jaký závěr odborník vyjadřuje, tj.:
 - a. v případě nemodifikovaného závěru buď nadpis „Výrok poskytující přiměřenou jistotu“, nebo nadpis „Závěr poskytující omezenou jistotu“, případně nadpis vhodný pro zprávu o ověření k zakázce poskytující jak přiměřenou, tak omezenou jistotu; nebo
 - b. v případě modifikovaného závěru je nutné nadpis uvedený v písmenu a. výše doplnit podle okolností o výrazy „s výhradou“, „záporný“ nebo „odmítnutí“, přičemž u zprávy o ověření k zakázce poskytující jak přiměřenou, tak omezenou jistotu bude jasně identifikováno, který výrok nebo závěr je modifikován;
 - (ii) identifikuje subjekt, jehož informace o udržitelnosti byly předmětem ověřovací zakázky;
 - (iii) identifikuje nebo popisuje míru jistoty, kterou odborník získal, tedy buď přiměřenou jistotu, omezenou jistotu, nebo různou míru jistoty pro různé části informací o udržitelnosti; (viz odstavec A542)
 - (iv) identifikuje nebo popisuje informace o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, a to případně včetně záležitostí týkajících se udržitelnosti a způsobu, jakým jsou tyto informace vykazovány; (viz odstavce A543–A544)
 - (v) uvádí datum, k němuž jsou informace o udržitelnosti sestaveny, a období, která zahrnují;
 - (vi) vyjadřuje závěr, jehož: (viz odstavce A545L–A547)
 - a. formulace musí mít v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu pozitivní formu a vyjadřovat, že informace o udržitelnosti jsou ve všech materiálních ohledech sestaveny nebo věrně zobrazeny v souladu s příslušnými kritérii; nebo
 - b. formulace musí mít v případě zakázky poskytující omezenou jistotu formu sdělení, zda odborník na základě provedených postupů a získaných důkazních informací zjistil nějaké skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že informace o udržitelnosti nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny nebo věrně zobrazeny v souladu s příslušnými kritérii;

- (vii) identifikuje příslušná kritéria, tedy kritéria stanovená rámcem, kritéria navržená subjektem nebo obojí, a v případě kritérií navržených subjektem jejich umístění; (viz odstavce A548–A551)
- (viii) v případě závěru podle odstavce 190(c)(vi) musí být formulován vůči: (viz odstavce A545L–A547)
 - a. informacím o udržitelnosti a příslušným kritériím; nebo
 - b. prohlášení příslušné strany (stran); a
- (ix) pokud je to relevantní, musí informovat předpokládané uživatele o kontextu, v němž by měl být interpretován; (viz odstavec A552)
- (d) základ pro závěr, následující bezprostředně za oddílem obsahujícím závěr, opatřený buď nadpisem „Základ pro výrok“ v případě zprávy o ověření poskytující přiměřenou jistotu, nebo nadpisem „Základ pro závěr“ v případě zprávy o ověření poskytující omezenou jistotu, případně nadpisem vhodným pro zprávu o ověření k zakázce poskytující jak přiměřenou, tak omezenou jistotu, který:
 - (i) uvádí, že ověřovací zakázka byla provedena v souladu se standardem ISSA 5000, *Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti*; (viz odstavec A553)
 - (ii) u zakázky poskytující omezenou jistotu uvádí, že:
 - a. postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah; a
 - b. míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je tudíž významně nižší než jistota, která by byla získána provedením zakázky poskytující přiměřenou jistotu;
 - (iii) odkazuje na oddíl zprávy o ověření, který vymezuje odpovědnosti odborníka v souladu s tímto standardem; (viz odstavec 190(h))
 - (iv) uvádí, že odborník splňuje požadavky na nezávislost a ostatní etické požadavky stanovené:
 - a. Kodexem IESBA pro zakázky na ověřování informací o udržitelnosti; nebo
 - b. jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, a je povinen:
 - i. identifikovat tyto požadavky; a
 - ii. uvést název příslušného orgánu, který rozhodl, že tyto požadavky jsou minimálně stejně náročné jako ustanovení Kodexu IESBA týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti;
 - (v) je-li odborník v souladu s příslušnými etickými požadavky povinen zveřejnit skutečnost, že se při zakázkách týkajících se ověřování informací o udržitelnosti řídil specifickými požadavky na nezávislost relevantními pro některé subjekty, v jeho prohlášení podle bodu (iv) výše musí být uvedeno, že je na daném subjektu nezávislý v souladu s příslušnými požadavky na nezávislost relevantními pro ověřovací zakázky týkající se zpráv o udržitelnosti těchto subjektů; (viz odstavec A554)
 - (vi) uvádí, že odborník působí ve firmě, která se řídí:
 - a. ISQM 1;

- b. případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, a je povinen:
 - i. identifikovat tyto požadavky; a
 - ii. uvést název příslušného orgánu, který rozhodl, že tyto požadavky jsou minimálně stejně náročné jako ISQM 1;
- (vii) uvádí, zda důkazní informace, které odborník získal, jsou podle jeho názoru dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit svůj závěr; a
- (viii) pokud odborník vyjadřuje modifikovaný závěr, popisuje skutečnost (skutečnosti), která je důvodem modifikace závěru;
- (e) pokud je to relevantní, oddíl nadepsaný „Ostatní informace“, který obsahuje záležitosti podle ustanovení odstavce 202;
- (f) oddíl nadepsaný „Odpovědnost za informace o udržitelnosti“, který:
 - (i) uvádí, že vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, podle okolností, mají odpovědnost za: (viz odstavce A555–A556)
 - a. sestavení informací o udržitelnosti a případně jejich věrné zobrazení v souladu s příslušnými kritérii; a (viz odstavec A557)
 - b. návrh, implementaci a udržování takového vnitřního kontrolního systému, který vedení označí za nezbytný za účelem sestavení informací o udržitelnosti, které neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, v souladu s příslušnými kritérii; a
 - (ii) jestliže osoby odpovědné za dohled nad procesem sestavování informací o udržitelnosti nejsou totožné s osobami, které jsou pověřeny plněním povinností podle bodu (f)(i), identifikuje tyto osoby odpovědné za dohled; (viz odstavec A556)
- (g) pokud je to relevantní, oddíl s nadpisem „Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti“, který popisuje veškerá významná přirozená omezení spojená s měřením a hodnocením záležitostí týkajících se udržitelnosti podle příslušných kritérií, včetně přirozených omezení souvisejících s výhledovými informacemi obsaženými v informacích o udržitelnosti; (viz odstavce A494, A558–A560 a A579)
- (h) oddíl nadepsaný „Odpovědnost odborníka“, který uvádí, že: (viz odstavec A555)
 - (i) cílem odborníka je naplánovat a provést ověřovací zakázku tak, aby získal omezenou, resp. přiměřenou jistotu, že informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu o ověření, která obsahuje závěr (v případě zakázky poskytující omezenou jistotu), resp. výrok (v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu);
 - (ii) nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb, přičemž:
 - a. se považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit rozhodnutí, která předpokládání uživatelé informací o udržitelnosti na jejich základě přijmou; nebo
 - b. je-li materialita v příslušných kritériích definována nebo popsána odlišně, tato definice nebo popis musí být uveden;
 - (iii) odborník v průběhu celé zakázky uplatňuje odborný úsudek a zachovává profesní skepticismus;
 - (iv) odborník provádí postupy vyhodnocení rizik, včetně toho, že se:

- a. v případě zakázky poskytující omezenou jistotu: seznámí s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro zakázku, aby identifikoval a vyhodnotil rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací, ale nikoliv za účelem vyjádření závěru o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Jestliže zpráva o ověření poskytující omezenou jistotu obsahuje závěr o účinnosti vnitřního kontrolního systému, odborník vynechá formulaci, že účelem jeho posouzení vnitřního kontrolního systému není vyjádřit závěr o účinnosti tohoto systému účetní jednotky; nebo
 - b. v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu: seznámí s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro zakázku, aby identifikoval a vyhodnotil rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích, ale nikoliv za účelem vyjádření výroku k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Jestliže zpráva o ověření poskytující přiměřenou jistotu obsahuje výrok k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, odborník vynechá formulaci, že účelem jeho posouzení vnitřního kontrolního systému není vyjádřit výrok k účinnosti tohoto systému;
- (v) odborník navrhuje a provádí postupy, které:
- a. u zakázky poskytující omezenou jistotu: reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací; nebo
 - b. u zakázky poskytující přiměřenou jistotu: reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích;
- (vi) riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené podvodem je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením;
- (i) v případě zakázky poskytující omezenou jistotu oddíl nadepsaný „Přehled provedených prací“, který obsahuje informativní přehled prací, z nichž odborník vyšel při vyjádření svého závěru. V tomto oddílu musí být uveden popis charakteru, načasování a rozsahu provedených postupů dostatečný k tomu, aby uživatelům umožnil porozumět omezené jistotě, kterou odborník získal; (viz odstavce A561–A565L)
- (j) podpis odborníka;
- (k) místo v rámci jurisdikce, kde líder zakázky vykonává svou praxi;
- (l) datum zprávy o ověření. Odborník datuje zprávu o ověření nejdříve dnem: (viz odstavec A566)
- (i) kdy získal důkazní informace, na jejichž základě vyjádřil svůj závěr, včetně důkazních informací o tom, že osoby, které jsou odpovědné za informace o udržitelnosti, tuto odpovědnost uznaly; a
 - (ii) kdy je dokončena kontrola kvality zakázky, pokud je v souladu s ISQM 1 nebo v souladu s firemními pravidly a postupy vyžadována.

Jméno lídra zakázky ve zprávě o ověření

191. Ve zprávě o ověření informací o udržitelnosti kotované účetní jednotky musí být uvedeno jméno lídra zakázky, kromě zcela výjimečných případů, kdy lze reálně předpokládat, že by zveřejnění

této informace mohlo představovat vážnou hrozbu pro osobní bezpečnost. Pokud se odborník ve zcela výjimečném případě rozhodne kvůli vážné hrozbě pro osobní bezpečnost ve své zprávě jméno lídra zakázky neuvést, je povinen projednat tento svůj záměr s osobami pověřenými správou a řízením a informovat je o tom, jaká je podle jeho názoru pravděpodobnost a závažnost této hrozby. (viz odstavce A570–A572)

Odkaz na experta odborníka ve zprávě o ověření

192. Jestliže odborník odkazuje ve zprávě o ověření na práci provedenou svým expertem, nesmí použitá formulace identifikovat experta, pokud to není vyžadováno právními předpisy, ani jinak implikovat, že odpovědnost odborníka za vyjádření závěru ve zprávě o ověření je v důsledku zapojení experta omezena. (viz odstavce A99, A573–A575)

Jiné vykazovací povinnosti

193. Jestliže odborník ve zprávě o ověření informací o udržitelnosti uvádí i jiné vykazovací povinnosti, které jdou nad rámec povinností stanovených tímto standardem, musí tak učinit v samostatném oddílu zprávy, který je opatřen nadpisem „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ nebo jiným nadpisem odpovídajícím obsahu tohoto oddílu. Výjimku představují pouze případy, kdy se tyto jiné vykazovací povinnosti týkají stejných prvků jako povinnosti stanovené tímto standardem. V takovém případě může odborník tyto jiné vykazovací povinnosti splnit v tomtéž oddílu zprávy, v němž jsou uvedeny prvky stanovené tímto standardem. (viz odstavce A576–A577)
194. Jsou-li jiné vykazovací povinnosti uvedeny v tomtéž oddílu zprávy odborníka jako prvky stanovené tímto standardem, musí být tyto jiné reportovací povinnosti jasně odlišeny od povinností stanovených tímto standardem. (viz odstavec A578)
195. Jestliže zpráva o ověření obsahuje samostatný oddíl týkající se jiných vykazovacích povinností, oddíl pokrývající požadavky odstavce 190 tohoto standardu musí být opatřen nadpisem „Zpráva o ověření informací o udržitelnosti [poskytující omezenou, přiměřenou, nebo omezenou a přiměřenou jistotu]“. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ musí následovat za oddílem „Zpráva o ověření informací o udržitelnosti [poskytující omezenou, přiměřenou, nebo omezenou a přiměřenou jistotu]“. (viz odstavec A578)
196. Pokud je odborník v souladu s právními předpisy povinen sestavit zprávu o ověření ve zvláštním formátu nebo znění, lze ve zprávě deklarovat soulad s tímto standardem pouze v případě, že zpráva obsahuje minimálně všechny náležitosti vymezené v odstavcích 191 a 192.

Zakázky prováděné v souladu s ISSA 5000 a zároveň v souladu s jinými ověřovacími standardy

197. Někdy je odborník povinen provést ověřovací zakázku v souladu s ověřovacími standardy určité jurisdikce („jiné ověřovací standardy“) a zároveň při jejím provádění postupuje v souladu s tímto standardem. V takovém případě může zpráva odborníka deklarovat jak soulad s jinými ověřovacími standardy, tak s tímto standardem. Takto však může odborník postupovat pouze v případě, že:
- (a) mezi požadavky jiných ověřovacích standardů a tohoto standardu neexistuje žádný rozpor, který by vedl k tomu, že odborník:
 - (i) dospěje u informací o udržitelnosti k odlišnému závěru; nebo
 - (ii) ve své zprávě neuvede odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavce obsahující jiné skutečnosti, ačkoli to tento standard za daných okolností vyžaduje; a
 - (b) použije-li formát či znění předepsané jinými ověřovacími standardy, bude zpráva odborníka obsahovat minimálně všechny prvky stanovené výše v odstavcích 190 a 191. Ve zprávě

o ověření musí odborník tyto jiné ověřovací standardy specifikovat, včetně jurisdikce jejich původu.

Nemodifikovaný závěr

Omezená jistota	Přiměřená jistota
198L. Odborník je povinen vyjádřit nemodifikovaný závěr poskytující omezenou jistotu, pokud konstatoval, že na základě provedených postupů a získaných důkazních informací nezjistil žádné skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že: (a) informace o udržitelnosti nejsou v případě kritérií dodržení požadavků ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s příslušnými kritérii; nebo (b) informace o udržitelnosti nejsou v případě kritérií věrného zobrazení ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeny v souladu s příslušnými kritérii.	198R. Odborník je povinen vyjádřit nemodifikovaný výrok poskytující přiměřenou jistotu, pokud konstatoval, že: (a) informace o udržitelnosti jsou v případě kritérií dodržení požadavků ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s příslušnými kritérii; nebo (b) informace o udržitelnosti jsou v případě kritérií věrného zobrazení ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeny v souladu s příslušnými kritérii.

Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavec obsahující jiné skutečnosti

199. Jestliže odborník považuje za nezbytné: (viz odstavce A579–A582)

- (a) upozornit předpokládané uživatele na záležitost vykázanou nebo zveřejněnou v informacích o udržitelnosti, která je podle jeho odborného úsudku natolik důležitá, že má zásadní význam pro to, aby předpokládaní uživatelé tyto informace správně pochopili (odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti); nebo
- (b) informovat předpokládané uživatele o záležitosti, která není vykázána ani zveřejněna v informacích o udržitelnosti, ale která je podle jeho odborného úsudku důležitá pro to, aby předpokládaní uživatelé správně pochopili zakázku, odpovědnosti odborníka nebo zprávu o ověření (odstavec obsahující jiné skutečnosti); a

pokud mu to umožňují příslušné právní předpisy, je povinen tak učinit ve zvláštním odstavci zprávy o ověření, který opatří vhodným nadpisem a v němž bude jednoznačně uvedeno, že závěr odborníka není v souvislosti s danou skutečností modifikován.

200. V případě, že jsou příslušná kritéria navržena pro konkrétní účel, je odborník povinen uvést ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který čtenáře upozorňuje na tuto skutečnost a na to, že informace o udržitelnosti v důsledku toho nemusí být vhodné pro jiný účel. (viz odstavce A583–A584)

Ostatní informace

201. Jestliže odborník získal ostatní informace do data zprávy o ověření, musí zpráva o ověření zahrnovat samostatný oddíl podle odstavce 190(e), vyjma toho, kdy odborník odmítne vyjádřit

závěr. V takovém případě nebude oddíl „Ostatní informace“ ve zprávě uveden. (viz odstavec A585)

202. Jestliže zpráva o ověření musí podle odstavce 201 obsahovat samostatný oddíl týkající se ostatních informací, musí být v tomto oddílu uvedeno:
- (a) prohlášení o tom, že za ostatní informace odpovídá vedení účetní jednotky, případně osoby pověřené správou a řízením;
 - (b) vymezení ostatních informací, které odborník získal před datem zprávy o ověření;
 - (c) prohlášení o tom, že na ostatní informace se nevztahuje závěr odborníka a že odborník k nim tudíž závěr nevyjadřuje; (viz odstavec A586)
 - (d) vymezení povinností odborníka podle požadavků tohoto standardu, tedy povinností týkajících se seznámení s ostatními informacemi, jejich posouzení a vyjádření k nim ve zprávě odborníka; a
 - (e) jedno z následujících prohlášení:
 - (i) prohlášení, že odborník nezjistil žádné skutečnosti, které by bylo ohledně ostatních informací třeba ve zprávě uvést; nebo
 - (ii) prohlášení popisující neopravenou materiální nesprávnost v ostatních informacích, jestliže odborník došel k závěru, že ostatní informace obsahují neopravenou materiální nesprávnost.

Modifikovaný závěr

203. Modifikovaný závěr je odborník povinen vyjádřit v následujících případech:
- (a) jestliže podle jeho odborného úsudku došlo k omezení rozsahu a daná záležitost by mohla mít materiální dopad. V takovém případě je odborník povinen vyjádřit závěr s výhradou nebo vyjádření závěru odmítnout; (viz odstavce A587, A593L–A595)
 - (b) jestliže jsou podle jeho odborného úsudku informace o udržitelnosti materiálně nesprávné. V takovém případě je odborník povinen vyjádřit závěr s výhradou nebo záporný závěr. (viz odstavce A588–A590, A593L–A595)
204. Odborník je povinen vyjádřit závěr s výhradou, jestliže podle jeho odborného úsudku nejsou dopady či potenciální dopady dané záležitosti natolik materiální a rozsáhlé, aby vyžadovaly vyjádření záporného závěru nebo aby bylo nutné vyjádření závěru odmítnout. Pro vyjádření závěru s výhradou se používá formulace „s výhradou“ dopadů nebo potenciálních dopadů skutečnosti, jíž se výhrada týká. (viz odstavce A591–A594R)
205. Jestliže odborník vyjadřuje modifikovaný závěr z důvodu omezení rozsahu, ale současně je mu známa skutečnost (skutečnosti), v jejímž důsledku jsou informace o udržitelnosti materiálně nesprávné, je povinen ve zprávě o ověření jednoznačně popsat jak omezení rozsahu, tak skutečnost (skutečnosti), v jejímž důsledku jsou informace o udržitelnosti materiálně nesprávné.
206. Jestliže je v prohlášení vedení nebo, dle okolností, osob pověřených správou a řízením ohledně informací o udržitelnosti uvedeno a náležitě popsáno, že informace o udržitelnosti jsou materiálně nesprávné, odborník je povinen buď:
- (a) vyjádřit závěr s výhradou nebo záporný závěr formulovaný vůči informacím o udržitelnosti a příslušným kritériím; nebo
 - (b) pokud to vyžadují podmínky dané zakázky, formulovat závěr vůči prohlášení příslušné strany (stran), a to závěr bez výhrad, a do zprávy o ověření doplnit odstavec obsahující

zdůraznění skutečnosti, v němž odkáže na prohlášení příslušné strany (stran), kde je uvedeno a náležitě popsáno, že informace o udržitelnosti jsou materiálně nesprávné.

Srovnávací informace

207. Odborník je povinen určit, zda příslušná kritéria (nebo právní předpisy) vyžadují, aby do informací o udržitelnosti byly zahrnuty srovnávací informace, a pokud ano, zda jsou tyto srovnávací informace vhodně prezentovány. (viz odstavec A596)
208. Při rozhodování o tom, zda jsou srovnávací informace vhodně prezentovány, je odborník povinen posoudit, zda: (viz odstavce A597–A598)
 - (a) srovnávací informace jsou v souladu s vysvětlujícími a popisnými informacemi prezentovanými v předchozím období, a pokud ne, zda jsou rozpory ošetřeny v souladu s příslušnými kritérii; a
 - (b) kritéria pro měření nebo hodnocení informací o udržitelnosti, která mají dopad na srovnávací informace, jsou konsistentní s kritérii použitými v běžném období, nebo pokud došlo ke změnám, zda byla změněná kritéria řádně použita a adekvátně zveřejněna.
209. Pokud odborník do závěru své zprávy nezahrnuje srovnávací informace a ty nebyly v předchozím období předmětem ověřovací zakázky, je povinen tuto skutečnost uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti. Takové vyjádření ho nicméně nezabavuje povinností stanovených v odstavcích 207–208. (viz odstavce A599–A600)
210. Pokud odborník do svého závěru zahrnuje srovnávací informace a tyto informace byly v předchozím období předmětem ověřovací zakázky, je povinen v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti uvést: (viz odstavce A599–A600)
 - (a) pokud ověřovací zakázka týkající se předchozího období poskytovala odlišnou míru jistoty nebo měla jiný předmět než zakázka v běžném období, tuto skutečnost a příslušné rozdíly; nebo
 - (b) pokud ověřovací zakázku za předchozí období provedl předcházející odborník:
 - (i) tuto skutečnost;
 - (ii) jaký závěr předcházející odborník vyjádřil;
 - (iii) pokud byl závěr modifikován, důvody této modifikace; a
 - (iv) datum příslušné zprávy.
211. Bez ohledu na to, zda jsou do závěru odborníka srovnávací informace zahrnuty, pokud odborník zjistí, že v prezentovaných srovnávacích informacích může být materiální nesprávnost, je povinen: (viz odstavec A601)
 - (a) projednat tuto záležitost s vedením a provést postupy, které jsou za daných okolností vhodné;
 - (b) zvážit vliv na zprávu o ověření; a
 - (c) pokud prezentované srovnávací informace obsahují materiální nesprávnost a nebyly přepracovány:
 - (i) v případě, že závěry odborníka zahrnují srovnávací informace, vyjádřit ve zprávě o ověření závěr s výhradou nebo záporný závěr, nebo
 - (ii) v případě, že závěry odborníka nezahrnují srovnávací informace, uvést ve své zprávě o ověření odstavec obsahující jiné skutečnosti, v němž popíše okolnosti ovlivňující srovnávací informace.

Dokumentace

Skutečnosti zjištěné po datu zprávy o ověření

212. Pokud odborník za výjimečných okolností provede po datu zprávy o ověření nové nebo dodatečné postupy nebo dojde k novým závěrům, je povinen zdokumentovat: (viz odstavec A602)

- (a) okolnosti, které nastaly;
- (b) provedené nové nebo dodatečné postupy, získané důkazní informace, dosažené závěry a jejich vliv na zprávu o ověření; a
- (c) kdo a kdy provedl výsledné změny dokumentace a jejich kontrolu.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Úvod

Informace o udržitelnosti (viz odstavce 2–5)

- A1. Častým účelem informací o udržitelnosti je poskytnout uživatelům těchto informací přehled o rizicích a příležitostech souvisejících s udržitelností, a umožnit jim tak pochopit a posoudit dopady záležitostí týkajících se udržitelnosti na subjekt, případně skutečné či potenciální dopady, ať už pozitivní, či negativní, které má subjekt na životní prostředí, společnost nebo ekonomiku.
- A2. Principy a koncepty měření či hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti vycházejí z kritérií stanovených rámcem. Rámec nemusí přesně specifikovat způsob měření či hodnocení všech záležitostí týkajících se udržitelnosti, ale obvykle definuje dostatečně široké principy, které mohou subjektu sloužit jako základ při výběru a uplatňování zásad vykazování, jež jsou konzistentní s pojetím, z něhož rámec vychází, a naplňují jeho požadavky.
- A3. Požadavky na proces používaný subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které má vykazovat, včetně identifikace a výběru záležitostí týkajících se udržitelnosti a hranic vykazování, mohou být dány rámcem výkaznictví o udržitelnosti nebo kritérii vyvinutými subjektem. Jelikož součástí procesu je uplatňování materiality při identifikaci toho, které informace relevantní pro informační potřeby předpokládaných uživatelů jsou pro účely vykazování materiální, může být označen mimo jiné jako „posouzení materiality“ nebo „proces posouzení materiality“. Odborníkově posouzení procesu, který subjekt používá k identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti, v průběhu celé zakázky ilustruje příloha 2.
- A4. Jak je popsáno v odstavci 80, v souvislosti s přijetím a pokračováním ověřovací zakázky je povinností odborníka získat předběžnou znalost o informacích o udržitelnosti, které má subjekt vykazovat, a o tom, zda předmětem zakázky jsou všechny tyto informace nebo jejich část.

Premisy v tomto standardu (viz odstavce 6–7)

- A5. Příslušné etické požadavky či požadavky týkající se řízení kvality, které je nutné uplatňovat při provádění ověřovacích zakázek, mohou být stanoveny právními předpisy nebo profesními požadavky dané jurisdikce, včetně vodítek ohledně toho, jaké požadavky se považují za „minimálně stejně náročné“ jako ustanovení Kodexu IESBA, pokud jde o příslušné etické požadavky na ověřovací zakázky, resp. jako ustanovení ISQM 1, jde-li o odpovědnost firmy za její systém řízení kvality.

Etické požadavky (viz odstavce 6(a), 7)

- A6. Jak je vysvětleno v odstavci A58, Kodex IESBA definuje základní etické principy určující standardy chování očekávané od odborníka provádějícího ověřování a obsahuje rovněž Mezinárodní standardy nezávislosti. Těmito základními principy jsou integrita, nestrannost, odborná způsobilost a řádná péče, mlčenlivost a profesionální jednání. V odstavci A59 je uveden popis koncepčního rámce v Kodexu IESBA, podle něhož mají odborníci na ověřování postupovat při ošetření hrozeb ohrožujících dodržování základních principů. Odstavce A60–A61 specifikují záležitosti, které mohou být zdrojem potenciálních hrozeb ohrožujících dodržování předpisů a mohou ovlivnit nebo mít dopad na nezávislost odborníka.
- A7. Odstavec A62 uvádí, že profesní požadavky či požadavky právních předpisů, které se týkají dodržování příslušných etických požadavků, jsou minimálně stejně náročné jako části Kodexu IESBA vztahující se k zakázkám na ověřování informací o udržitelnosti, jestliže pokrývají veškeré záležitosti popsané v odstavcích A58–A61 a ukládají povinnosti, jejichž splněním bude dosaženo cílů stanovených požadavky uvedenými v Kodexu IESBA, které se vztahují k ověřovacím zakázkám.

Řízení kvality (viz odstavce 6(b), 7)

- A8. Jak je uvedeno v odstavci A68, širší kontext tohoto standardu tvoří nejrůznější opatření, jejichž cílem je zajistit kvalitu ověřovacích zakázek. Mezi tato opatření patří mimo jiné systém řízení kvality implementovaný firmou.
- A9. Odpovědnost firmy za návrh, zavedení a provozování systému řízení kvality pro ověřovací zakázky specifikuje odstavec A69. Jednotlivé složky takového systému, navrženého v souladu s požadavky ISQM 1, popisuje odstavec A70.
- A10. Jak je uvedeno v odstavci A73, profesní požadavky či požadavky právních předpisů, které upravují povinnosti firmy týkající se návrhu, zavedení a provozování systému řízení kvality, jsou minimálně stejně náročné jako ISQM 1, jestliže pokrývají veškeré záležitosti popsané v odstavcích A69–A71 a ukládají firmě povinnosti, jejichž splněním bude dosaženo cílů a požadavků ISQM 1.
- A11. Cílem firmy v souladu s ISQM 1 je navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že:
 - (a) ona sama i její pracovníci plní povinnosti stanovené profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů a provádějí zakázky v souladu s těmito standardy a požadavky; a
 - (b) zprávy, které firma nebo lídr zakázky vydávají o realizovaných zakázkách, jsou za daných okolností vhodné.

Předmět tohoto standardu

Typy informací o udržitelnosti a jejich prezentace (viz odstavec 8)

- A12. Informace o udržitelnosti prezentované subjektem se mohou omezovat na určité záležitosti, například na vybranou metriku, cíle či klíčové ukazatele výkonnosti. Mohou také pokrývat mnoho různých aspektů tematických oblastí stanovených požadavky rámce výkaznictví o udržitelnosti nebo právními předpisy, případně zahrnovat informace, které se subjekt rozhodne prezentovat dobrovolně.
- A13. Informace o udržitelnosti mohou být prezentovány různými způsoby, například v samostatné zprávě o udržitelnosti vydané subjektem, jako součást výroční zprávy subjektu (např. jako samostatně označená zpráva v rámci výroční zprávy, jako součást zprávy nebo komentáře vedení), v integrované zprávě nebo prostřednictvím jiného mechanismu vykazování. V závislosti na příslušných kritériích se informace o udržitelnosti mohou týkat jediného subjektu, nebo mohou zahrnovat informace o subjektech, které jsou součástí skupiny, případně o jiných subjektech v hodnotovém řetězci vykazujícího subjektu.
- A14. Rámec výkaznictví o udržitelnosti umožňuje v některých případech začlenit informace o udržitelnosti formou odkazu na jiné zdroje, například na auditorem ověřenou účetní závěrku nebo jiný oddíl zprávy vedení (tj. nikoliv ten, jenž obsahuje informace o udržitelnosti, které mají být vykazány). Informace začleněné formou odkazu mohly být předmětem auditu nebo jiné ověřovací zakázky. Spadají-li takové informace do předmětu zakázky na ověřování informací o udržitelnosti, může se odborník, který je za zakázku odpovědný, rozhodnout získat důkazní informace z práce provedené auditorem účetní závěrky nebo jiným odborníkem na ověřování. V těchto případech platí požadavky tohoto standardu ohledně využití práce jiného odborníka, včetně požadavku komunikovat v rozsahu nezbytném za daných okolností o zjištěních, která vyplynula z práce jiného odborníka.

Zakázky poskytující přiměřenou a omezenou jistotu (viz odstavec 9)

A15. Jestliže se vysvětlující a popisné informace týkají více aspektů tematických oblastí, může odborník o každém aspektu vyjádřit samostatný závěr. Jednotlivé závěry budou vyjádřeny vždy příslušnou formou, která je relevantní buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu. V případě, že zpráva o ověření obsahuje více samostatných závěrů, odkazuje výraz „závěr“ používaný v tomto standardu na každý takový jednotlivý závěr.

Definice (viz odstavec 18)***Tvrzení***

A16R. Tvrzení odborník používá při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti a při reagování na ně, když posuzuje různé druhy nesprávností, které mohou v zakázce poskytující přiměřenou jistotu nastat. Příklady tvrzení jsou uvedeny v odstavci A415R.

Složka

A17. V některých případech kritéria rámce stanoví, že informace o udržitelnosti, které mají být vykazány, se mají týkat téhož vykazujícího subjektu jako související účetní závěrka (viz také odstavec A35). Složky obsahující subjekty nebo organizační jednotky, které je třeba zahrnout do účetní závěrky skupiny vykazujícího subjektu (např. dceřiné společnosti mateřské společnosti), se pro účely standardů ISSA označují jako složky skupiny. Kritéria stanovená rámcem mohou rovněž vyžadovat, aby byly informace o udržitelnosti rozšířeny o informace z jiných subjektů, jež jsou součástí předcházejícího nebo navazujícího hodnotového řetězce vykazujícího subjektu. Pro účely standardů ISSA jsou složky zahrnující takové subjekty označovány jako složky hodnotového řetězce.

Odborník ověřující složku

A18. Odborníci ověřující složku mohou být z firmy, která je součástí téže sítě jako odborník, z firmy, která součástí téže sítě není, nebo z jiné kanceláře ve firmě odborníka.

A19. V omezených případech může být odborník schopen se dostatečně a vhodně zapojit do práce jiné firmy u složky hodnotového řetězce. Vykazující subjekt například může mít přímý obchodní vztah s dodavatelem, díky čemuž vedení zajistí odborníkovi přístup k informacím v daném subjektu, případně přístup k firmě, která provedla práce na těchto informacích. Za těchto okolností, hodlá-li odborník takovou práci využít a je-li schopen se do ní dostatečně a vhodně zapojit, je tato jiná firma pro účely standardů ISSA odborníkem ověřujícím složku.

Kritéria

A20. Kritéria, zejména kritéria stanovená rámcem, v některých případech poskytují vodítka, které záležitosti týkající se udržitelnosti (včetně témat a aspektů těchto témat) mají být vykazány, včetně toho, jak mají být tyto záležitosti měřeny či hodnoceny, resp. jakým způsobem mají být vykazány nebo zveřejněny.

Vysvětlující a popisné informace

A21. Termín „vysvětlující a popisné informace“ je v tomto standardu používán v kontextu zakázek na ověřování informací o udržitelnosti, přičemž odkazuje na informace o udržitelnosti týkající se určitého aspektu tematické oblasti. Proto nemá stejný význam jako výraz „vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce“, jak jej definují nebo popisují rámce účetního výkaznictví.

A22. V příloze 1 je vysvětlen vztah mezi záležitostmi týkajícími se udržitelnosti, informacemi o udržitelnosti a souvisejícími vysvětlujícími a popisnými informacemi. Vysvětlující a popisné informace mohou zahrnovat kvantitativní i kvalitativní informace a lišit se co do formy a délky. Vysvětlující a popisné informace poskytnuté vedením slouží jako východisko pro úvahy odborníka, zda a jakým způsobem je možné určité vysvětlující a popisné informace sloučit pro účely plánování a provádění zakázky (viz také odstavce A285–A287).

Lídr zakázky

A23. Lídrem zakázky může být jmenován partner nebo jiný vedoucí zaměstnanec firmy (např. ředitel). Oprávnění osoby zastávat pozici lídra zakázky v souladu s tímto standardem závisí na způsobu, jakým firma přiděluje odpovědnost, a na tom, zda jsou požadavky, kdo smí převzít odpovědnost za zakázku, stanoveny právními předpisy nebo profesními požadavky.

A24. Termín lídr zakázky v tomto standardu je ekvivalentem „partnera odpovědného za zakázku“ v ISQM 1.

Riziko zakázky

A25. Výraz „riziko zakázky“ neoznačuje ani nezahrnuje žádná podnikatelská rizika, jimž je odborník vystaven, jako jsou ztráty způsobené soudními spory, negativní publicitou nebo jinými událostmi souvisejícími se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti.

A26. Riziko ověřovací zakázky má obecně následující složky:

- (a) rizika, na něž odborník nemá přímý vliv, kam patří:
 - (i) riziko náchylnosti informací o udržitelnosti k materiální nesprávnosti, a to před zohledněním případných souvisejících kontrol prováděných subjektem (přirozené riziko); a
 - (ii) riziko, že vnitřní kontrolní systém subjektu včas nezabrání materiální nesprávnosti informací o udržitelnosti, resp. že takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví (kontrolní riziko); a
- (b) riziko, na které odborník má přímý vliv, což je riziko, že postupy, které odborník provede, neodhalí materiální nesprávnost (zjišťovací riziko).

A27R. Snížit riziko zakázky na nulu je možné jen ve výjimečných případech nebo za neúměrnou cenu, takže „přiměřená jistota“ není jistotou absolutní. Důvody zahrnují mimo jiné:

- používání výběrového testování;
- přirozená omezení vnitřního kontrolního systému;
- skutečnost, že důkazní informace, které má odborník k dispozici, jsou většinou přesvědčivé, ale nikoliv nezvratné;
- používání odborného úsudku při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací a formulování závěrů;
- v některých případech rovněž charakteristické znaky záležitostí týkajících se udržitelnosti (např. výhledové informace).

Tým provádějící zakázku

A28. Členy týmu provádějícího zakázku jsou pracovníci firmy, včetně interních expertů a odborníků ověřujících jednotlivé složky. Naopak jiný odborník není součástí týmu provádějícího zakázku.

A29. Výraz „interní auditoři poskytující přímou podporu pro účely zakázky“ znamená, že tito interní

auditoři provádějí postupy za řízení odborníka a pod jeho dohledem a kontrolou. Interní auditoři sice obvykle provádějí postupy obdobné těm, které provádí odborník, ale nejsou nezávislí na subjektu, což je požadavek kladený na odborníka. Nejsou tudíž členy týmu provádějícího zakázku. Právní předpisy některých zemí odborníkovi zakazují využívat práci provedenou interním auditem či přímou podporu od interních auditorů, případně využívání této práce či podpory do určité míry omezují.

Subjekt

A30. Příkladem identifikovatelné části právního nebo ekonomického subjektu je jedna továrna nebo jiný druh zařízení, např. skládka.

Firma

A31. Právní forma subjektu provádějícího ověřovací zakázku může být různá, nemusí být označen výrazem „firma“.

Podvod

A32. Subjektivní rozhodnutí, která se týkají informací o udržitelnosti, přirozeně obsahují jistou formu předpojatosti vedení. Nicméně existuje-li záměr předložit zavádějící údaje, má předpojatost vedení podvodný charakter.

A33. V odstavcích A323, A473 a A479 jsou uvedeny příklady záležitostí souvisejících s materiálními nesprávnostmi v informacích o udržitelnosti způsobenými podvodem či předpojatostí vedení, dále příklady toho, kde nebo jak mohou vznikat nesprávnosti v informacích o udržitelnosti, a příklady nesprávností v informacích o udržitelnosti způsobených podvodem.

Skupina

A34. Pro účely tohoto standardu se skupinou rozumí také jedna právnická osoba, která je tvořena pobočkami či divizemi, a to za předpokladu, že informace o udržitelnosti za příslušné pobočky a divize jsou do informací o udržitelnosti dané právnické osoby začleněny na základě procesu agregace.

Informace o udržitelnosti týkající se skupiny

A35. V některých případech kritéria rámce stanoví, že vykazované informace o udržitelnosti se mají týkat stejného vykazujícího subjektu jako související účetní závěrka. Pokud je například sestavována konsolidovaná účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, budou v informacích o udržitelnosti obsaženy informace za stejné subjekty nebo organizační jednotky, jako jsou jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky. Kritéria mohou rovněž vyžadovat, aby byly informace o udržitelnosti rozšířeny o informace z jiných subjektů, jež jsou součástí předcházejícího nebo navazujícího hodnotového řetězce. Pro takové informace o udržitelnosti, včetně informací z hodnotového řetězce, je ve standardech ISSA používán výraz „informace o udržitelnosti týkající se skupiny“.

Předpokládání uživatelé

A36. Mezi předpokládané uživatele, kteří využívají informace o udržitelnosti při rozhodování o alokaci zdrojů, patří například akcionáři, investoři a věřitelé. Dalšími předpokládanými uživateli, kteří se o informace o udržitelnosti vykazované organizací mohou zajímat, jsou spotřebitelé, daňoví poplatníci, zaměstnanci, konkurenti, obezřetnostní orgány, centrální banky a orgány pověřené dohledem nad finanční stabilitou, subjekty udělující veřejné zakázky, partneři, dodavatelé, komunita, původní obyvatelé, stát, regulátoři a zájmové skupiny.

- A37. Mohou existovat i jiní předpokládaní uživatelé než ti, jimž je zpráva o ověření výslovně určena. Odborník nemusí být schopen určit všechny uživatele, kteří budou zprávu o ověření číst, zejména existuje-li velké množství osob, které k ní mají přístup. V takovýchto případech, především tehdy, když pravděpodobně existuje široká škála zájmů o záležitosti týkající se udržitelnosti, lze předpokládané uživatele omezit na hlavní zainteresované subjekty sdílející významné společné zájmy. Předpokládaní uživatelé mohou být definováni různým způsobem, např. dohodou mezi odborníkem a vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, případně ze zákona.
- A38. V některých případech mohou konkrétní uživatelé (například věřitelé) od příslušné strany (stran) vyžadovat, aby zajistila provedení ověřovací zakázky, jejímž předmětem budou informace o udržitelnosti, jež byly sestaveny podle kritérií navržených pro konkrétní účel. Jestliže se zakázka provádí na základě kritérií, která jsou navržena pro konkrétní účel, je v souladu s odstavcem 200 povinností odborníka upozornit na tuto skutečnost ve zprávě. Navíc může považovat za vhodné uvést ve zprávě, že je určena výhradně určitým uživatelům. V závislosti na okolnostech zakázky to může udělat tak, že omezí její distribuci jen na určité uživatele nebo její použití pouze na určitý účel. (viz odstavec A584)

Partner

- A39. Jak je uvedeno v odstavci A31, subjekt provádějící ověřovací zakázku nemusí být označen výrazem „firma“. Fyzická osoba, která je oprávněna zavázat organizaci k realizaci zakázky, tudíž nemusí být označena jako partner.

Hranice vykazování

- A40. V některých případech mohou být hranice vykazování stanoveny kritérii rámce. Jindy mohou být určeny subjektem, přičemž v takovém případě jsou hranice vykazování součástí kritérií vyvinutých subjektem. Hranice vykazování se mohou lišit pro různé tematické oblasti nebo jejich aspekty (např. určité klíčové ukazatele výkonnosti mohou mít kvůli charakteru záležitostí týkajících se udržitelnosti odlišné hranice než jiné klíčové ukazatele výkonnosti).
- A41. I když se informace o udržitelnosti a účetní závěrka týkají téhož vykazujícího subjektu, hranice vykazování pro informace o udržitelnosti se mohou od hranic pro účely sestavení účetní závěrky lišit. Do hranic vykazování pro informace o udržitelnosti mohou například spadat činnosti, operace, vztahy nebo zdroje z celého hodnotového řetězce subjektu (tj. předcházející i navazující části). Součástí hodnotového řetězce subjektu je i jeho dodavatelský řetězec.

Testy věcné správnosti

- A42. Analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti jsou svou povahou testy věcné správnosti. Tento standard proto vyžaduje, aby si odborník vytvořil očekávání jako základ pro vyhodnocení výsledků těchto postupů (viz odstavce 143L a 143R). Odborník může analytické postupy použít také jako postupy vyhodnocení rizik, které mu pomáhají identifikovat rozpory, neobvyklé události nebo podmínky, částky, poměrové ukazatele a trendy, jež signalizují výskyt záležitostí s možným dopadem na zakázku. Identifikované neobvyklé nebo neočekávané vztahy odborníkovi pomohou při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, včetně rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem.

Informace o udržitelnosti

- A43. Jak je vysvětleno v odstavci 2, informacemi o udržitelnosti se rozumí informace o záležitostech týkajících se udržitelnosti, přičemž tyto informace mohou pokrývat řadu tematických oblastí a aspektů těchto tematických oblastí. Odstavec 2 rovněž uvádí, že dané záležitosti, tematické oblasti i jejich aspekty bývají v právních předpisech či v rámci výkaznictví o udržitelnosti popisovány různým způsobem. Příklady tematických oblastí a aspektů tematických oblastí:

Tematické oblasti	
<i>Životní prostředí [E]</i>	- Klima, včetně emisí - Energie, mj. druhy její výroby a spotřeba - Voda a odpadní vody, např. spotřeba vody a vypouštění vody - Biodiverzita, např. dopady na biologickou rozmanitost nebo chráněná a obnovená stanoviště
<i>Sociální oblast [S]</i>	- Pracovněprávní záležitosti, např. diverzita a rovné příležitosti, profesní příprava a vzdělávání a ochrana zdraví a bezpečnost při práci - Lidská práva a vztahy s komunitami, např. zapojení v rámci místní komunity, posuzování dopadů a rozvojové programy - Zdraví a bezpečnost zákazníků
<i>Správa a řízení [G]</i>	Monitorování a řízení záležitostí týkajících se udržitelnosti a souvisejících dopadů, včetně dohledu nad nimi
Aspekty tematických oblastí	
- Analýza dopadů, včetně rozsahu dopadu - Strategie a obchodní model - Rizika a příležitosti - Inovace, jejichž cílem je ošetřit rizika a příležitosti - Finanční dopady vyplývající z rizik a příležitostí - Řízení nebo zmírňování rizik - Správa a řízení - Metriky a klíčové ukazatele výkonnosti - Cíle - Vnitřní kontrolní systém pro monitorování a řízení rizik - Analýza scénářů	

A44. Jak je uvedeno v odstavci 5, předmětem ověřovací zakázky nemusí být všechny vykazované informace o udržitelnosti. Pro účely standardů ISSA je tudíž výraz „informace o udržitelnosti“ třeba chápat jako informace, které jsou předmětem ověření. Informace o udržitelnosti, které nejsou předmětem ověřovací zakázky, ale jsou součástí dokumentu či dokumentů obsahujících informace o udržitelnosti, jež jsou předmětem ověřovací zakázky, a zprávu o ověření k nim, jsou ostatními informacemi.

Záležitosti týkající se udržitelnosti

A45. Záležitosti týkající se udržitelnosti mohou být právními předpisy nebo rámci výkaznictví o udržitelnosti definovány či popisovány různým způsobem. V závislosti na konkrétních kritériích mohou záležitosti týkající se udržitelnosti zahrnovat:

- dopady na strategii, obchodní model či výkonnost subjektu;

- dopady činností, produktů a služeb subjektu na životní prostředí, společnost či ekonomiku; nebo
- politiky, plány nebo cíle subjektu v oblasti udržitelnosti.

A46. V kritériích mohou být kromě dopadů zmíněna také rizika a příležitosti (např. jak lze reálně očekávat, že rizika a příležitosti související s udržitelností ovlivní perspektivy subjektu) nebo závislosti (např. zdroje a vztahy v rámci hodnotového řetězce subjektu, které mohou ovlivnit jeho strategii či obchodní model).

Realizace ověřovací zakázky v souladu se standardy ISSA

Dodržování standardů relevantních pro zakázku (viz odstavce 19–20)

A47. V některých případech je pro zakázku vedle tohoto standardu relevantní rovněž jiný standard ISSA. Takový standard je pro danou zakázku relevantní, pokud je účinný, daná zakázka se týká skutečnosti, která je předmětem standardu, a pokud u dané zakázky existují okolnosti, které standard upravuje.

A48. Mezinárodní auditorské standardy (ISA)³ a mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)⁴ upravují audity, resp. prověrky historických finančních informací a pro ostatní ověřovací zakázky nejsou relevantní. Odborníkům provádějícím zakázku na ověřování informací o udržitelnosti v souladu s tímto standardem nicméně mohou poskytnout návodné informace, pokud jde o proces realizace zakázky.

Text standardu ISSA (viz odstavec 21)

A49. Standardy ISSA definují jednak cíle, které si odborník klade při uplatňování těchto standardů, a jednak požadavky, jež mají odborníkovi umožnit splnění těchto cílů. Vedle toho obsahují návodné informace, které jsou uvedeny v aplikační a vysvětlující části, dále úvodní materiál specifikující širší souvislosti relevantní pro správnou interpretaci standardu ISSA a definice.

A50. Cíle standardu ISSA vymezují kontext pro stanovení požadavků standardu a mají sloužit:

- (a) k lepšímu pochopení toho, čeho má být v rámci ověřovací zakázky dosaženo; a
- (b) k posouzení toho, zda je třeba pro splnění cílů udělat víc.

Náležité uplatňování požadavků standardu ISSA by mělo odborníkovi poskytnout dostatečný základ pro dosažení cílů. Avšak vzhledem k tomu, že se okolnosti ověřovacích zakázek velmi různí a standardy ISSA je nemohou všechny předvídat, nese odborník zodpovědnost za to, že určí, jaké postupy je nutné provést, aby byly splněny požadavky standardů ISSA a dosaženy jejich cíle. Z konkrétních okolností zakázky mohou vyplynout záležitosti, které si kvůli splnění cílů stanovených ve standardech ISSA vyžádají provedení dalších postupů nad rámec postupů požadovaných standardy ISSA.

A51. Požadavky se v textu standardů ISSA vyjadřují výrazem „je povinen“, „musí“, resp. „nesmí“.

A52. Aplikační a vysvětlující část v případech, kdy je to nutné, blíže vysvětluje požadavky standardu a jejich naplňování. Tato část obvykle především:

- podrobněji vysvětluje, jaký je obsah požadavku a čeho se týká;
- obsahuje příklady postupů, jež jsou za daných okolností vhodné.

Tyto návodné informace sice nemají charakter požadavků, nicméně jsou důležité pro jejich

³ ISA, *International Standards on Auditing* (Mezinárodní auditorské standardy)

⁴ ISRE, *International Standards on Related Services* (Mezinárodní standardy pro související služby)

náležitě uplatňování. Aplikační a vysvětlující část může rovněž popisovat širší kontext záležitostí, které jsou předmětem daného standardu ISSA. Pokud je to relevantní, jsou v aplikační a vysvětlující části upraveny aspekty specifické pro subjekty z veřejného sektoru a menší či méně složité účetní jednotky. Cílem těchto doplňujících ustanovení je usnadnit uplatňování požadavků standardů ISSA. Tato ustanovení nicméně nijak neomezuji ani nesnižují odpovědnost odborníka za uplatňování a dodržování požadavků standardu ISSA.

- A53. Definice jsou ve standardech ISSA uvedeny v zájmu konzistentní aplikace a interpretace těchto standardů a nemají přednost před definicemi sloužícími jiným účelům, které se vyskytují v právním předpisu či jinde.
- A54. Součástí aplikační a vysvětlující části jsou také přílohy. Účel přílohy a předpokládaný způsob použití je vysvětlen v textu souvisejícího standardu ISSA nebo přímo v názvu přílohy a jejím úvodu.

Dodržování relevantních požadavků (viz odstavce 22–23)

- A55. Některé postupy jsou sice vyžadovány pouze u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu, ale mohou být vhodné i pro některé zakázky poskytující omezenou jistotu.
- A56. Požadavky tohoto standardu a všech ostatních relevantních standardů ISSA jsou uzpůsobeny tak, aby umožnily odborníkovi dosáhnout cílů vymezených ve standardu ISSA a tím i obecných cílů odborníka. Proto je povinností odborníka, kromě výjimečných okolností, dodržovat každý požadavek, který je pro danou ověřovací zakázku relevantní.

Dokumentace odchýlení se od relevantního požadavku (viz odstavec 24)

- A57. Požadavky týkající se dokumentace zakázky platí pouze v případě, že jsou za daných okolností relevantní. Relevantní není požadavek pouze v případech, kdy je podmíněný a příslušná podmínka není splněna (např. požadavek na modifikaci závěru odborníka v případě, kdy není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace a tato nemožnost neexistuje).

Přijetí a pokračování ověřovací zakázky

Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti (viz odstavce 26(a), 34–37)

- A58. Kodex IESBA definuje základní etické principy určující standard chování očekávaný od odborníka provádějícího ověřování a obsahuje rovněž Mezinárodní standardy nezávislosti. Těmito základními principy jsou integrita, nestrannost, odborná způsobilost a řádná péče, mlčenlivost a profesionální jednání. V kodexu je rovněž popsán přístup, který je auditor/účetní odborník povinen uplatňovat, aby dodržel základní principy, a pokud je to relevantní, rovněž Mezinárodní standardy nezávislosti. Ustanovení týkající se etických požadavků, včetně nezávislosti, mohou být rovněž upravena právními předpisy platnými v dané jurisdikci, například zákony o ochraně osobních údajů upravujícími důvěrnost informací.
- A59. Kodex IESBA vymezuje koncepční rámec, který je odborník provádějící ověřování povinen uplatňovat při ošetření hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, mimo jiné:
- (a) při identifikaci hrozeb, které ohrožují dodržování základních principů. Tyto hrozby lze rozdělit do následujících kategorií:
 - (i) hrozba vlastní zainteresovanosti;
 - (ii) hrozba kontroly po sobě samém;
 - (iii) hrozba protekčního vztahu;

- (iv) hrozba spřízněnosti;
 - (v) hrozba vydíratelnosti;
 - (b) při vyhodnocování toho, zda jsou zjištěné hrozby na přijatelné úrovni; a
 - (c) jestliže úroveň identifikovaných hrozeb ohrožujících dodržování základních principů není přijatelná, při ošetření hrozeb odstraněním okolností vedoucích k jejich vzniku, zavedením ochranných opatření s cílem snížit hrozby na přijatelnou úroveň, nebo odstoupením od zakázky, umožňují-li odstoupení příslušné právní předpisy.
- A60. Kodex IESBA obsahuje požadavky a aplikační materiály týkající se různých tematických oblastí, z nichž mohou vzejít potenciální hrozby ohrožující dodržování principů. Těmito oblastmi jsou:
- střet zájmů;
 - získávání zakázek;
 - alternativní stanoviska;
 - honoráře a jiné způsoby odměňování;
 - poskytování pozorností, včetně darů a pohostinnosti;
 - správa klientských aktiv;
 - reakce na nesoulad s právními předpisy.
- A61. Kodex IESBA definuje nezávislost jednak jako „nezávislost myslí“ a jednak jako „nezávislost vystupování“. Nezávislost je zárukou, že odborník bude schopen vyjádřit závěr ověřovací zakázky nezatížený jakýmkoli vlivy, které by mohly tento závěr ohrozit. Nezávislostí se posiluje schopnost odborníka jednat poctivě, nestranně a s profesním skepticismem. Mezinárodní standardy nezávislosti obsažené v Kodexu IESBA se zabývají různými záležitostmi, které mohou nezávislost odborníka ovlivnit nebo na ni mít dopad. Mezi tyto záležitosti patří mimo jiné:
- odměna;
 - dary a pohostinnost;
 - probíhající nebo hrozící soudní řízení;
 - finanční zájmy;
 - půjčky a záruky;
 - obchodní vztahy;
 - příbuzenské a osobní vztahy;
 - služby poskytované v nedávné době klientovi, kterému je poskytována ověřovací zakázka;
 - funkce ve statutárním orgánu nebo ve vedení klienta, kterému je poskytována ověřovací zakázka;
 - pracovní poměr u klienta, kterému je poskytována ověřovací zakázka;
 - dlouhodobé vazby pracovníků firmy s klientem, jemuž je poskytována ověřovací zakázka;
 - poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientovi, jemuž je poskytována ověřovací zakázka.
- A62. Profesní požadavky či požadavky právních předpisů týkající se dodržování relevantních etických požadavků jsou minimálně stejně náročné jako ustanovení Kodexu IESBA vztahující se k zakázkám na ověřování informací o udržitelnosti, jestliže pokrývají veškeré záležitosti popsané

v odstavcích A58–A61 a ukládají povinnosti, jejichž splněním bude dosaženo cílů stanovených požadavky Kodexu IESBA, které se vztahují k ověřovacím zakázkám.

- A63. Příslušným orgánem může být orgán vydávající národní standardy, regulační orgán nebo orgán vykonávající dohled nad auditorskou profesí, ověřováním nebo souvisejícími příslušnými etickými požadavky, případně určená akreditační organizace uznávaná veřejným orgánem.

Aspekty specifické pro subjekty z veřejného sektoru (viz odstavec 26(a), 34)

- A64. Nezávislost odborníků působících ve veřejném sektoru může být ošetřena ochrannými opatřeními zakotvenými v právních předpisech. V některých případech je nicméně nutné, aby odborníci působící ve veřejném sektoru či firmy provádějící ověřovací zakázky ve veřejném sektoru v zájmu zajištění souladu s odstavcem 34 svůj přístup přizpůsobili podle podmínek svého mandátu v konkrétní jurisdikci. Jestliže například mandát neumožňuje odborníkovi ve veřejném sektoru odstoupení od zakázky, může situaci vyřešit tak, že zveřejní zprávu, ve které popíše nastalé okolnosti, které by ho v případě soukromého sektoru vedly k odstoupení.

Odpovědnost lídra zakázky za přijetí a pokračování zakázky (viz odstavec 28)

- A65. Při rozhodování o přijetí nového klienta, resp. nové zakázky nebo o pokračování vztahu s klientem je povinností firmy v souladu s ISQM 1 uplatnit úsudek a posoudit, zda je schopna zakázku realizovat v souladu s profesními požadavky a požadavky příslušných právních předpisů. Lídr zakázky může informace, které firma v této souvislosti zvažuje, použít při rozhodování o tom, zda jsou závěry týkající se přijetí nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem přiměřené. Pokud má pochybnosti o přiměřenosti přijatých závěrů, může jejich východiska prodiskutovat s osobami, které se podílely na procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem.
- A66. Pokud se lídr zakázky přímo podílí na procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahů s klientem, jsou mu známy informace, které firma získala nebo použila při přijímání souvisejících závěrů. Toto přímé zapojení mu umožňuje přesvědčit se o tom, že byla dodržena firemní pravidla nebo postupy a že přijaté závěry jsou přiměřené.
- A67. Jestliže je na základě právních předpisů povinností firmy přijmout ověřovací zakázku, resp. v ní pokračovat, lídr zakázky může zohlednit informace, které firma získala o charakteru a okolnostech zakázky.

Řízení kvality na úrovni firmy (viz odstavec 30)

- A68. Širší kontext tohoto standardu tvoří nejrůznější opatření, jejichž cílem je zajistit kvalitu zakázek na ověřování informací o udržitelnosti. Jedná se například o následující opatření:
- požadavky na odbornou způsobilost, například požadované vzdělání a praxe, a rovněž požadavky na průběžný odborný růst a celoživotní vzdělávání;
 - systém řízení kvality zavedený ve firmě, tj. ISQM 1, případně profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné;
 - pokud je to relevantní v souladu s ISQM 1, provádění kontrol kvality zakázky v souladu s ISQM 2.⁵
 - komplexní soubor etických požadavků, včetně podrobných požadavků na nezávislost, založený na základních principech, což je integrita, nestrannost, odborná způsobilost a řádná péče, mlčenlivost a profesionální jednání.

⁵ ISQM 2, *Kontroly kvality zakázky*

A69. ISQM 1 upravuje povinnost firmy navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality pro účely ověřovacích zakázek. Vymezuje odpovědnost firmy za stanovení kvalitativních cílů, identifikaci a vyhodnocení rizik ohrožujících naplňování kvalitativních cílů a navrhování a implementaci reakcí na tato rizika, včetně některých konkrétních reakcí. Konkrétní reakce v ISQM 1 zahrnují povinnost firmy zavést pro zakázky, u nichž je nutné provádět kontrolu kvality, příslušná pravidla a postupy. ISQM 2 upravuje jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, posouzení její způsobilosti, provedení kontroly kvality zakázky a zpracování dokumentace k takové kontrole.

A70. Systém řízení kvality zahrnuje následujících osm složek:

- (a) proces vyhodnocení rizik;
- (b) správa a řízení a vedení;
- (c) příslušné etické požadavky;
- (d) schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem;
- (e) realizace zakázky;
- (f) zdroje;
- (g) informace a komunikace; a
- (h) monitorovací a nápravný proces.

Firma nebo předpisy daného státu mohou pro popis jednotlivých složek firemního systému řízení kvality používat různou terminologii nebo různé rámce.

A71. Součástí firemního systému řízení kvality je monitorovací a nápravný proces,

- který firmě poskytne relevantní, spolehlivé a včasné informace o návrhu, zavádění a fungování systému řízení kvality,
- aby v reakci na zjištěné nedostatky mohla přijmout vhodná opatření a tyto nedostatky byly bez zbytečného odkladu odstraněny.

A72. Tým provádějící zakázku se obvykle může spolehnout na firemní systém řízení kvality. Výjimku představují následující případy:

- poznatky nebo praktické zkušenosti týmu naznačují, že firemní pravidla nebo postupy nebudou vzhledem k charakteru a okolnostem dané zakázky účinné;
- informace poskytnuté firmou nebo jinými stranami o účinnosti firemních pravidel nebo postupů svědčí o jejich neúčinnosti.

Tým provádějící zakázku může spoléhat na firemní systém řízení kvality např. v následujících oblastech:

- odborná způsobilost a schopnosti pracovníků, zajištěné nábořem a formálním školením;
- nezávislost, zajištěná shromažďováním a předáváním informací týkajících se nezávislosti;
- vztahy s klienty, zajištěné firemními pravidly a postupy pro přijímání zakázek a pokračování vztahů s klienty;
- dodržování příslušných požadavků právních předpisů, zajištěné monitorovacím a nápravným procesem.

A73. Profesní požadavky či požadavky právních předpisů, které upravují povinnosti firmy týkající se návrhu, zavedení a provozování systému řízení kvality, jsou minimálně stejně náročné jako ISQM 1, jestliže pokrývají veškeré záležitosti popsané v odstavcích A69–A71 a ukládají firmě povinnosti, jejichž splněním bude dosaženo cílů a požadavků ISQM 1.

A74. Příslušným orgánem může být orgán vydávající národní standardy, regulační orgán nebo orgán vykonávající dohled nad auditorskou profesí, ověřováním nebo souvisejícími příslušnými etickými požadavky, případně určená akreditační organizace uznávaná veřejným orgánem.

Řízení kvality na úrovni zakázky

Celková odpovědnost za řízení a zajištění kvality (viz odstavce 31–32)

A75. Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality zakázky a za své dostatečné a vhodné zapojení v celém jejím průběhu může lídr zakázky doložit různými způsoby, mimo jiné tím, že:

- se zapojí do procesu přijetí a pokračování zakázky, aby se ujistil, že byly dodrženy firemní pravidla a postupy týkající se navázání a pokračování vztahů s klientem i přijetí a pokračování ověřovací zakázky;
- zakázka je naplánována a prováděna v souladu s profesními standardy či požadavky a příslušnými požadavky právních předpisů (a to včetně náležitého řízení členů týmu provádějícího zakázku a dohledu nad nimi);
- kontroly zakázky jsou prováděny v souladu s firemními pravidly a postupy a nejpozději k datu zprávy o ověření je provedena kontrola dokumentace k zakázce;
- je vedena náležitá dokumentace k zakázce, jejímž prostřednictvím bude možné doložit jednak plnění cílů, jež si odborník stanovil, a jednak to, že zakázka byla provedena v souladu s tímto standardem a příslušnými požadavky právních předpisů;
- v rámci týmu provádějícího zakázku jsou náležitě konzultovány obtížné nebo sporné otázky.

A76. Konečnou odpovědnost za dodržování požadavků tohoto standardu nese lídr zakázky. Jestliže je u některého požadavku použito spojení „lídr zakázky je povinen převzít odpovědnost za...“, znamená to, že u takového požadavku může lídr zakázky návrhem a provedením postupů, úkolů nebo úkonů pověřit náležitě kvalifikované a dostatečně zkušené členy týmu provádějícího zakázku. U požadavků, které obsahují formulaci „lídr zakázky je povinen...“, je výslovným záměrem tohoto standardu, aby daný požadavek nebo povinnost plnil přímo lídr zakázky. Za takových okolností může lídr zakázky při plnění požadavku získat informace od firmy nebo jiných členů týmu provádějícího zakázku.

A77. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíle v oblasti správy a řízení a vedení jako vhodný základ pro návrh, zavádění a provozování systému řízení kvality. Lídr zakázky je při plnění povinností týkajících se řízení a zajištění kvality podporován firemní kulturou prosazující kvalitu. Kulturu prosazující kvalitu utvářejí a posilují rovněž členové týmu provádějícího zakázku, a to tím, že se při realizaci zakázky chovají podle očekávání.

A78. Je třeba, aby činy lídra zakázky i jeho verbální komunikace s ostatními členy týmu akcentovaly fakt, že kvalita má při provádění zakázky zásadní význam a že důležitým předpokladem pro kvalitu zakázky je:

- (a) soulad prováděných prací s profesními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů;
- (b) dodržování příslušných firemních pravidel a postupů;
- (c) vydání zprávy o ověření, která je s ohledem na dané okolnosti přiměřená;
- (d) možnost týmu provádějícího zakázku upozorňovat na problémy bez obav z postihu.

A79. Lídr zakázky může své dostatečné a vhodné zapojení do celého průběhu zakázky v situaci, kdy byly některé postupy, úkoly nebo úkony přiděleny jiným členům týmu provádějícího zakázku,

doložit různými způsoby, mimo jiné tím, že:

- osoby, jimž byly přiděleny některé postupy, úkoly nebo úkony, informuje o charakteru jejich odpovědností a pravomocí, rozsahu přidělené práce a souvisejících cílech a dá jim veškeré další nezbytné instrukce a relevantní informace;
- tyto osoby řídí a vykonává nad nimi dohled;
- nad rámec požadavků uvedených v odstavcích 46–49 kontroluje práci těchto osob, aby mohl vyhodnotit jimi přijaté závěry.

Uplatňování firemních pravidel nebo postupů členy týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 32)

A80. Členové týmu provádějícího zakázku pocházející ze stejné firmy jako lídr zakázky jsou v rámci firemního systému řízení kvality odpovědní za naplňování firemních pravidel a postupů, které jsou relevantní pro danou zakázku. Vzhledem k tomu, že členové týmu provádějícího zakázku pocházející z jiné firmy nejsou partnery ani zaměstnanci firmy lídra zakázky, obvykle se na ně nebude vztahovat firemní systém řízení kvality ani firemní pravidla či postupy. Pravidla nebo postupy této jiné firmy navíc nemusí být obdobné jako pravidla nebo postupy firmy lídra zakázky. Například pravidla nebo postupy týkající se řízení, dohledu a kontroly mohou být odlišné, zejména pokud se příslušná jiná firma nachází v jurisdikci s odlišným právním systémem, jazykem nebo kulturou než firma lídra zakázky. Pokud jsou tedy součástí týmu provádějícího zakázku osoby, které pocházejí z jiné firmy, bude patrně nutné, aby firma nebo lídr zakázky přijali v souvislosti s těmito osobami specifická opatření zajišťující dodržování firemních pravidel a postupů. Osoby, které nejsou pracovníky firmy, pravděpodobně nebudou moci vyplnit prohlášení o nezávislosti přímo ve firemním systému. Ve firemních pravidlech nebo postupech proto může být stanoveno, že tyto osoby mohou svou nezávislost doložit jiným způsobem, například písemným potvrzením.

Charakteristiky lídra zakázky (viz odstavec 33)

A81. ISQM 1 vyžaduje, aby firma stanovila kvalitativní cíle, jež zajistí, že u každé zakázky jsou do týmu, který ji realizuje, přidělováni členové, včetně lídra zakázky, kteří mají náležité odborné předpoklady a schopnosti, aby mohli konzistentně provádět kvalitní zakázky.

A82. Dostatečná odborná způsobilost v oblasti udržitelnosti umožňuje lídrovi zakázky:

- klást vhodné otázky expertovi odborníka a posoudit, zda jeho odpovědi dávají s ohledem na okolnosti zakázky smysl;
- zhodnotit práci odborníka experta a podle potřeby ji začlenit do práce týmu provádějícího zakázku; a
- převzít odpovědnost za závěry, k nimž tým dospěl.

A83. Co je dostatečná odborná způsobilost v oblasti udržitelnosti, to závisí na okolnostech zakázky a bude to u každé zakázky jiné. Zda má lídr zakázky dostatečnou odbornou způsobilost v oblasti udržitelnosti, aby mohl přijmout odpovědnost za přijaté závěry týkající se zakázky, je věcí jeho odborného úsudku, který zohledňuje mimo jiné následující faktory:

- podle čeho odborník posuzoval, zda kritéria, která budou podle jeho předpokladu použita pro sestavení informací o udržitelnosti, jsou vzhledem k okolnostem zakázky vhodná;
- na základě čeho odborník určil, zda informace o udržitelnosti, které spadají do předmětu ověřovací zakázky, jsou vhodné;
- charakter a složitost záležitostí týkajících se udržitelnosti;
- do jaké míry lze záležitosti týkající se udržitelnosti přesně změřit, resp. zda existuje vysoký

stupeň nejistoty měření, který patrně bude vyžadovat značné znalosti a úsudek;

- odborná způsobilost a předchozí zkušenosti lídra zakázky a týmu provádějícího zakázku ve vztahu k záležitostem týkajícím se udržitelnosti.

Příslušné etické požadavky, včetně požadavků týkajících se nezávislosti

Odpovědnost lídra zakázky za příslušné etické požadavky (viz odstavce 35–37)

A84. Otevřená a robustní komunikace mezi členy týmu provádějícího zakázku o příslušných etických požadavcích je rovněž přínosem v následujících oblastech:

- upozorňuje členy týmu provádějícího zakázku na etické požadavky, které mohou být pro ověřovací zakázku zvláště důležité; a
- informuje lídra zakázky o záležitostech, které jsou důležité pro to, aby se tým provádějící zakázku seznámil s příslušnými etickými požadavky a souvisejícími firemními pravidly nebo postupy a aby je dodržoval.

A85. V souladu s ISQM 1 mají firemní reakce na rizika ohrožující kvalitu, která se vztahují k příslušným etickým požadavkům, včetně požadavků týkajících se nezávislosti členů týmu provádějícího zakázku, podobu pravidel nebo postupů pro identifikaci, vyhodnocení a ošetření hrozeb ohrožujících dodržování příslušných etických požadavků.

A86. Příklady vhodných opatření, jež může firma přijmout k ošetření hrozeb ohrožujících dodržování příslušných etických požadavků, zahrnují:

- dodržování firemních pravidel nebo postupů upravujících případy porušení příslušných etických požadavků, včetně komunikace a konzultací s příslušnými osobami, tak aby mohla být přijata vhodná opatření, včetně disciplinárních;
- předávání informací osobám pověřeným správou a řízením;
- informování regulačních orgánů nebo profesních organizací; informování regulačních orgánů je v některých případech vyžadováno právními předpisy;
- vyhledání právní pomoci;
- odstoupení od ověřovací zakázky, umožňují-li to příslušné právní předpisy.

Ověřovací dovednosti a techniky, profesní skepticismus a odborný úsudek

Profesní skepticismus (viz odstavec 39)

A87. Profesní skepticismus spočívá v tom, že odborník si pozorně všímá například:

- důkazních informací, které jsou v rozporu s jinými získanými důkazními informacemi;
- informací, které zpochybňují spolehlivost odpovědí na dotazy nebo informací, jež mají být použity jako důkazní;
- okolností, které svědčí o potřebě provést další postupy nad rámec postupů vyžadovaných příslušnými standardy ISSA;
- faktorů, které by mohly svědčit o výskytu nesprávnosti;
- faktorů, které by mohly svědčit o potenciálním podvodu.

A88. Profesní skepticismus je nutnou podmínkou kritického vyhodnocení důkazních informací. Součástí tohoto přístupu je přezkoumávání vzájemně si odporujících důkazních informací, spolehlivosti odpovědí na dotazy a informací, které mají být použity jako důkazní. Tento přístup rovněž zahrnuje posouzení dostatečnosti a vhodnosti shromážděných důkazních informací ve

světlem nových okolností. Zachovávání profesního skepticismu během zakázky je nezbytné, aby odborník mohl snížit např. riziko, že:

- přehlédne neobvyklé okolnosti;
- při formulování závěrů na základě pozorování se dopustí neadekvátního zevšeobecnění;
- při určování charakteru, načasování a rozsahu postupů a vyhodnocování jejich výsledků použije nesprávné předpoklady.

A89. S výjimkou případů, kdy je předmětem zakázky ověření pravosti dokumentů, může odborník považovat záznamy a dokumenty za pravé, pokud nemá důvody domnívat se opak. V souladu s odstavcem 90 je ale jeho povinností posoudit spolehlivost informací, které mají být používány jako důkazní.

A90. Od odborníka nelze očekávat, že nebude přihlížet k předchozím zkušenostem s poctivým a čestným jednáním osob, které mu poskytují důkazní informace. Nicméně důvěra v poctivost a integritu těchto osob jej nezbavuje povinnosti zachovávat profesní skepticismus.

A91. Příklady překážek bránících uplatňování profesního skepticismu na úrovni zakázky:

- rozpočtová omezení bránící využívání dostatečně zkušených nebo odborně kvalifikovaných lidských zdrojů, včetně expertů, v případě potřeby;
- krátké časové lhůty, které mohou negativně ovlivnit chování osob vykonávajících práci i těch, které tuto práci řídí, dohlížíjí na ni a kontrolují ji;
- nedostatek spolupráce s vedením nebo nepřiměřený tlak z jeho strany, který může negativně ovlivňovat schopnost týmu provádějícího zakázku řešit složité nebo sporné otázky;
- nedostatečné znalosti o daném subjektu a jeho prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému a příslušných kritérií;
- obtíže při získávání přístupu k záznamům subjektu, do jeho prostor, k některým zaměstnancům, odběratelům, dodavatelům nebo jiným osobám, což může vést k tomu, že tým provádějící zakázku bude k výběru zdrojů důkazních informací přistupovat předpojatě a bude používat zdroje, které jsou snadněji dostupné;
- přílišné spoléhání na automatizované nástroje a techniky, což může vést k tomu, že tým provádějící zakázku kriticky nevyhodnocuje důkazní informace;
- neexistence obecně přijímaného způsobu, jak měřit nebo vyhodnocovat záležitosti týkající se udržitelnosti a vykazovat informace o udržitelnosti, což může vést k tomu, že odborníci budou méně ochotni zpochybňovat přístup vedení;
- složitost zakázky, resp. čím větší, složitější a různorodější subjekt je (např. čím širší je jeho geografická působnost a čím závislejší je na dlouhém a komplexním dodavatelském řetězci), tím náročnější bude pochopit a posoudit:
 - zda jsou záležitosti týkající se udržitelnosti vhodné s ohledem na okolnosti zakázky;
 - a
 - jak velký důraz by měl být v rámci informací o udržitelnosti jako celku kladen na jednotlivé vysvětlující a popisné informace.

A92. Mezi opatření, která tým provádějící zakázku může přijmout ke zmírnění překážek bránících uplatňování profesního skepticismu, patří například to, že:

- tým provádějící zakázku věnuje soustavnou pozornost změnám v jejích okolnostech, kvůli nimž bude nutné nasadit větší objem zdrojů, resp. jiné zdroje pro její realizaci;

- členové týmu provádějícího zakázku jsou výslovně upozorněni na případy nebo situace vykazující vyšší náchylnost vůči neúmyslné či úmyslné předpojatosti (např. oblasti vyžadující větší míru úsudku);
- je změněno složení týmu provádějícího zakázku, například jsou do něj doplněny osoby s většími zkušenostmi nebo dovednostmi nebo se specifickými odbornými znalostmi;
- na složitějších oblastech zakázky nebo jednání se členy vedení, s nimiž je obtížné nebo náročné komunikovat, se podílejí zkušenější členové týmu provádějícího zakázku;
- na řešení záležitostí týkajících se složitých nebo subjektivních oblastí zakázky se podílejí členové týmu provádějícího zakázku, kteří mají specializované dovednosti a znalosti, případně expert odborníka;
- tým je doplněn o vhodné zdroje k provedení postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o informacích o udržitelnosti týkajících se složek skupiny a složek hodnotového řetězce;
- je upraven charakter, načasování a rozsah řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce, například prostřednictvím častějšího osobního dohledu nebo důkladnější kontroly některých pracovních dokumentů;
- v případě, že vedení subjektu vyvíjí nepřiměřený tlak nebo pokud má tým provádějící zakázku potíže se získáním přístupu k záznamům subjektu, do jeho prostor, k některým zaměstnancům, odběratelům, dodavatelům nebo jiným osobám, od nichž si lze vyžádat důkazní informace, tým komunikuje s osobami pověřenými správou a řízením.

Odborný úsudek (viz odstavec 40)

A93. Odborný úsudek je základním předpokladem náležitého provedení ověřovací zakázky. Důvodem je to, že interpretace etických požadavků a požadavků standardů ISSA a informovaná rozhodnutí odborníka v průběhu zakázky vyžadují relevantní odbornou přípravu, znalosti a zkušenosti, na jejichž základě odborník posuzuje existující fakta a okolnosti. Odborný úsudek je nutné uplatnit především u rozhodnutí týkajících se:

- existence předpokladů podmiňujících provedení ověřovací zakázky;
- materiality a rizika zakázky;
- charakteru, načasování a rozsahu postupů, které odborník provádí, aby splnil požadavky tohoto standardu a všech ostatních relevantních standardů ISSA a shromáždil důkazní informace, včetně toho, kde a v jakém rozsahu je nezbytné provádět postupy u subjektů v rámci hodnotového řetězce subjektu;
- posouzení toho, zda odborník shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace a zda je nutné pro naplnění cílů tohoto standardu a případně ostatních relevantních standardů ISSA podniknout další kroky. Zvláště u zakázek poskytujících omezenou jistotu je nutné uplatnit odborný úsudek při posuzování toho, zda odborník získal smysluplnou míru jistoty;
- posouzení správnosti závěrů formulovaných na základě shromážděných důkazních informací;
- opatření, která je třeba podniknout při uplatňování profesního skepticismu;
- toho, zda zapojení lídra zakázky do celého průběhu zakázky bylo dostatečné a vhodné, aby na základě toho mohl posoudit, zda uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené.

- A94. Charakteristickým rysem odborného úsudku, který se od odborníka očekává, je to, že je uplatňován odborníkem, jemuž jeho odborná příprava, znalosti a zkušenosti pomohly vybudovat si nezbytné kompetence, díky nimž jsou jeho soudy přiměřené.
- A95. Uplatňování odborného úsudku vychází ze skutečností a okolností, které jsou odborníkovi známy. Povinností odborníka je uplatňovat odborný úsudek během celé zakázky a jeho uplatňování náležitě zdokumentovat. Odborný úsudek lze hodnotit podle toho, zda svědčí o kompetentním uplatňování principů týkajících se ověřování a měření či hodnocení, a podle toho, zda je s ohledem na skutečnosti a okolnosti, které se odborník do data zprávy o ověření dozví, správný. Odborným úsudkem není možné zdůvodňovat rozhodnutí, jež nejsou podložena fakty a okolnostmi týkajícími se zakázky ani dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi.

Zdroje pro realizaci zakázky (viz odstavec 41)

- A96. Zdroje zahrnují lidské, technologické a duševní zdroje. Do kategorie lidských zdrojů patří členové týmu provádějícího zakázku a případně externí expert odborníka. Za technologické zdroje jsou považovány technologické nástroje, jež odborníkovi umožňují účinněji a efektivněji řídit zakázku. Do duševních zdrojů spadají mimo jiné ověřovací metodiky, implementační nástroje, ověřovací příručky, modelové programy, šablony, checklisty (kontrolní seznamy) nebo formuláře.
- A97. Při posuzování toho, zda byly týmu provádějícímu zakázku přiděleny nebo dány k dispozici dostatečné a vhodné zdroje k realizaci zakázky, líder zakázky obvykle vychází ze souvisejících firemních pravidel nebo postupů (včetně zdrojů). Například když pro provádění auditorských postupů používá firmou schválené technologie, obvykle se – s ohledem na informace, které mu byly firmou sděleny – může spolehnout rovněž na firemní programy používané pro technologický vývoj, implementaci a údržbu těchto technologií.

Odborná způsobilost a schopnosti týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 42)

- A98. Při posuzování toho, zda tým provádějící zakázku disponuje náležitou odbornou způsobilostí v oblasti udržitelnosti a odbornými předpoklady a schopnostmi týkajícími se ověřovacích dovedností a technik, zvažuje líder zakázky mimo jiné následující záležitosti:
- znalost zakázek na ověřování informací o udržitelnosti, které mají obdobný charakter a složitost, a praktická zkušenost s takovými zakázkami, získaná prostřednictvím školení či účasti na obdobných zakázkách;
 - znalost profesních požadavků a příslušných právních předpisů vztahujících se k zakázce;
 - odborné kompetence v záležitostech týkajících se udržitelnosti relevantních pro danou zakázku;
 - odborné znalosti v oblasti informačních technologií využívaných subjektem nebo automatizovaných nástrojů či technik, které bude tým provádějící zakázku používat při plánování a provádění zakázky;
 - znalost příslušných ekonomických odvětví, v nichž subjekt působí;
 - znalost právních předpisů nebo obchodních praktik relevantních pro činnost subjektu v konkrétní jurisdikci;
 - schopnost uplatňovat profesní skepticismus a odborný úsudek;
 - znalost firemních pravidel a postupů.
- A99. Zakázky na ověřování informací o udržitelnosti mohou být zaměřeny na celou řadu záležitostí týkajících se udržitelnosti, které vyžadují specializované dovednosti a znalosti přesahující rámec dovedností a znalostí lídra zakázky a dalších členů týmu, a na nichž se tudíž podílí expert

odborníka. Může se jednat o interního experta (který je členem týmu provádějícího zakázku) nebo o externího experta. Interním expertem odborníka může být partner nebo zaměstnanec (tj. pracovník) firmy odborníka nebo firmy v síti, včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru. Úkolem experta může být pomoci odborníkovi v jedné či více oblastech.

Příklady:

- Porozumění subjektu a jeho prostředí, včetně jeho vnitřního kontrolního systému.
- Provedení postupů vyhodnocení rizik.
- Reakce na rizika, včetně určení a zavedení všeobecných reakcí na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti informací o udržitelnosti.
- Vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací získaných při formulování závěru o informacích o udržitelnosti.

A100. Níže jsou popsány skutečnosti, k nimž je potřeba přihlídnout při rozhodování o tom, zda využít práce experta odborníka:

- skutečnost, zda vedení využívá při sestavování informací o udržitelnosti práci experta vedení (viz odstavec A101);
- charakter a významnost informací o udržitelnosti, včetně jejich složitosti;
- vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti;
- očekávaný charakter postupů, které mají být reakcí na zjištěná rizika, včetně odborníkovy znalosti práce expertů a jeho zkušenosti s ní ve spojitosti s takovými záležitostmi, a skutečnost, zda jsou k dispozici náhradní zdroje důkazních informací.

A101. Jestliže vedení využívá při sestavování informací o udržitelnosti experta vedení, mohou mít na rozhodnutí odborníka o tom, zda využít práce odborníkovy experta, vliv také následující faktory:

- charakter, rozsah a cíl práce experta vedení;
- skutečnost, zda je expert vedení zaměstnancem subjektu nebo je subjektem najat k poskytování příslušných služeb;
- do jaké míry může vedení provádět kontrolu práce experta vedení nebo ji ovlivňovat;
- odborná způsobilost a schopnosti experta vedení;
- skutečnost, zda se na experta vedení vztahují určité standardy na výkon odborné činnosti nebo jiné odborné či oborové požadavky;
- veškeré kontroly v rámci subjektu nad prací experta vedení.

A102. Čím je zakázka složitější, včetně její geografické rozšířenosti a míry, do jaké jsou informace odvozeny z hodnotového řetězce subjektu, tím důležitější bude zvážit, jak má být práce provedená expertem odborníka nebo jiným odborníkem do zakázky integrována.

Dostatečné a vhodné zapojení do prací firmy, která není firmou odborníka (viz odstavec 43)

A103. V souladu s odstavcem 31 je povinností lídra zakázky být dostatečně a vhodně zapojen do celého jejího průběhu. Příklady způsobů, jak může lídr zakázky dostatečně a vhodně zapojení do zakázky prokázat, jsou pak uvedeny v odstavcích A75 a A79. Pokud odborník hodlá získat důkazní informace s využitím práce, kterou provedla, resp. provede firma, jež není totožná s firmou odborníka, mohou uvedené příklady pomoci lídrovi zakázky určit, zda je možné, aby se do této práce dostatečně a vhodně zapojil.

A104. Jestliže je práce prováděna ve vztahu k informacím o udržitelnosti složky skupiny, platí předpoklad, že odborník obvykle je do této práce dostatečně a vhodně zapojen.

A105. Někdy odborník zjistí, že informace o udržitelnosti složky skupiny byly předmětem samostatné zakázky, kterou provedla jiná firma (včetně jiné kanceláře firmy odborníka nebo firmy v síti). Tato firma mohla například provést samostatnou zakázku spočívající v ověření emisí skleníkových plynů dceřiné společnosti, jež tvoří součást informací o udržitelnosti týkajících se skupiny. I když odborník nemůže být zapojen, protože samostatná zakázka již byla dokončena, může mít přesto v úmyslu získat důkazní informace pro skupinovou zakázku na ověření informací o udržitelnosti s využitím práce této jiné firmy. Za těchto okolností platí požadavky uvedené v odstavcích 50–55, včetně toho, že povinností odborníka je určit, zda jsou důkazní informace získané z práce tohoto jiného odborníka adekvátní pro dané účely. Jestliže se očekává, že ve vztahu k dané složce skupiny bude v následujících letech provedena obdobná samostatná zakázka, odborník ji bude moci zohlednit při návrhu celkové strategie a plánu zakázky týkající se skupiny, včetně zapojení této jiné firmy jakožto odborníka ověřujícího složku (viz odstavec 96).

A106. Nemožnost být dostatečně a vhodně zapojen do práce firmy, která není totožná s firmou odborníka, může nastat tehdy, pokud práce již byla dokončena, přístup odborníka k práci této firmy je omezen právními předpisy nebo jestliže se práce týká složky hodnotového řetězce a ani vedení subjektu, ani odborník nemají k práci této jiné firmy přístupová práva. Obdobně, jestliže lídr zakázky není do její realizace zapojen natolik, aby na základě toho mohl rozhodnout, že uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou ve vztahu k práci jiné firmy než firmy odborníka přiměřené, není lídr zakázky obvykle schopen dospět k závěru, že se může do dané práce dostatečně a vhodně zapojit. Při postupu podle odstavce 43 má lídr zakázky možnost zohlednit rovněž firemní pravidla a postupy.

Nedostatečné nebo nevhodné zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má k dispozici (viz odstavec 44)

A107. Závěr lídra zakázky, že zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, nejsou vzhledem k okolnostem zakázky dostatečné či vhodné, a patřičná opatření, jež je třeba přijmout, jsou věcí jeho odborného úsudku. Může se například stát, že ověřovací softwarový program poskytnutý firmou neobsahuje nové nebo revidované postupy týkající se zveřejňování informací o udržitelnosti dle požadavků nových či revidovaných kritérií rámce. Je-li firma o tomto nedostatku včas informována, umožní jí to bezodkladně podniknout kroky k aktualizaci daného softwaru, resp. k vydání jeho nové verze, případně zajistit jiné zdroje, které týmu provádějícímu zakázku umožní dodržovat při provádění zakázky příslušné nové předpisy.

A108. V případě skupinové zakázky na ověření informací o udržitelnosti může lídr zakázky při rozhodování o tom, zda zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, jsou dostatečné či vhodné, zvažovat také to, zda je nutné zapojit odborníky ověřující složku, kteří mají znalosti a zkušenosti týkající se právních předpisů, jazyka či kultury v určité jurisdikci.

A109. Jestliže jsou zdroje přidělené týmu provádějícímu zakázku, resp. zdroje, které má tento tým k dispozici, vzhledem k okolnostem zakázky nedostatečné nebo nevhodné a jiné zdroje nejsou k dispozici, je možné přijmout například následující opatření:

- změnit plánovaný přístup k charakteru, načasování a rozsahu řízení, dohledu a kontroly (viz také odstavec 47);
- projednat s vedením nebo s osobami pověřenými správou a řízením prodloužení lhůt pro vydání zpráv subjektu, pokud příslušné právní předpisy prodloužení umožňují;

- jestliže lídr zakázky nezíská potřebné zdroje pro její realizaci, řídit se firemními pravidly a postupy upravujícími řešení rozdílů v názorech;
- řídit se firemními pravidly a postupy upravujícími odstoupení od zakázky, pokud je odstoupení možné podle příslušných právních předpisů.

Používání zdrojů přidělených týmu provádějícímu zakázku, resp. zdrojů, které má k dispozici (viz odstavec 45)

A110. Aspekty, které tým provádějící zakázku zvažuje v souvislosti s používáním technologických nástrojů schválených firmou k provádění postupů, a související povinnosti týmu jsou obvykle upraveny firemními pravidly a postupy. Ty v některých případech vyžadují, aby se na vyhodnocování nebo analýze výstupů podílely osoby se specializovanými dovednostmi nebo odbornými znalostmi. Proto firemní pravidla a postupy obvykle vyžadují, aby tým provádějící zakázku používal firemní ověřovací metodiku a specifické nástroje a návodné informace. S ohledem na charakter a okolnosti zakázky může zvážit rovněž to, zda je vhodné a relevantní použít jiné duševní zdroje, například ověřovací metodiku specifickou pro dané odvětví, případně související návodné informace a pomůcky zvyšující výkonnost.

Řízení, dohled a kontrola

Odpovědnost lídra zakázky za řízení, dohled a kontrolu (viz odstavec 46)

A111. ISQM 1 vyžaduje, aby řízení, dohled a kontrola byly plánovány a prováděny tak, aby práce méně zkušených členů týmu byla řízena, dozorována a kontrolována zkušenějšími členy týmu.

A112. V případě řízení týmu provádějícího zakázku, dohledu nad ním a kontroly jím provedené práce se jedná o firemní reakce, které jsou implementovány na úrovni zakázky. Jejich charakter, načasování a rozsah může lídr zakázky dále přizpůsobit řízení kvality zakázky. Přístup k řízení týmu provádějícího zakázku, dohledu nad ním a ke kontrole jím provedené práce se proto bude u jednotlivých zakázek lišit v závislosti na jejich charakteru a okolnostech. Obecně se ale vždy bude jednat o kombinaci firemních pravidel a postupů a reakcí specifických pro danou zakázku.

A113. Jestliže zakázku neprovádí jen lídr zakázky, resp. v případě zakázky se složitějším charakterem a okolnostmi (např. pokud se členové týmu provádějícího zakázku nacházejí ve více jurisdikcích), bude v některých případech nezbytné, aby lídr zakázky pověřil řízením, dohledem a kontrolou i jiné členy týmu provádějícího zakázku. Nicméně jeho povinností v rámci jeho celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality zakázky a za dostatečné a vhodné zapojení je přesvědčit se, že charakter, načasování a rozsah řízení, dohledu a kontroly je v souladu s odstavcem 47. Za těchto okolností mohou pracovníci nebo členové týmu provádějícího zakázku poskytnout lídrovi zakázky informace, které mu umožní postupovat v souladu s odstavcem 47.

Řízení

A114. Součástí řízení týmu provádějícího zakázku je informování jeho členů o jejich povinnostech, mimo jiné:

- o povinnosti přispívat osobním chováním, komunikací a jednáním k řízení a zajištění kvality na úrovni zakázky;
- o povinnosti pěstovat při uplatňování profesního skepticismu během shromažďování a vyhodnocování důkazních informací kritické myšlení a být si vědom možné neúmyslné či úmyslné předpojatosti;
- o povinnosti ošetřit hrozby ohrožující zajištění kvality a očekávanou reakci týmu provádějícího zakázku. Například rozpočtová omezení nebo omezené zdroje by neměly vést k tomu, že členové týmu provádějícího zakázku zredukuje, resp. neprovedou plánované postupy.

- o povinnosti naplňovat příslušné etické požadavky;
- o povinnosti seznámit se s cíli práce, která bude provedena, a s podrobnými pokyny týkajícími se charakteru, načasování a rozsahu plánovaných ověřovacích postupů;
- o povinnostech jednotlivých členů týmu provádějícího zakázku týkajících se provádění postupů a o povinnostech zkušenějších členů týmu týkajících se řízení méně zkušených členů týmu, dohledu nad nimi a kontroly jimi provedené práce.

Dohled

A115. Dohled zahrnuje např. následující záležitosti:

- sledování průběhu zakázky, mimo jiné:
 - monitoring plnění plánu zakázky;
 - monitoring naplňování cíle prováděných prací; a
 - průběžný monitoring dostatečnosti přidělených zdrojů;
- přijímání vhodných opatření k řešení problémů vzniklých v průběhu zakázky, mimo jiné například přesun plánovaných postupů na zkušenější členy týmu, pokud jsou problémy u zakázky složitější, než se původně předpokládalo;
- identifikaci záležitostí, které je třeba v průběhu zakázky konzultovat se zkušenějšími členy týmu, resp. předložit k jejich posouzení;
- koučování a praktické školení členů týmu provádějícího zakázku s cílem pomoci jim při rozvíjení dovedností nebo odborných předpokladů;
- vytváření prostředí, ve kterém členové týmu provádějícího zakázku upozorňují na problémy bez obavy z postihu.

Kontrola

A116. V rámci kontroly práce týmu provádějícího zakázku jsou posuzovány například následující záležitosti:

- zda byly práce provedeny v souladu s firemními pravidly a postupy, profesními požadavky a požadavky příslušných právních předpisů;
- zda byly důležité záležitosti postoupeny k dalšímu posouzení;
- zda se uskutečnily příslušné konzultace a zda byly zdokumentovány a implementovány z nich vyplývající závěry;
- zda je nutné revidovat charakter, načasování a rozsah prováděných prací;
- zda provedené práce podporují učiněné závěry a zda byly řádně zdokumentovány;
- zda důkazní informace, které odborník získal, jsou podle jeho názoru dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit svůj závěr;
- zda byly dosaženy cíle postupů provedených v rámci zakázky.

Určení charakteru, načasování a rozsahu řízení, dohledu a kontroly (viz odstavec 47)

A117. Přístup k řízení členů týmu provádějícího zakázku, dohledu nad nimi a ke kontrole jimi provedené práce poskytuje lídrovi zakázky podporu při plnění požadavků tohoto standardu a při vyvozování závěru v souladu s odstavcem 186(d)(i) o tom, že byl dostatečně a vhodně zapojen v průběhu celé zakázky.

A118. Přístup k řízení, dohledu a kontrole lze přizpůsobit mimo jiné v závislosti:

- na předchozích zkušenostech, které má člen týmu provádějícího zakázku s daným subjektem a s ověřovanou skutečností;
- na složitosti zakázky;
- na vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti;
- na odborných předpokladech a schopnostech jednotlivých členů týmu, kteří práce provádějí;
- na předpokládaném způsobu kontroly provedené práce (na dálku nebo osobní interakcí);
- na struktuře týmu provádějícího zakázku a místech, kde jeho členové působí;
- na tom, zda jsou členové týmu provádějícího zakázku z firmy odborníka, firmy v síti, nebo z firmy, která není součástí téže sítě.

Kontrola dokumentace zakázky (viz odstavec 48)

A119. Včasná kontrola dokumentace v jednotlivých fázích zakázky umožňuje lídrovi zakázky, aby významné záležitosti vyřešil ke své spokojenosti nejpozději k datu zprávy odborníka. Lídr zakázky nemusí kontrolovat veškerou dokumentaci zakázky.

A120. Při identifikaci významných úsudků učiněných týmem provádějícím zakázku lídr zakázky rovněž uplatňuje odborný úsudek. Některé záležitosti, u nichž se běžně předpokládá, že budou představovat oblast významného úsudku, mohou být specifikovány ve firemních pravidlech nebo postupech. Mezi významné úsudky mohou patřit záležitosti související s plánováním a prováděním zakázky, stejně jako závěry přijaté týmem provádějícím zakázku.

Příklady významných úsudků:

- posouzení, zda je předmět informací o udržitelnosti, které mají být vykazány, spolu s předmětem ověřovací zakázky za daných okolností vhodný;
- záležitosti související s plánováním zakázky, např. posouzení nebo určení materiality;
- složení týmu provádějícího zakázku, včetně pracovníků s odbornými kompetencemi v jedné či několika záležitostech týkajících se udržitelnosti, jimiž se zakázka zabývá;
- rozhodnutí o angažování odborníka experta, včetně externího;
- postupy týmu provádějícího zakázku při vyhodnocení rizik, včetně situací, kdy identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti vyžaduje významný úsudek ze strany týmu provádějícího zakázku;
- v případě skupinové zakázky na ověření informací o udržitelnosti:
 - navrhovaný přístup v rámci zakázky k tomu, kde a kým je třeba získat důkazní informace;
 - rozhodnutí, zda zapojit odborníky ověřující jednotlivé složky a využít práci jiného odborníka, včetně např. v oblastech s vyšším vyhodnoceným rizikem materiální nesprávnosti v informacích o udržitelnosti;
- výsledky provedených postupů v oblastech zakázky, v nichž vedení uplatnilo ve významné míře svůj úsudek;
- vyhodnocení práce provedené externím expertem odborníka nebo jiným odborníkem a souvisejících závěrů;

- významnost a charakter opravených a neopravených nesprávností zjištěných během zakázky;
- posouzení záležitostí, které mohou mít vliv na zprávu o ověření, včetně možné modifikace závěru odborníka.

A121. Při rozhodování o tom, jaké další záležitosti budou předmětem kontroly, lídr zakázky uplatňuje odborný úsudek, a to například s ohledem:

- charakter a okolnosti zakázky;
- na to, který člen týmu práci provedl;
- na výsledky nedávných inspekci;
- na požadavky firemních pravidel nebo postupů.

Kontrola oficiální písemné komunikace (viz odstavec 49)

A122. Lídr zakázky používá při rozhodování o tom, kterou písemnou komunikaci má zkontrolovat, odborný úsudek, a to s ohledem na charakter a okolnosti zakázky. Například nemusí být nutné, aby při jejím běžném průběhu přezkoumával komunikaci mezi týmem provádějícím zakázku a vedením subjektu.

Využití práce provedené jinými osobami

Využití práce jiného odborníka (viz odstavce 50–55)

A123. Využití práce jiného odborníka se může týkat práce, která již byla dokončena, nebo která má být teprve provedena, ale bude dokončena před dokončením zakázky odborníka. Taková práce se může konkrétně vztahovat k záležitostem týkajícím se udržitelnosti nebo může jít o jinou práci, která buď má, nebo nemá charakter ověřování a podle úsudku odborníka je relevantní pro zakázku na ověřování informací o udržitelnosti. Při rozhodování o tom, zda je práce jiného odborníka relevantní a vhodná pro účely zakázky odborníka a do jaké míry lze takovou práci za daných okolností využít, uplatňuje odborník odborný úsudek. Na rozsah postupů, které odborník používá k posouzení práce jiného odborníka podle odstavce 50, mají vliv následující faktory:

- celková významnost dané práce z hlediska zakázky odborníka. Například čím jsou vysvětlující a popisné informace, k nimž odborník hodlá z práce jiného odborníka získat důkazní informace, pro celkové informace o udržitelnosti významnější, tím rozsáhlejší postupy odborník pravděpodobně provede, včetně komunikace s jiným odborníkem a posouzení toho, zda je v souladu s odstavcem 54 nezbytné kontrolovat dodatečnou dokumentaci práce tohoto jiného odborníka;
- schopnost odborníka získat přístup k jinému odborníkovi a jeho práci. Jestliže se například práce jiného odborníka týká informací ze složky hodnotového řetězce, vedení vykazujícího subjektu ani odborník nemusí mít právo přístupu k této jiné firmě či k její práci. Okolnosti, za kterých může ve vztahu k využití práce jiného odborníka nastat omezení rozsahu, jsou uvedeny v odstavci A135; a
- zda je k dispozici multiuživatelská zpráva jiného odborníka (viz odstavec 51).

A124. Návodné informace v odstavcích A136–A151 týkající se využití práce odborníkovou expertu mohou být přínosné i při získávání důkazních informací z práce provedené jiným odborníkem, a to zejména aspekty uvedené v odstavcích A137 a A151.

Dodržování příslušných etických požadavků, které se vztahují na využití práce jiného odborníka (viz odstavec 50(a))

A125. V příslušných etických požadavcích mohou být obsažena ustanovení upravující plnění etických povinností odborníka při využívání práce jiného odborníka. Konkrétní povinnosti se mohou lišit podle toho, zda má práce provedená jiným odborníkem charakter ověřování či nikoliv.

A126. Zda je zakázka provedená jiným odborníkem ověřovací zakázkou, záleží na okolnostech. Mezi aspekty, jež mohou být relevantní při rozlišování mezi ověřovací zakázkou a zakázkou, která nemá charakter ověřování, patří:

- charakter zakázky. Například zakázky na dohodnuté postupy provedené v souladu s mezinárodním standardem pro související služby ISRS 4400⁶ a poradenské zakázky nejsou ověřovacími zakázkami;
- charakter postupů provedených na zakázce. Například zakázku spočívající ve validaci či verifikaci lze považovat za ověřovací zakázku, jestliže je provedena v souladu s uznávanými standardy, které odborníkovi umožňují navrhnout a provést postupy zaměřené na shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací, aby mohl vyjádřit závěr o ověření;
- znění zprávy jiného odborníka. Ve zprávě o ověřovací zakázce je například obsažen výrok, závěr nebo jiná forma prohlášení odborníka o ověření na základě provedených postupů a získaných důkazních informací. V případě zpráv obsahujících pouze zjištění, která odborník učinil, se o ověřovací zakázku nejedná.

Hodnocení odborné způsobilosti a schopností jiného odborníka (viz odstavec 50(b))

A127. Posouzení toho, zda má jiný odborník náležitou odbornou způsobilost a schopnosti, vyžaduje uplatnění odborného úsudku a je ovlivněno charakterem a okolnostmi práce jiného odborníka. Při posuzování odborné způsobilosti a schopností jiného odborníka mohou být relevantní také zdroje uvedené v odstavci A141 týkající se práce experta odborníka. K dalším faktorům, jež mohou být pro posouzení relevantní, patří shodnost nebo podobnost právních předpisů, jazyka a kultury. Jestliže je jiný odborník jinou firmou v rámci téže sítě jako firma odborníka a vztahují se na něj společné požadavky platné v síti nebo používá stejné síti poskytované služby, spoléhá se odborník na požadavky platné v síti, například na ty, které souvisejí s odborným vzděláváním či nábojem nebo které nařizují používání společných systémů, pravidel, metodik a souvisejících implementačních nástrojů.

Posouzení charakteru, rozsahu a cílů práce jiného odborníka (viz odstavec 50(c))

A128. Odborník při posuzování toho, zda jsou charakter, rozsah a cíle práce jiného odborníka pro dané účely vhodné, obvykle získává poznatky:

- o charakteru zakázky provedené jiným odborníkem, včetně toho, zda se jedná o zakázku poskytující omezenou nebo přiměřenou jistotu a zda tato zakázka vykazuje racionální účel;
- o příslušných kritériích relevantních pro danou ověřovací zakázku;
- o předmětu zakázky;
- o tom, zda práce byla provedena v souladu s uznávanými standardy;
- o tom, zda jsou součástí provedené práce testy kontrol, testy věcné správnosti, případně obojí; a
- o tom, zda provedená práce vychází z firemních pravidel nebo postupů navržených s cílem zajistit řízení kvality.

⁶ Mezinárodní standard pro související služby ISRS 4400, *Dohodnuté postupy*

Získání a vyhodnocení multiuživatelské zprávy (viz odstavec 51–52)

A129. Součástí odborníkova posouzení práce jiného odborníka může být získání a vyhodnocení multiuživatelské zprávy, jak je uvedeno v odstavci 51. V takové zprávě mohou být identifikovány ověřovací postupy a jejich výsledky, včetně výjimek, spolu s dalšími souvisejícími informacemi ovlivňujícími závěry odborníka. Výjimky, na které jiný odborník upozorní, nebo modifikovaný závěr v této zprávě automaticky neznamenají, že zpráva nebude užitečná v rámci ověřovací zakázky týkající se informací o udržitelnosti vykazujícího subjektu. K výjimkám nebo ke skutečnostem, jež vedla k modifikaci závěru v multiuživatelské zprávě, přihlíží odborník v kontextu významnosti pro uživatele informací uvedených ve zprávě. Při posuzování výjimek nebo skutečností, které vedly k modifikaci závěru, se odborník může pokusit tyto skutečnosti projednat s daným jiným odborníkem, pokud je to za daných okolností možné. V takovém případě je třeba, aby vykazující subjekt kontaktoval subjekt v hodnotovém řetězci a získal předem jeho svolení.

A130. V závislosti na charakteru informací, které jsou předmětem multiuživatelské zprávy nebo jiné relevantní zprávy jiného odborníka o ověření, může jiný odborník v této zprávě identifikovat doplňkové kontroly uživatelského subjektu. Jsou-li tyto kontroly pro uživatelský subjekt relevantní, je jeho povinností je navrhnout a implementovat, aby získal vhodný základ k využívání získaných informací při sestavování informací o udržitelnosti.

A131. Odborník může dospět k závěru, že multiuživatelská zpráva neposkytuje dostatečné a vhodné důkazní informace (např. popis provedených postupů a jejich výsledky nemusí pro účely odborníka poskytovat dostatečné důkazní informace). V takovém případě může zvážit, zda je prakticky proveditelné obrátit se na daného jiného odborníka s cílem získat doplňující poznatky o jeho postupech a závěrech. Není-li to za daných okolností prakticky proveditelné, bude odborník patrně nucen provést jiné postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o informacích z příslušného subjektu hodnotového řetězce.

Komunikace s jiným odborníkem (viz odstavec 53)

A132. Relevantní záležitosti, o jejichž sdělení může tým provádějící zakázku požádat jiného odborníka, zahrnují:

- zda jiný odborník splnil etické požadavky, které jsou relevantní pro zakázku, včetně nezávislosti v případě ověřovací zakázky;
- informace o případech nesouladu s právními předpisy, které mohou vést k materiální nesprávnosti informací o udržitelnosti;
- seznam neopravených nesprávností identifikovaných jiným odborníkem během zakázky, které nejsou jednoznačně nepodstatné;
- faktory svědčící o možné předpojatosti při sestavování relevantních informací;
- popis veškerých nedostatků vnitřního kontrolního systému identifikovaných jiným odborníkem během zakázky;
- jiné významné záležitosti, které jiný odborník sdělil nebo očekává, že sdělí, subjektu, včetně podvodu nebo domnělého podvodu;
- veškeré jiné záležitosti, které mohou být relevantní pro informace o udržitelnosti nebo na něž chce jiný odborník upozornit tým provádějící zakázku, včetně výjimek uvedených v jakýchkoli písemných prohlášeních, která si jiný odborník od subjektu vyžádá;
- celková zjištění jiného odborníka a jeho závěr nebo výrok.

A133. Jestliže odborník dojde k závěru, že komunikace jiného odborníka není pro dané účely adekvátní, může posoudit například to, zda:

- je možné získat od jiného odborníka další informace (např. prostřednictvím dalších diskusí nebo schůzek);
- kontrola dodatečné dokumentace jiného odborníka může poskytnout odborníkovi další informace; nebo
- existují nějaké pochybnosti o odborné způsobilosti a schopnostech jiného odborníka.

Kontrola dodatečné dokumentace práce provedené jiným odborníkem (viz odstavec 54)

A134. Odborník při rozhodování o tom, zda zkontrolovat dodatečnou dokumentaci jiného odborníka, posoudí:

- charakter, načasování a rozsah prací prováděných jiným odborníkem;
- odbornou způsobilost a schopnosti jiného odborníka; a
- významné úsudky a zjištění nebo závěry jiného odborníka uplatněné ve spojitosti se záležitostmi, které jsou materiální pro informace o udržitelnosti.

Důkazní informace získané z práce provedené jiným odborníkem, které nejsou pro účely odborníka adekvátní (viz odstavec 55)

A135. Omezení rozsahu nastává v případě, kdy odborník není schopen:

- získat z práce provedené jiným odborníkem důkazní informace, které jsou pro dané účely adekvátní; a
- získat alternativními postupy dostatečné a vhodné důkazní informace o vysvětlujících a popisných informacích, u nichž hodlal použít práci jiného odborníka jako důkazní informace.

Za takových okolností odborník posoudí dopady na zakázku a zprávu o ověření v souladu s odstavcem 185.

Využití práce provedené expertem odborníka (viz odstavce 56–57)

A136. Odborník má výhradní odpovědnost za závěr vyjádřený ve zprávě o ověření a tuto odpovědnost nijak neomezuje skutečnost, že při realizaci ověřovací zakázky využil práci provedenou expertem odborníka. Nicméně pokud odborník, který využívá práci experta a postupuje v souladu s tímto standardem, usoudí, že práce experta je pro dané účely vhodná, může považovat expertní zjištění či závěry z expertova oboru za vhodné důkazní informace.

A137. Charakter, načasování a rozsah postupů ve vztahu k naplnění požadavku v odstavcích 56–57 se bude lišit v závislosti na okolnostech. Relevantní jsou následující faktory:

- jak důležitá je práce odborníkova experta pro danou zakázku; (viz též odstavec A140)
- charakter vysvětlujících a popisných informací, kterých se práce daného experta týká;
- jaká jsou u informací o udržitelnosti, kterých se práce daného experta týká, vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti;
- zda odborník má nějaké poznatky o předchozí práci provedené daným expertem a zkušenosti s ní.

A138. Dohoda o rolích a povinnostech odborníka a jeho experta může zahrnovat také dohodu o vzájemném přístupu k dokumentaci zakázky a o jejím uchovávání. Interní expert odborníka je členem týmu provádějícího zakázku, a proto pracovní dokumenty takového experta tvoří součást dokumentace zakázky.

A139. Efektivní vzájemná komunikace usnadňuje náležité propojení charakteru, načasování a rozsahu postupů odborníkova experta s dalšími pracemi na ověřovací zakázce a správné upravení cílů odborníkova experta v průběhu zakázky. K včasné a efektivní komunikaci, zejména u velkých zakázek, může přispět určení konkrétních partnerů nebo zaměstnanců, kteří budou v kontaktu s expertem odborníka, a postupů uplatňovaných při komunikaci mezi expertem a subjektem.

A140. Jestliže odborník hodlá využít práci experta, bude patrně vhodné, aby ve fázi, kdy posuzuje přijetí a pokračování zakázky, provedl některé z postupů vyžadovaných odstavcem 56. To platí zvláště v případě, že práce experta bude plně začleněna do práce ostatních osob podílejících se na zakázce, a rovněž v případě, že bude využívána v prvotních fázích zakázky, například během jejího plánování a vyhodnocování rizik.

Vyhodnocení odborné způsobilosti, schopností a objektivit experta odborníka (viz odstavec 56(a))

A141. Odborná způsobilost, schopnosti a objektivita odborníkova experta představují faktory, které významným způsobem ovlivňují to, zda bude práce odborníkova experta pro dané účely vhodná. Informace o odborné způsobilosti, schopnostech a objektivitě experta mohou pocházet z různých zdrojů.

Příklady zdrojů:

- osobní zkušenosti s předchozí prací experta;
- diskuse s expertem;
- diskuse s jinými odborníky nebo dalšími osobami obeznámenými s prací experta;
- poznatky o kvalifikaci experta, o jeho členství v profesní organizaci nebo odvětvovém sdružení, o osvědčeních k výkonu profese nebo jiných druhích externích potvrzení;
- poznatky o tom, zda se na práci experta vztahují určité standardy na výkon odborné činnosti nebo jiné profesní požadavky nebo požadavky platné v příslušném odvětví, např. etické standardy a další požadavky vyplývající z členství v profesním orgánu či odvětvovém sdružení, případně akreditační standardy orgánu udělujícího licence;
- publikační činnost experta;
- systém firmy odborníka týkající se řízení kvality. (viz odstavce A68–A74)

A142. Je-li odborníkův interní expert partnerem nebo zaměstnancem firmy v síti, podléhá firemním pravidlům a postupům relevantním pro požadavky platné v rámci sítě a pro síť poskytované služby. Tyto požadavky jsou součástí firemního systému řízení kvality. V některých případech se na odborníkova interního experta z firmy v síti budou vztahovat stejná pravidla a postupy řízení kvality jako na firmu odborníka, protože jsou součástí téže sítě.

A143. Řízení kvality na úrovni zakázky se opírá o firemní systém řízení kvality a vychází z informací o konkrétním charakteru a okolnostech dané zakázky. Odborník obvykle spoléhá na firemní pravidla a postupy týkající se posouzení adekvátnosti práce interního experta. Lépe pochopit vztah mezi jejich odborností a procesem ověřování mohou interním expertům pomoci například školicí programy firmy. To, do jaké míry bude odborník spoléhat na tato školení, bude mít vliv na charakter, načasování a rozsah postupů, které provede, aby posoudil adekvátnost práce interního experta.

A144. ISQM 1 vyžaduje, aby firma uplatňovala pravidla a postupy k ošetření rizik ohrožujících kvalitu, která vyplývají z využívání zdrojů od externího poskytovatele služeb, včetně využívání externího experta. Externí expert odborníka není členem týmu provádějícího zakázku a nemusí se na něj vztahovat firemní pravidla a postupy týkající se systému řízení kvality.

Vyhodnocení odborné způsobilosti, schopností a objektivitu externího experta odborníka (viz odstavec 56(a)–(b))

A145. V příslušných etických požadavcích, které se vztahují na odborníka při využívání práce odborníka externího experta, bývají obsažena ustanovení upravující plnění etických povinností odborníka v souvislosti s posouzením, zda má externí expert pro dané účely potřebnou odbornou způsobilost, schopnosti a zda je objektivní. V důsledku těchto ustanovení nemůže odborník využít práci externího experta, jestliže:

- (a) není schopen posoudit, zda externí expert má potřebnou odbornou způsobilost nebo schopnosti, případně zda je objektivní;
- (b) došel k závěru, že externí expert nemá potřebnou odbornou způsobilost či schopnosti; nebo
- (c) dospěl k závěru, že není možné odstranit okolnosti, které ohrožují objektivitu experta, či uplatnit ochranná opatření ke snížení těchto hrozeb na přijatelnou úroveň.

A146. Vyhodnocení významu rizik ohrožujících objektivitu experta a případné nutnosti uplatnit ochranná opatření závisí na roli externího experta a významu jeho práce v kontextu zakázky. Za určitých okolností není možné odstranit okolnosti, které vytvářejí hrozby, ani uplatnit ochranná opatření ke snížení rizik na přijatelnou úroveň, například v situaci, kdy navržený externí expert má důležitou roli při sestavování informací o udržitelnosti.

A147. Při posuzování objektivitu odborníka externího experta může být relevantní:

- dotázat se rovněž příslušné strany (stran) na všechny její zájmy či vztahy, které s expertem má a které by mohly ovlivnit jeho objektivitu;
- projednat s expertem veškerá vhodná ochranná opatření, včetně všech profesních požadavků, které se na něj vztahují, a posoudit, zda jsou ochranná opatření vhodná ke snížení rizik na přijatelnou úroveň. Níže jsou uvedeny zájmy a vztahy, které je vhodné s expertem projednat:
 - finanční zájmy;
 - obchodní a osobní vztahy;
 - poskytování dalších expertních služeb.

V některých případech bude vhodné, aby si odborník od externího experta vyžádal písemné prohlášení o veškerých jeho zájmech či vztazích se subjektem či najímající stranou, které jsou mu známy.

Seznámení s oblastí specializace experta odborníka (viz odstavec 56(c))

A148. Dostatečné znalosti o oblasti specializace experta odborníkovi umožňují:

- (a) sjednat s expertem odborníka charakter, rozsah (včetně případné materiality, jež má být uplatněna pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace, resp. dalších aspektů materiality pro kvalitativní vysvětlující a popisné informace) a cíle práce, kterou bude pro účely odborníka provádět;
- (b) porozumět tomu, jaké expert používá předpoklady, údaje a metody, včetně případných modelů, zda jsou v jeho oboru obecně akceptovány a zda jsou s ohledem na okolnosti zakázky vhodné; a
- (c) posoudit, zda je práce experta pro dané účely adekvátní.

Dohoda s expertem odborníka (viz odstavec 56(c)–(d))

A149. Charakter, rozsah a cíl práce odborníkova experta se může výrazně lišit v závislosti na okolnostech, stejně jako příslušné role a povinnosti odborníka a jeho experta a charakter, načasování a rozsah komunikace mezi odborníkem a jeho expertem. Je proto nutné, aby se odborník a odborníkův expert na těchto záležitostech dohodli bez ohledu na to, zda je expert odborníkovým externím nebo interním expertem.

A150. Míra detailnosti a formálnosti dohody mezi odborníkem a jeho expertem, včetně toho, zda bude vhodné uzavřít dohodu písemně, závisí mimo jiné na záležitostech popsanych v odstavci A137. Potřebu uzavření podrobnější dohody, než jaká by byla uzavřena za jiných okolností, nebo uzavření písemné dohody mohou naznačovat např. následující skutečnosti:

- odborníkův expert bude mít přístup k citlivým nebo důvěrným informacím subjektu;
- role nebo povinnosti odborníka a odborníkova experta se liší od rolí nebo povinností očekávaných za běžných okolností;
- na situaci se vztahují zákonné nebo regulační požadavky více zemí;
- záležitost, k níž se práce odborníkova experta vztahuje, je velmi složitá;
- odborník v minulosti nikdy nevyužil práci provedenou tímto expertem;
- značný rozsah práce odborníkova experta a její význam v kontextu zakázky.

Posuzování adekvátnosti práce odborníkova experta (viz odstavec 57)

A151. Níže jsou uvedeny příklady postupů sloužících k posouzení vhodnosti práce odborníkova experta pro odborníkovy účely:

- dotazování odborníkova experta;
- kontrola pracovních dokumentů a zpráv odborníkova experta;
- doplňkové postupy, jako jsou:
 - sledování práce odborníkova experta;
 - prověření zveřejněných údajů, např. statistických hlášení z důvěryhodných a závazných zdrojů,
 - potvrzení si důležitých záležitostí s třetími stranami,
 - provedení podrobných analytických postupů, a
 - opakované provedení výpočtů.
- diskuze s jiným expertem s odpovídajícími znalostmi a zkušenostmi v případech, kdy např. zjištění či závěry odborníkova experta nesouhlasí s dalšími důkazními informacemi získanými odborníkem;
- projednání zprávy odborníkova experta s vedením.

Využití práce interního auditu (viz odstavec 59)

A152. Při posuzování, zda lze práci interního auditu využít pro účely zakázky, odborník v prvním kroku posoudí, zda charakter a rozsah práce, kterou interní audit provedl nebo plánuje provést, je relevantní z hlediska přístupu odborníka k zakázce.

A153. Při rozhodování o tom, zda práci interního auditu využít, a pokud ano, jaký charakter a rozsah takového využití je za daných okolností vhodný, hraje rozhodující roli jednak to, do jaké míry organizační postavení interního auditu a uplatňovaná pravidla a postupy podporují objektivitu interních auditorů, a jednak úroveň odborné způsobilosti interního auditu.

A154. Při posuzování toho, zda interní audit subjektu uplatňuje systematický a disciplinovaný přístup, zohledňuje odborník mimo jiné následující faktory:

- zda existují zdokumentované interní auditorské postupy nebo směrnice upravující např. oblast vyhodnocení rizik, pracovní programy, dokumentaci a podávání zpráv, jež svým charakterem a rozsahem odpovídají velikosti subjektu a jeho situaci, zda jsou tyto materiály adekvátní a zda jsou subjektem používány;
- zda interní audit zavedl vhodná pravidla a postupy v oblasti řízení kvality, například pravidla a postupy, které by upravovaly funkci interního auditu (mimo jiné oblast jejího řízení, lidských zdrojů a realizaci zakázek), případně požadavky na řízení kvality definované ve standardech přijatých profesními orgány pro interní auditory. Tyto orgány mohou stanovit i jiné požadavky, například požadavek provádět pravidelné externí hodnocení kvality.

Komunikace mezi pracovníky podílejícími se na zakázce (viz odstavec 60)

A155. Srozumitelné a včasné předávání informací o povinnostech spolu se srozumitelným informováním o charakteru, načasování a rozsahu prací, které mají být provedeny, a záležitostí, o nichž má být informován odborník, pomáhá vytvářet základy efektivní vzájemné komunikace. Efektivní vzájemná komunikace rovněž pomáhá nastavit očekávání ohledně práce vykonávané na různých místech (např. odborníky ověřujícími jednotlivé složky) a zjednodušuje odborníkovi řízení této práce, dohled nad ní a její kontrolu. Takováto komunikace je dále pro lídra zakázky příležitostí k tomu, aby posiloval důležitost uplatňování profesního skepticismu při provádění prací.

A156. K efektivitě vzájemné komunikace přispívají rovněž následující faktory:

- jasné pokyny (např. pro odborníka ověřujícího složku);
- to, že obě strany vědí o obtížích, které mohou v komunikaci nastat, i o nápravných opatřeních, která by byla přijata;
- forma komunikace – například záležitosti, kterým je třeba věnovat pozornost bez zbytečného odkladu, bude vhodnější prodiskutovat osobně než v e-mailech;
- shoda odborníka a odborníka ověřujícího složku na tom, které osoby odpovídají za komunikaci v daných záležitostech;
- proces poskytování zpětných informací odborníkovi o výsledcích provedené práce nebo o významných problémech, které se při jejím provádění vyskytly.

A157. Komunikace závisí na skutečnostech a okolnostech zakázky, včetně například charakteru a rozsahu zapojení odborníků ověřujících jednotlivé složky a míry, do jaké se na odborníka a odborníky ověřující jednotlivé složky vztahují společné systémy řízení kvality, případně na zapojení externího experta odborníka.

A158. Forma komunikace může být ovlivněna takovými faktory jako:

- význam dané záležitosti a její složitost nebo naléhavost,
- to, zda se očekává, že o dané záležitosti bylo nebo bude informováno vedení subjektu nebo osoby pověřené správou a řízením.

A159. Správné načasování komunikace závisí na konkrétních okolnostech zakázky. K důležitým okolnostem patří charakter, načasování a rozsah prací, které mají být provedeny jinými osobami. Například informace týkající se plánování mohou být předávány v úvodní fázi zakázky a v případě ověřovacích zakázek týkajících se zpráv o udržitelnosti za první období mohou být předány při odsouhlasení podmínek zakázky.

Monitorování a nápravný proces (viz odstavec 63)

A160. Při posuzování informací poskytnutých firmou v průběhu monitorovacího a nápravného procesu a jejich dopadu na zakázku lídr zakázky zohledňuje nápravná opatření, která firma navrhla a implementovala, aby odstranila zjištěné nedostatky, a v rozsahu odpovídajícím charakteru a okolnostem zakázky informuje tým provádějící zakázku. Lídr zakázky posuzuje také to, zda je nutné přijmout další nápravná opatření na úrovni zakázky. Může se jednat například o následující opatření:

- spolupráce s expertem odborníka; nebo
- posílení charakteru, načasování a rozsahu řízení, dohledu a kontroly v té oblasti zakázky, kde byly zjištěny nedostatky.

Jestliže zjištěný nedostatek nemá vliv na kvalitu zakázky (např. pokud se týká technologického zdroje, který tým provádějící zakázku nepoužil), obvykle nejsou nutná žádná další opatření.

A161. Nedostatky ve firemním systému řízení kvality nemusí samy o sobě nutně znamenat, že konkrétní ověřovací zakázka nebyla provedena v souladu s profesními standardy či příslušnými požadavky právních předpisů nebo že odborníkova zpráva o ověření není přiměřená.

Podvody a nesoulad s právními předpisy

Podvod (viz odstavec 64)

A162. Uplatňování profesního skepticismu vyžaduje neustálé ověřování, zda získané údaje a důkazní informace nenasvědčují tomu, že může existovat materiální nesprávnost způsobená podvodem. Zahrnuje i posuzování spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní, včetně kontrol nad jejich sestavováním a správou, je-li to relevantní. Vzhledem k charakteristice podvodu je profesní skepticismus odborníka zvláště důležitý při posuzování výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem, která může zahrnovat vynechání informací nebo záměrnou předpojatost. Příklady materiálních nesprávností v informacích o udržitelnosti způsobených podvodem jsou uvedeny v odstavci A323. Ustanovení odstavců 128L, 128R a 129–131 se zabývají reakcemi na podvod nebo podezření na podvod, které má odborník povinnost provést.

Nesoulad s právními předpisy (viz odstavec 67)

A163. Odborník může mít v souladu s příslušnými etickými požadavky povinnost ohlásit zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na takový nesoulad příslušné úrovni managementu nebo osobám pověřeným správou a řízením. V některých jurisdikcích může být informování odpovědné strany, managementu a osob pověřených správou a řízením o určitých záležitostech omezeno právními předpisy. Právní předpisy mohou např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly ohrozit vyšetřování vedené příslušným orgánem ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání, včetně varování subjektu. V takových případech mohou být záležitosti zvažované odborníkem složité a odborník může považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko.

A164. Povinnost odborníka ohlásit zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na takový nesoulad, která je stanovena právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky, se může vztahovat rovněž na případy nesouladu, na něž odborník narazí nebo které zjistí při provádění

zakázky, ale které nemají vliv na informace o udržitelnosti. Podle tohoto standardu se od odborníka neočekává znalost právních předpisů nad rámec těch, jež se týkají informací o udržitelnosti. Nicméně právní předpisy nebo příslušné etické požadavky mohou předpokládat, že odborník v reakci na nesoulad uplatní své odborné znalosti a úsudek. To, zda určité jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je s konečnou platností věcí právního posouzení soudem nebo jiným příslušným orgánem.

A165. V některých případech může odborníkovi v ohlášení zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu subjektu bránit povinnost zachovávat důvěrnost informací, stanovená právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky. V jiných případech se ohlášení zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu subjektu nepovažuje za porušení povinnosti zachovávat důvěrnost informací.

Komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením (viz odstavec 68)

A166. Odborník se může rozhodnout, že kromě záležitostí, jejichž sdělení mu výslovně ukládá tento standard, zasluhují pozornost vedení, popř. osob pověřených správou a řízením i následující významné záležitosti:

- zjištěné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému;
- předpojatost vedení při sestavování informací o udržitelnosti;
- materiální nesprávnosti, které vedení odmítlo opravit, v informacích o udržitelnosti nebo v ostatních informacích;
- zásady vykazování, které nejsou vhodné nebo jsou v rozporu s příslušnými kritérii nebo kritérii používanými v daném odvětví;
- okolnosti, které mají vliv na obsah a formu zprávy o ověření, pokud existují;
- záležitosti týkající se odhadů, výhledových informací a přirozených nejistot a související vysvětlující a popisné informace;
- významné záležitosti, které byly projednávány s vedením nebo byly předmětem korespondence s ním (viz také odstavec A167);
- významné obtíže během zakázky (viz také odstavec A168).

A167. Významné záležitosti, které byly projednávány s vedením nebo byly předmětem korespondence s ním, mohou zahrnovat:

- významné události nebo transakce, které se uskutečnily během roku;
- obavy z toho, že vedení využije práci experta nebo informace získané z externích zdrojů;
- významné záležitosti, na nichž se odborník neshodl s vedením.

A168. Významné obtíže během zakázky mohou být způsobeny např. následujícími záležitostmi:

- vedení poskytuje informace, které odborník nutně potřebuje pro provádění postupů, se značným zpožděním, nejsou k dispozici pracovníci subjektu, kteří mají tyto informace poskytovat, resp. vedení není ochotno informace poskytnout;
- nepřiměřeně krátký čas k dokončení zakázky;
- neočekávané velké úsilí potřebné k získání dostatečných a vhodných důkazních informací;
- nedostupnost očekávaných informací;
- omezení uvalená na auditora vedením.

V některých případech mohou tyto obtíže vést k omezení rozsahu, které si vyžádá modifikaci závěru zprávy odborníka o ověření.

A169. Kromě předávání informací vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením má odborník v některých případech právo nebo povinnost komunikovat o určitých záležitostech s jinými příslušnými subjekty, například s regulačními orgány nebo s orgány vykonávajícími obezřetnostní dohled. Tato komunikace může být vhodná během celé zakázky, případně v některých jejích fázích, například v okamžiku, kdy odborník identifikuje záležitosti, u nichž má povinnost oznámit je regulačnímu orgánu, nebo při finalizaci zprávy o ověření.

Aspekty specifické pro subjekty z veřejného sektoru

A170. Odborník působící ve veřejném sektoru má v některých případech povinnost oznámit případy zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy zákonodárnému nebo jinému řídicímu orgánu nebo tyto případy uvést ve své zprávě.

Dokumentace

Obecné požadavky týkající se dokumentace

Forma, obsah a rozsah dokumentace zakázky (viz odstavce 69–71)

A171. Zkušeným odborníkem na ověřování informací o udržitelnosti se rozumí osoba (pracující ve firmě odborníka nebo externista), která má praktické zkušenosti s ověřováním informací o udržitelnosti a přiměřené znalosti:

- (a) ověřovacích postupů;
- (b) mezinárodních standardů pro ověřování informací o udržitelnosti a příslušných požadavků právních předpisů;
- (c) podnikatelského prostředí, ve kterém subjekt provozuje svou činnost; a
- (d) problematiky ověřování a vykazování informací o udržitelnosti příslušného odvětví.

A172. Včasná příprava dostatečné a přiměřené dokumentace zakázky pomůže zvýšit kvalitu ověřovací zakázky a usnadní účinnou kontrolu a vyhodnocení získaných důkazních informací a přijatých závěrů před dokončením zprávy odborníka. Dokumentace zakázky vypracovaná poté, co byly ověřovací práce provedeny, bude pravděpodobně méně přesná než dokumentace vypracovaná v průběhu provádění prací.

A173. Forma, obsah a rozsah dokumentace zakázky závisí mimo jiné na následujících faktorech:

- velikost a složitost subjektu;
- rozsah ověřovací zakázky a charakter postupů, které mají být provedeny. Rozsah dokumentace zakázky například bude obvykle menší:
 - u zakázky poskytující omezenou jistotu oproti zakázce poskytující přiměřenou jistotu;
 - nejsou-li předmětem ověřovací zakázky všechny informace o udržitelnosti, ale pouze určité jejich části;
- vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti;
- významnost získaných důkazních informací;
- charakter a rozsah zjištěných výjimek;
- potřeba zdokumentovat závěr nebo skutečnosti, z nichž závěr vychází a které nejsou zjevné na základě dokumentace provedené práce nebo získaných důkazních informací;

- použitá metodika a nástroje ověřování.

A174. Při posuzování významnosti určité záležitosti je nutné provést objektivní analýzu faktů a okolností. K významným záležitostem mimo jiné patří:

- záležitosti, z nichž vyplývá riziko materiální nesprávnosti, které je ve spektru rizik hodnoceno výše;
- výsledky postupů, které naznačují, že informace o udržitelnosti by mohly být materiálně nesprávné, nebo v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu, že je potřeba upravit předchozí hodnocení rizik materiální nesprávnosti provedené odborníkem a jeho reakce na tato rizika;
- okolnosti, které odborníkovi způsobují významné problémy při uplatnění nezbytných postupů;
- zjištění, která by mohla vést k modifikaci závěru zprávy o ověření nebo k zahrnutí odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti do zprávy o ověření.

A175. Důležitým faktorem při určování formy, obsahu a rozsahu dokumentace zakázky vztahující se k významným záležitostem je rozsah odborného úsudku uplatněného při provádění prací a vyhodnocování výsledků. Dokumentace uplatněných odborných úsudků, jsou-li významné, slouží pro objasnění závěrů odborníka a posiluje kvalitu úsudku.

A176. Mezi okolnosti, za kterých je vhodné vypracovat dokumentaci k zakázce týkající se uplatnění odborného úsudku, patří záležitosti a úsudky významné s ohledem na:

- východisko závěru odborníka, jestliže je od něj požadováno, aby „zvážil“ určité informace nebo faktory a toto zvážení je v kontextu příslušné zakázky významné;
- zdůvodnění závěru odborníka týkajícího se přiměřenosti úsudků (například přiměřenosti významných odhadů);
- zdůvodnění závěrů odborníka týkajících se pravosti dokumentu, je-li v reakci na podmínky zjištěné během ověřovací zakázky, které vedou odborníka k domněnce, že dokument nemusí být pravý, provedeno další šetření.

A177. Není nutné ani prakticky proveditelné, aby odborník zdokumentoval každou skutečnost, kterou během zakázky posuzoval, nebo každý případ, kdy uplatnil odborný úsudek. Rovněž nemusí samostatně dokumentovat (např. formou kontrolního přehledu) plnění požadavků, jejichž splnění je doloženo dokumenty založenými ve spisu zakázky.

A178. Požadavek na zdokumentování toho, kdo zkontroloval provedené práce, neznamena nutnost uvádět u každého konkrétního pracovního dokumentu potvrzení o kontrole. Nutné je však zdokumentovat, které práce byly zkontrolovány a kdo a kdy je zkontroloval.

A179. Součástí dokumentace diskusí o významných záležitostech s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a dalšími osobami nemusejí být pouze záznamy pořízené odborníkem, ale může zahrnovat i jiné vhodné záznamy, jako jsou zápisy z jednání vyhotovené pracovníky subjektu a odsouhlasené odborníkem. Odborník může projednat významné záležitosti s ostatními osobami, což mohou být pracovníci subjektu a externí třetí osoby, např. odborní poradci subjektu.

Kompletace finálního spisu zakázky (viz odstavec 72)

A180. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíl, a to že dokumentace zakázky je zpracována po datu zprávy o ověření bez zbytečného odkladu. Časová lhůta pro dokončení finálního spisu je zpravidla nejvýše 60 dní od data zprávy o ověření.

A181. Dokončení kompletace finálního spisu po datu zprávy o ověření je administrativní proces, v jehož rámci odborník neprovádí žádné další postupy ani nedochází k novým závěrům. V dokumentaci zakázky mohou být přesto během procesu finální kompletace prováděny změny, ale pouze administrativní povahy. K takovým změnám patří:

- vymazání nebo vyřazení starších verzí dokumentace;
- třídění a slučování jednotlivých pracovních dokumentů a vytváření křížových odkazů mezi nimi;
- odsouhlasení kontrolního seznamu, který se týká procesu kompletace spisu;
- zdokumentování důkazních informací, které odborník získal a s příslušnými členy týmu provádějícího zakázku projednal a odsouhlasil před datem zprávy o ověření.

A182. V souladu s ISQM 1 je povinností firmy stanovit si kvalitativní cíl, a to že dokumentace zakázky je vhodně vedena a uchovávána pro potřeby firmy a v souladu s právními předpisy, příslušnými etickými požadavky nebo profesními standardy. Dokumentace je obvykle uložena nejméně po dobu pěti let od data zprávy o ověření.

Dokumentace týkající se řízení kvality (viz odstavec 74)

A183. V situacích, které mohou představovat riziko ohrožující kvalitu zakázky, je důležité uplatňování profesního skepticismu, včetně zdokumentování toho, jak ho odborník zohlednil. Například pokud lídr zakázky získá informace, které by bývaly mohly vést k tomu, že by firma zakázku odmítla (viz odstavec 29), může dokumentace obsahovat vysvětlení, jak se tým provádějící zakázku s danou situací vypořádal.

Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky

Posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky

Získání předběžné znalosti okolností zakázky (viz odstavce 75–76)

A184. Aby odborník zjistil, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení zakázky, využije získané předběžné znalosti o okolnostech zakázky (viz definice v odstavci 18) a povede diskuse s příslušnou stranou (stranami), jak je uvedeno v odstavci 76. K určení charakteru a rozsahu předběžných znalostí uplatní odborný úsudek. Předběžné znalosti odborníka se obvykle svým charakterem liší od znalostí, které získá při provádění zakázky, a jsou menšího rozsahu.

Získání předběžné znalosti o rozsahu navrhované ověřovací zakázky (viz odstavec 75(b))

A185. Předmětem ověřovací zakázky jsou někdy veškeré informace o udržitelnosti, které má subjekt vykazat (např. zpráva subjektu o udržitelnosti), v jiných případech pouze část těchto informací (předmět zakázky například může být omezen na konkrétní vysvětlující a popisné informace, jako je ověření klíčových ukazatelů výkonnosti týkajících se míry recyklace výrobků). Do předmětu navrhované ověřovací zakázky dále mohou být zahrnuty hranice vykazování, k nimž se vykazované informace o udržitelnosti vztahují, případně jen určité jurisdikce, subjekty, provozy nebo provozovny spadající do hranic vykazování. Hranice vykazování zahrnuté do předmětu ověřovací zakázky jsou stanoveny právními předpisy, profesními požadavky nebo příslušnou stranou (stranami).

Aspekty specifické pro subjekty z veřejného sektoru (viz odstavec 76)

A186. Pokud je ověřovací zakázka realizována ve veřejném sektoru, lze předpokládat, nesvědčí-li nic o opaku, že některé faktory podmiňující její provedení jsou a priori splněny, např.:

- (a) předpokládá se, že vedení subjektu z veřejného sektoru, případně osoby pověřené

správou a řízením tohoto subjektu, mají vzhledem k daným okolnostem vymezeny vhodné role a odpovědnosti, protože ty jsou obvykle stanoveny právním předpisem;

- (b) zakázka obvykle má racionální účel, protože požadavek na ni je stanoven právním předpisem; a
- (c) závěr odborníka ve formě náležité pro danou zakázku je vyžadován v písemné zprávě, což je rovněž vyžadováno právním předpisem.

Posouzení, zda subjekt používá proces sloužící k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázány (viz odstavec 76(a), příloha 2)

A187. V souladu s tímto standardem je ověřovací zakázka prováděna na základě předpokladu, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznaly a uvědomují si, že mají odpovědnost:

- za sestavení informací o udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii; a
- za návrh, implementaci a udržování takového vnitřního kontrolního systému, který vedení a případně osoby pověřené správou a řízením označí za nezbytný za účelem sestavení informací o udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii (viz odstavec 85).

Součástí informačního systému subjektu a komunikace relevantní pro sestavení informací o udržitelnosti je obvykle proces používaný subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázány. Pokud takový proces neexistuje, může být obtížné stanovit, zda vedení nebo případně osoby pověřené správou a řízením mají pro sestavení informací o udržitelnosti přiměřený základ.

Vhodnost rolí a odpovědností (viz odstavec 76(b))

A188. Ověřovací zakázky se účastní tři strany:

- (a) najímající strana;
- (b) odborník; a
- (c) předpokládání uživatelé.

A189. Podle *Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky* nesplňuje zakázka všechny náležitosti ověřovací zakázky, pokud se jí neúčastní alespoň tři strany. V reakci na takovou situaci má odborník možnost:

- požádat najímající stranu o změnu podmínek zakázky tak, aby odrážely třístranný vztah;
- provést zakázku jako poradenskou zakázku;
- provést zakázku na dohodnuté postupy; nebo
- odmítnout zakázku.

Přiměřený základ pro informace o udržitelnosti (viz odstavec 76(b))

A190. Při posuzování toho, zda vedení nebo případně osoby pověřené správou a řízením mají přiměřený základ pro sestavení informací o udržitelnosti, může odborník zohlednit, zda subjekt používá proces (včetně kontrol), který mu umožňuje sestavit informace o udržitelnosti neobsahující materiální nesprávnost. To, co lze považovat za přiměřený základ, závisí na charakteru záležitostí týkajících se udržitelnosti, jež jsou obsaženy v informacích o udržitelnosti, a dalších okolnostech zakázky.

A191. Jestliže odborník zjistí, že existují nedostatky v procesu, který subjekt používá k sestavení informací o udržitelnosti, jež nespadají do navrhovaného předmětu ověřovací zakázky, a jedná

se tudíž o ostatní informace, může to naznačovat, že vedení nebo případně osoby pověřené správou a řízením nemají pro vykazování takových informací přiměřený základ. Na rozhodnutí odborníka o tom, zda v takových případech navrhovanou zakázku přijme, budou mít vliv dopady požadavků tohoto standardu na ostatní informace (viz odstavce 173–176).

Vhodné záležitosti týkající se udržitelnosti (viz odstavec 77)

A192. To, zda jsou záležitosti týkající se udržitelnosti zahrnuté do předmětu zakázky vhodné, nezávisí na úrovni jistoty, tj. je-li záležitost týkající se udržitelnosti nevhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, je rovněž nevhodná i pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak. Nevhodnost záležitostí týkajících se udržitelnosti pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu proto nelze vyřešit změnou zakázky na zakázku poskytující omezenou jistotu.

A193. Při posuzování, zda jsou záležitosti týkající se udržitelnosti vhodné a zda lze na informacích o udržitelnosti provést postupy, jejichž cílem je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, odborník zvažuje například charakteristické znaky záležitostí týkajících se udržitelnosti (tj. do jaké míry jsou kvalitativní, resp. kvantitativní, faktické, resp. založené na úsudku, historické, resp. výhledové a zda se vztahují k určitému okamžiku, nebo k určitému období) a hranice vykazování.

Vhodnost a dostupnost kritérií (viz odstavec 78, 107)

Kritéria vhodná pouze pro některé záležitosti týkající se udržitelnosti (viz odstavec 78(a))

A194. Jestliže pro některé informace o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, nejsou k dispozici vhodná kritéria, ale odborník je schopen najít nějaké vysvětlující a popisné informace, pro něž daná kritéria vhodná jsou, může ověřovací zakázku provést jen pro tyto vysvětlující a popisné informace.

Zdroj kritérií (viz odstavec 78(b))

A195. Existují následující druhy kritérií:

- (a) kritéria rámce, tj. kritéria:
 - (i) stanovená právním předpisem;
 - (ii) vypracovaná pro určité typy subjektů orgány, které jsou pověřeny vydáváním standardů upravujících vykazování informací o udržitelnosti, resp. orgány, které jsou pro tyto účely všeobecně uznávány a které se při přijímání standardů řídí transparentním normativním procesem, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů širokého spektra zainteresovaných subjektů;
 - (iii) vytvořená skupinou, která se při schvalování těchto kritérií neřídí transparentním normativním procesem;
 - (iv) zveřejněná v odborných časopisech nebo publikacích; nebo
 - (v) vytvořená jako komerční produkt, který je předmětem ochrany duševního vlastnictví;
- (b) kritéria vyvinutá subjektem; nebo
- (c) kritéria stanovená rámcem v kombinaci s kritérii vyvinutými subjektem.

A196. Jsou-li kritéria vybrána z více rámců nebo mají-li být použita kritéria vyvinutá subjektem, bude pro odborníka posuzování vhodnosti kritérií patrně náročnější. Jeho úkolem bude mimo jiné zvážit, jak velká je subjektivita vedení při výběru či vývoji daných kritérií a zda tato kritéria nepředstavují příležitost pro předpojatost vedení.

A197. Nesvědčí-li nic o opaku, za vhodná se považují rámcová kritéria stanovená právním předpisem nebo vydaná oprávněným či respektovaným orgánem, který se při jejich schvalování řídí

transparentním normativním procesem. Pro účely uplatňování kritérií rámce si subjekt může vybrat a použít zásady vykazování, jak je uvedeno v odstavci A2.

A198. Za určitých okolností nemusí být kritéria stanovená rámcem vhodná sama o sobě a může být nutné je doplnit o další kritéria rámce nebo kritéria vyvinutá subjektem, aby:

- dostatečně vymezovala rozsah záležitostí týkajících se udržitelnosti, které mají být zahrnuty do informací o udržitelnosti;
- zohledňovala odvětví subjektu nebo jurisdikce, v nichž subjekt působí, případně jiné faktory relevantní pro informace o udržitelnosti, které mají být vykážány;
- se vyhýbala nepřesným popisům očekávání a úsudků.

Charakteristické znaky vhodných kritérií (viz odstavec 78(c), 107)

A199. Vhodná kritéria jsou nutnou podmínkou přiměřeně konzistentního měření či hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti, protože toto hodnocení je založeno na odborném úsudku. Pokud není k dispozici referenční rámec daný vhodnými kritérii, je jakýkoli závěr otevřený individuální interpretaci a nepochopení. Otázka vhodnosti kritérií závisí na kontextu, tj. posuzuje se podle okolností konkrétní zakázky. I pro tytéž záležitosti týkající se udržitelnosti mohou existovat různá kritéria, jejichž aplikace povede k různým výsledkům. Vhodná kritéria vykazují následující charakteristické znaky:

- (a) relevantnost: kritéria jsou relevantní, jestliže informace o udržitelnosti sestavené v souladu s těmito kritérii pomáhají předpokládaným uživatelům při rozhodování;
- (b) úplnost: kritéria jsou úplná, jestliže v informacích o udržitelnosti sestavených v souladu s těmito kritérii nechybí důležité skutečnosti, u nichž lze reálně předpokládat, že by mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která předpokládaní uživatelé přijmou na základě informací o udržitelnosti. Aby byla kritéria možné považovat za úplná, je třeba, aby pokud je to relevantní, zahrnovala rovněž kritéria pro prezentaci a zveřejňování;
- (c) spolehlivost: kritéria jsou spolehlivá, jestliže v případě, že je za podobných okolností použijí různí odborníci, umožňují přiměřeně konzistentní měření či hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti;
- (d) neutralita: kritéria jsou neutrální, jestliže informace o udržitelnosti sestavené v souladu s těmito kritérii nejsou s ohledem na okolnosti dané zakázky předpojaté; a
- (e) srozumitelnost: kritéria jsou srozumitelná, jestliže informacím o udržitelnosti sestaveným v souladu s těmito kritérii předpokládaní uživatelé rozumí.

A200. Posouzení relativní důležitosti každého znaku kritérií pro konkrétní zakázku je otázkou odborného úsudku.

A201. Nevhodnost kritérií nelze vyřešit změnou míry jistoty, kterou odborník hodlá provedením zakázky získat, tj. jsou-li kritéria nevhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, jsou rovněž nevhodná pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak.

Dostupnost kritérií pro uživatele (viz odstavec 78(d))

A202. Dostupnost kritérií umožňuje předpokládaným uživatelům pochopit, jakým způsobem byly záležitosti týkající se udržitelnosti měřeny nebo hodnoceny. Je nepravděpodobné, že předpokládaní uživatelé budou schopni přijmout rozhodnutí na základě informací o udržitelnosti, aniž by měli přístup jak ke kritériím rámce, tak k případným kritériím vyvinutým subjektem, která je doplňují. Při posuzování dostupnosti kritérií pro předpokládané uživatele odborník zváží, zda

budou k dispozici v písemné podobě, zda budou dostatečně podrobně a srozumitelně formulována a bude v nich označena verze použitých kritérií. Kritéria mohou být zpřístupněna:

- (a) veřejně, například ve vydaných kritériích rámce nebo v rámci pro všeobecné účely, který je snadno dostupný, např. na webových stránkách;
- (b) tak, že jsou uvedena v informacích o udržitelnosti, zejména v případě kritérií vyvinutých subjektem;
- (c) všeobecnou dohodou, např. že kritérium pro měření času se udává v hodinách a minutách.

Schopnost získat potřebné důkazní informace (viz odstavec 79(a))

A203. Odborník při posuzování toho, zda lze očekávat, že budou získány důkazní informace, jež potřebuje pro vyjádření svého závěru, zváží:

- (a) charakteristické znaky záležitostí týkajících se udržitelnosti a potenciální zdroje důkazních informací; a
- (b) zda jsou důkazní informace nedostupné v důsledku okolností zakázky, přestože lze jejich existenci reálně předpokládat.

A204. Příklady charakteru a dostupnosti důkazních informací, jež mohou mít vliv na schopnost odborníka tyto informace získat:

- načasování termínu, kdy je odborník pověřen provedením zakázky, pravidla uchovávání dokumentů daného subjektu, nedostatečné informační systémy či omezení uvalená příslušnou stranou (stranami);
- charakter vztahu s příslušnou stranou (stranami), která ovlivňuje přístup k záznamům, dokumentaci a jiným informacím, jež si odborník vyžádá jako důkazní informace pro účely provedení zakázky;
- umístění důkazních informací v organizacích, které subjekt nekontroluje, například subjektech v hodnotovém řetězci, ale mimo kontrolu vykazujícího subjektu. V takových případech si odborník zjistí, zda má subjekt s těmito organizacemi uzavřena smluvní ujednání, jejichž cílem je zajistit přístup k osobám nebo informacím, případně získat nezávislé zprávy o ověření příslušných vnitřních kontrol nebo měření či hodnocení relevantních záležitostí týkajících se udržitelnosti, nebo zda má subjekt v úmyslu taková ujednání uzavřít.

A205. Za určitých okolností může odborník dospět k závěru, že vzhledem ke stavu a spolehlivosti účetních záznamů subjektu je nepravděpodobné, že budou k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace na podporu nemodifikovaného závěru o informacích o udržitelnosti. To může nastat, má-li například subjekt málo zkušeností se sestavováním informací o udržitelnosti. V takových případech může být vhodnější, aby byly informace o udržitelnosti předmětem dohodnutých postupů nebo konzultací v rámci přípravy na ověřovací zakázku v pozdějším období. Takové zakázky nicméně mohou potenciálně ohrozit nezávislost odborníka při provádění ověřovací zakázky k pozdějšímu datu.

A206L. Důkazní informace, které odborník získá u zakázky poskytující omezenou jistotu, jsou omezenější než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Nutnost dostupnosti a přístupnosti důkazních informací je však bez ohledu na míru jistoty stejná, neboť odborník může mít v souladu s odstavcem 148L povinnost navrhnout a provést další postupy, aby získal další důkazní informace v zakázce poskytující omezenou jistotu, pokud zjistí nějakou skutečnost svědčící o tom, že informace o udržitelnosti by mohly být materiálně nesprávné (viz odstavec A232).

Racionální účel (viz odstavec 80)

A207. Je-li provedení ověřovací zakázky vyžadováno právními předpisy, může odborník v případě, že nic nespovídá o opaku, předpokládat, že zakázka má racionální účel.

A208. Další záležitosti, které odborník zvažuje při posuzování racionálního účelu zakázky:

- zda existuje dostatečné odůvodnění pro různou míru jistoty, jedná-li se o zakázku poskytující jak přiměřenou, tak omezenou jistotu;
- zda vedení subjektu a osoby pověřené správou a řízením, nejsou-li totožné s najímající stranou, souhlasí s vykazáním informací o udržitelnosti;
- jak byli v případě, že kritéria vybral nebo vyvinul subjekt, při výběru kritérií identifikováni předpokládání uživatelé;
- jaký prostor pro úsudek nebo předpojatost poskytuje uplatňování kritérií;
- zda u zakázky nedošlo k významnému omezení rozsahu práce odborníka;
- zda najímající straně nejde o to, aby bylo jméno odborníka nevhodným způsobem spojováno se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti nebo s informacemi o udržitelnosti.

Smysluplná míra jistoty u zakázky poskytující omezenou jistotu (viz odstavec 80(a))

A209L. Míru jistoty, kterou odborník hodlá při provádění ověřovací zakázky získat, obvykle není možné nějak konkrétně vyčíslit a posouzení její smysluplnosti je záležitostí odborného úsudku s ohledem na okolnosti dané zakázky. Postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah, nicméně jsou naplánovány tak, aby odborník získal smysluplnou míru jistoty. Míra jistoty, kterou odborník získá, je smysluplná, jestliže pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o udržitelnosti v míře, která je jednoznačně větší než bezvýznamná.

A210L. Ověřovacích zakázek poskytujících omezenou jistotu je široká škála, takže se smysluplná míra jistoty může pohybovat od jistoty jen těsně překračující míru, která pravděpodobně zvýší důvěru předpokládaných uživatelů v informace o udržitelnosti jednoznačně víc než bezvýznamně, až po hranici těsně pod přiměřenou jistotou. Stanovení smysluplné míry jistoty pro konkrétní ověřovací zakázku bude založeno na odhadu, který se bude pohybovat ve výše zmíněném rozmezí a který bude záviset na konkrétních okolnostech zakázky, mimo jiné na informačních potřebách předpokládaných uživatelů jakožto skupiny, na kritériích a na záležitostech týkajících se udržitelnosti u dané zakázky.

A211L. K faktorům, které mohou být relevantní pro posouzení smysluplné míry jistoty pro účely konkrétní zakázky, patří například:

- charakteristické znaky, jimiž se vyznačují jednak záležitosti týkající se udržitelnosti a jednak příslušná kritéria;
- pokyny a další informace od příslušné strany (stran) ohledně požadované míry jistoty. V podmínkách zakázky mohou být například stanoveny konkrétní postupy, které příslušná strana (strany) považuje za nezbytné, či konkrétní aspekty, na které se má odborník podle jejího přání v informacích o udržitelnosti zahrnutých do předmětu ověřovací zakázky zaměřit. Nicméně odborník může rozhodnout o tom, že pro účely shromáždění dostatečných a vhodných důkazních informací, které mu umožní získat smysluplnou jistotu, provede jiné postupy;
- všeobecně přijímaná praxe pro ověřovací zakázky týkající se informací o udržitelnosti;

- informační potřeby předpokládaných uživatelů jakožto skupiny. Obecně platí, že čím závažnější důsledky bude mít pro předpokládané uživatele vyjádření nesprávného závěru v případě, že informace o udržitelnosti jsou materiálně nesprávné, tím vyšší bude míra jistoty, která bude pro tyto uživatele smysluplná. V některých případech mohou být důsledky nesprávného závěru pro předpokládané uživatele tak zásadní, že bude třeba, aby odborník provedl ověřovací zakázku poskytující přiměřenou míru jistoty, a tím získal jistotu, která bude vzhledem k okolnostem smysluplná;
- očekávání předpokládaných uživatelů, že odborník vyjádří k informacím o udržitelnosti závěr obsahující přiměřenou jistotu, a to v krátké lhůtě a s nízkými náklady.

Vhodnost předmětu ověřovací zakázky (viz odstavec 80(c))

A212. Odborník při posuzování vhodnosti předmětu ověřovací zakázky obvykle zohledňuje výsledky, k nimž dospěl při hodnocení charakteristických znaků uvedených v odstavci 78(c).

A213. Jestliže je do předmětu ověřovací zakázky zahrnuta pouze část informací o udržitelnosti, které subjekt vykazuje (např. při vykazování pracovněprávních záležitostí subjekt vyžaduje ověření jen u informací o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci), odborník zváží, zda jsou důvody pro takto vymezený předmět zakázky vhodné.

A214. Subjekt nemusí mít přiměřený základ pro všechny vysvětlující a popisné informace obsažené v informacích o udržitelnosti, např. když jsou procesy, které používá pro sestavení některých nebo všech informací o udržitelnosti, v rané fázi vývoje. Pokud to příslušná kritéria dovolují, lze v takových případech zahrnout do předmětu ověřovací zakázky pouze ty oblasti informací o udržitelnosti, u nichž jsou procesy vyvinuty ve větší míře, jelikož pro tyto oblasti jsou splněny předpoklady podmiňující provedení zakázky.

A215. V jurisdikcích, v nichž právní předpisy nevyžadují ověření informací o udržitelnosti, zejména pak v případě informací o udržitelnosti, které jsou vykazovány dobrovolně, mohou existovat oprávněné důvody, proč se subjekt rozhodne nezahrnout do předmětu ověřovací zakázky veškeré vykazované informace o udržitelnosti. Při posuzování, zda jsou informace o udržitelnosti zahrnuté do předmětu zakázky vhodné, odborník zváží:

- a) zda informace o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, pravděpodobně splní informační potřeby předpokládaných uživatelů; a
- b) jak budou informace o udržitelnosti prezentovány a zda mohou předpokládaní uživatelé nesprávně interpretovat, jaké informace byly předmětem ověřovací zakázky a jaké nikoliv.

A216. Příklady okolností, kdy informace o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, nemusí být vhodné:

- nedostatečné zdůvodnění toho, proč informace o udržitelnosti, které má subjekt vykazovat, nejsou zahrnuty do předmětu zakázky;
- z předmětu ověřovací zakázky jsou vyloučeny informace o udržitelnosti, které lze snadno měřit či vyhodnotit a jejich vyloučení přitom může být pro předpokládané uživatele zavádějící;
- z předmětu ověřovací zakázky jsou vyloučeny informace o udržitelnosti, které mohou být významné pro rozhodování předpokládaných uživatelů;
- v předmětu ověřovací zakázky jsou zahrnuty informace o udržitelnosti, které mohou předpokládaní uživatelé vnímat jako pozitivní, resp. jsou z něj vyloučeny negativní informace (např. oblasti, v nichž subjekt nesplnil cíle nebo nepřijal opatření k jejich dosažení);

- z hranic vykazování jsou vyloučeny významné subjekty, provozy nebo provozovny, což může být pro předpokládané uživatele zavádějící.

A217. Při posuzování vhodnosti kritérií může odborník zohlednit také kritéria použitá pro sestavení všech ostatních částí informací o udržitelnosti, tedy i těch, jichž se ověřovací zakázka netýká, což mu umožní posoudit mimo jiné následující:

- zda v informacích o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, nechybí některé relevantní části informací o udržitelnosti, a zda taková opomenutí nezpochybňují racionální účel dané zakázky; a
- zda a jak autor zprávy o ověření používá informace o udržitelnosti při vlastním rozhodování, například:
 - pokud jsou informace týkající se rozhodování subjektu důležité pro jeho zainteresované strany, je důvodné očekávat, že subjekt bude tyto informace používat při vlastním rozhodování;
 - pokud subjekt používá určité informace při svém rozhodování, je důvodné očekávat, že uživatel zprávy bude mít o tyto informace zájem;
 - pokud subjekt nepoužívá určité informace při svém rozhodování, je otázka, proč jsou ve zprávě vůbec uvedeny a zda to nepředstavuje předpojatost, když byly vybrány pouze ty informace o udržitelnosti, na kterých je snadné provést ověřovací zakázku, resp. které prezentují subjekt v pozitivním světle.

Nenaplnění předpokladů podmiňujících realizaci ověřovací zakázky po jejím přijetí (viz odstavce 82–83)

A218. Jestliže odborník po přijetí zakázky zjistí, že některý z předpokladů podmiňujících její realizaci uvedených v odstavci 76 není naplněn, ale přesto v zakázce pokračuje, může tuto záležitost uvést ve zprávě o ověření. Například:

- Pokud podle jeho odborného úsudku budou nevhodná kritéria nebo nevhodné záležitosti týkající se udržitelnosti pro předpokládané uživatele pravděpodobně zavádějící, vyjádří buď závěr s výhradou, nebo záporný závěr, v závislosti na tom, o jak materiální záležitost se jedná a jak rozsáhlý je její dopad.
- V ostatních případech vyjádří buď závěr s výhradou, nebo vyjádření závěru odmítne, v závislosti na tom, o jak materiální záležitost se podle jeho odborného úsudku jedná a jak rozsáhlý je její dopad.

Podmínky ověřovací zakázky

Sjednání podmínek ověřovací zakázky (viz odstavec 85)

A219. V zájmu najímající strany i v zájmu odborníka je ještě před zahájením zakázky písemně sjednat její podmínky, protože to pomůže předejít případným nedorozuměním. Forma a obsah písemné dohody nebo smlouvy se bude pro různé zakázky lišit. Jestliže jsou například podmínky zakázky dostatečně podrobně stanoveny právním předpisem, nemusí je odborník v písemné dohodě výslovně reprodukovat, ale postačí uvést pouze odkaz na platný právní předpis a to, že příslušná strana (strany) uznala a uvědomuje si svou odpovědnost stanovenou daným právním předpisem.

A220. Pokud to není omezeno právními předpisy, může si odborník při sjednávání podmínek zakázky od vedení subjektu nebo osob pověřených jeho správou a řízením vyžádat souhlas s poskytnutím informací nebo zajištěním přístupu k osobám, jako například:

- přístup k jiným odborníkům, kteří vydávají zprávy o auditu nebo o ověření k části nebo částem ostatních informací (např. k auditorovi účetní závěrky subjektu, pokud ostatní informace zahrnují účetní závěrku);
- oprávnění získat od jiných odborníků informace relevantní pro zakázku na ověření informací o udržitelnosti;
- oprávnění sdílet informace vyžádané auditorem účetní závěrky, které jsou relevantní pro audit či prověrku účetní závěrky;
- oprávnění komunikovat podle potřeby ohledně zjištění s jinými odborníky.

A221. V popisu svých povinností v podmínkách zakázky může odborník zohlednit povinnosti, které je třeba podle odstavce 190(h) uvést ve zprávě o ověření.

A222. Především v případě veřejného sektoru může být pověření odborníka k provádění zakázky stanoveno právním předpisem, který může odborníkovi dát i konkrétní kompetence, například právo na přístup k záznamům a dalším informacím příslušné strany (stran), a povinnosti, například povinnost informovat přímo ministra, zákonodárný orgán nebo veřejnost v případě, že se příslušná strana (strany) pokusí omezit předmět zakázky.

Změna podmínek ověřovací zakázky (viz odstavec 87)

A223. Příklady situací, kdy příslušná strana (strany) může požádat o změnu podmínek ověřovací zakázky a tato změna nemusí být přiměřeně odůvodněná:

- změna ze zakázky poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace; nebo
- změna spočívající ve vyjmutí informací o udržitelnosti z předmětu ověřovací zakázky s cílem vyhnout se modifikaci závěru zprávy o ověření.

A224. Jestliže dojde ke změně okolností zakázky, přičemž taková změna má vliv na potřeby předpokládaných uživatelů, nebo k nedorozumění ohledně charakteru zakázky, může to být dostatečným opodstatněním žádosti o změnu typu zakázky, například z ověřovací zakázky na zakázku, která není ověřovací, nebo ze zakázky poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu.

Důkazní informace

Navrhování a provádění postupů k získání dostatečných a vhodných důkazních informací (viz odstavec 89)

A225. Je třeba, aby závěr odborníka a zpráva o ověření byly podloženy důkazními informacemi. Tyto informace mají kumulativní charakter a odborník je získává především prostřednictvím postupů, které provádí během zakázky. Může jít ale i o informace získané z jiných zdrojů, např. při předchozích zakázkách (za předpokladu, že odborník posoudil, zda od předchozí zakázky nenastaly změny, které by mohly ovlivnit relevantnost těchto informací pro aktuální zakázku) nebo při naplňování firemních pravidel a postupů v souvislosti s přijetím nové ověřovací zakázky, resp. pokračováním vztahu s klientem, případně z práce provedené jiným odborníkem. K důkazním informacím patří jak ty, které podporují a potvrzují vysvětlující a popisné informace, tak ty, které jsou s těmito informacemi v rozporu.

A226. Odborník získává důkazní informace tím, že navrhuje a provádí postupy, včetně postupů vyhodnocení rizik a dalších postupů, aby splnil požadavky stanovené tímto standardem. Charakter postupu je dán jeho účelem a jeho typem. Typy postupů zahrnují dotazování, inspekci, pozorování, confirmaci, přepočty, opakované provedení a analytické postupy.

Navrhování a provádění postupů nepředpojatým způsobem (viz odstavec 89(a))

A227. Odborný úsudek týmu provádějícího zakázku může ovlivnit úmyslná či neúmyslná předpojatost při navrhování a provádění postupů, která může bránit uplatňování profesního skepticismu. Povědomost o této předpojatosti při navrhování a provádění postupů pomáhá zmírnit překážky bránící odborníkovi uplatnit profesní skepticismus při kritickém vyhodnocování důkazních informací a při určování toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace. Zároveň mu umožní navrhnout a provést postupy, jejichž cílem je zabránit tomu, že bude:

- přikládat větší váhu důkazním informacím potvrzujícím vysvětlující a popisné informace, než těm, které je vyvracejí nebo zpochybňují (konfirmační předpojatost);
- používat nějakou počáteční nebo důkazní informaci jako „jediné východisko (kotvu)“, tj. spoléhat na ni a na jejím základě vyhodnocovat další získané informace, resp. důkazní informace (ukotvená předpojatost);
- přikládat větší váhu informacím, které vytanou na mysli okamžitě, nebo využívat informace ze zdrojů, jež jsou snadněji dostupné (předpojatost založená na dostupnosti);
- přikládat váhu výstupům z automatizovaných systémů či informacím v digitálním formátu nebo na takové výstupy či informace příliš spoléhat, případně předpokládat, že jsou relevantní a spolehlivé, aniž by odborník provedl vhodné postupy (automatizační předpojatost);
- příliš spoléhat na informace sestavené expertem nebo jiným odborníkem, případně předpokládat, že jsou tyto informace relevantní a spolehlivé, aniž by odborník provedl vhodné postupy (předpojatost založená na autoritě).

A228. Úkolem odborníka je přistupovat k důkazním informacím nepředpojatě, což mimo jiné znamená získávat je z různých zdrojů (viz také odstavce A255–A257).

Postupy, jež jsou za daných okolností vhodné (viz odstavec 89(b))

A229. Postupy jsou za daných okolností vhodné, jestliže jejich charakter, načasování a rozsah jsou navrženy a provedeny tak, aby byl splněn zamýšlený účel těchto postupů. Účel provedení postupu může souviset s postupy vyhodnocení rizik, dalšími postupy nebo jiným postupem, jehož provedení vyžaduje tento standard. Účelem může být například získání důkazních informací o tom, zda k určité události došlo nebo zda jsou vysvětlující a popisné informace úplné.

A230. Při navrhování a provádění postupů, jež jsou za daných okolností vhodné k tomu, aby poskytly důkazní informace splňující zamýšlený účel těchto postupů, odborník zváží, zda informace, které mají být použity jako důkazní:

- budou dle očekávání k dispozici v digitální, písemné nebo ústní podobě, zda se vztahují k určitému okamžiku nebo období a zda mají být získány z interních či externích zdrojů;
- jsou potřebné pro vícero vysvětlujících a popisných informací a jaký to má vliv na charakter, načasování a rozsah potřebných důkazních informací. Charakter a dostupnost vhodných důkazních informací se může lišit například v závislosti na tom, zda se vysvětlující a popisné informace týkají procesů, správy a řízení, kontrol nebo klíčových ukazatelů výkonnosti subjektu, a podle charakteristických znaků vysvětlujících a popisných informací, například toho, zda se jedná o kvantitativní, kvalitativní, historické nebo výhledové informace (viz též odstavce A240–A244);
- souvisejí s vysvětlujícími a popisnými informacemi, které zahrnují informace z hodnotového řetězce subjektu, a jaký to může mít vliv na schopnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace;

- bude nutné získat z více lokalit nebo jurisdikcí (např. pro skupinovou zakázku na ověření informací o udržitelnosti);
- souvisejí s vysvětlujícími a popisnými informacemi, které jsou faktické, založené na úsudku nebo jsou spojeny s nejistotou odhadu.

A231. Vhodnost přístupu či techniky při výběru položek k testování je při navrhování a provádění postupů dána několika faktory, např.:

- charakterem testovaných záležitostí týkajících se udržitelnosti nebo základního souboru;
- zamýšleným účelem postupu;
- způsobem, jakým je postup navržen;
- tím, zda odborník provádí postup manuálně, nebo využívá automatizované nástroje a techniky;
- záležitostmi uvedenými v odstavci A230 týkajícími se informací, které mají být použity jako důkazní;
- přesvědčivostí důkazních informací, která je za daných okolností potřebná.

Dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 89(b))

A232. Povinností odborníka je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu poslouží jako základ pro závěr zprávy o ověření. Dostatečnost a vhodnost důkazních informací spolu navzájem souvisejí a společně ovlivňují přesvědčivost důkazních informací. Jak u zakázek poskytujících omezenou jistotu, tak u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu je míra získané jistoty dána přesvědčivostí, kterou mají získané důkazní informace jako celek. Cílem odborníka je získat důkazní informace, které budou jako celek dostatečně přesvědčivé, aby mohl reagovat na vyhodnocená rizika. Dostupné důkazní informace jsou většinou přesvědčivé, ale nikoliv nezvratné. Jak je uvedeno v odstavci A206L, důkazní informace, které odborník získá u zakázky poskytující omezenou jistotu, jsou omezenější než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Pokud se však odborník u zakázky poskytující omezenou jistotu dozví o nějaké skutečnosti (skutečnostech) svědčící o tom, že informace o udržitelnosti by mohly být materiálně nesprávné, je jeho povinností navrhnout a provést další postupy, jejichž prostřednictvím získá nové důkazní informace.

A233. Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazních informací. Vliv na ni má také jejich kvalita (čím kvalitnější informace, tím méně jich je třeba). Nicméně nízkou kvalitu důkazních informací nemusí vyvážit ani získání jejich většího množství.

A234R. U zakázky poskytující přiměřenou jistotu má na množství důkazních informací, které jsou potřeba, vliv charakter a počet vysvětlujících a popisných informací spolu s vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení pro tyto informace (čím vyšší je vyhodnocené riziko, tím více důkazních informací bude pravděpodobně třeba).

A235L. U zakázky poskytující omezenou jistotu má na množství důkazních informací, které jsou potřeba, vliv charakter a počet vysvětlujících a popisných informací spolu s vyhodnocením rizik materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací. Jak je uvedeno v odstavci A209L, postupy u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah, nicméně jsou naplánovány tak, aby odborník získal smysluplnou míru jistoty. Dostatečnost důkazních informací je posuzována v tomto kontextu.

A236. Vhodnost důkazních informací se týká jejich kvality. Kvalita důkazních informací je dána jednak relevantností a spolehlivostí informací, které mají být použity jako důkazní informace, a jednak

účinností návrhu ověřovacích postupů a tím, jak odborník tyto postupy uplatňuje. Vyšší kvalitu obvykle mají relevantnější a spolehlivější informace, a mohou proto poskytnout přesvědčivější důkazní informace. Jsou-li důkazní informace přesvědčivější, může odborník dojít k závěru, že jsou dostatečné pro podporu jeho závěrů. Naopak, pokud jsou méně přesvědčivé, může rozhodnout, že je nutné získat dodatečné důkazní informace. Zvýšení množství důkazních informací provedením stejného typu postupů však nemusí za všech okolností vést k získání přesvědčivějších důkazních informací.

A237. Odborník používá při posouzení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací odborný úsudek a uplatňuje profesní skepticismus, aby podpořil závěr zprávy o ověření.

A238. Mezi faktory, které ovlivňují důkazní informace, jež mohou být za daných okolností dostupné (co do množství či kvality), a mají tak dopad na jejich dostatečnost či vhodnost, patří:

- charakteristické znaky záležitostí týkajících se udržitelnosti nebo vysvětlujících a popisných informací. Jsou-li například vysvětlující a popisné informace výhledové, a nikoliv historické, lze očekávat méně objektivní důkazní informace;
- to, zda je zdroj informací použitých k sestavení vysvětlujících a popisných informací přístupný. Pokud například kritéria vyžadují, aby v informacích o udržitelnosti byly obsaženy informace ze subjektů hodnotového řetězce, které subjekt nemá pod svou kontrolou, přístup k takovým informacím nebo k práci jiného odborníka, který vydal zprávu o ověření těchto informací, může být omezen. Taková omezení mohou mít vliv i na to, jak odborník posuzuje relevantnost a spolehlivost těchto informací, jež mají být použity jako důkazní informace (viz též odstavce A236 a A252);
- jiné okolnosti zakázky, například když důkazní informace, jejichž existenci lze reálně předpokládat, nejsou k dispozici v důsledku faktorů uvedených v odstavci A204.

A239. Na přesvědčivost získaných důkazních informací mohou mít vliv také postupy navržené a provedené odborníkem. Například u zakázky poskytující přiměřenou jistotu může posouzení návrhu a zavedení kontrol souvisejících s procesy v informačním systému subjektu, které podporují sestavení informací o udržitelnosti, nebo postupy externí konfirmace sloužící k získání důkazních informací o informacích použitých vedením při sestavování informací o udržitelnosti, poskytnout přesvědčivější důkazní informace než dotazování vedení. V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu samotné dotazování obvykle k získání dostatečných a vhodných důkazních informací nestačí.

Kvalitativní informace (viz odstavec 89(b))

A240. Určité kvalitativní vysvětlující a popisné informace mohou být faktické a přímo objektivně zjištěné, resp. získané prostřednictvím dalších postupů shromažďování důkazních informací. Některé informace nicméně mohou být ze své podstaty založené na úsudku, nikoliv přímo objektivně zjištěné a vedení bude v jejich případě náchylnější vůči předpojatosti. Při posuzování toho, co za těchto okolností představuje dostatečné a vhodné důkazní informace, bude odborník nucen uplatňovat významný odborný úsudek.

A241. Informační systém, který subjekt využívá, včetně vnitřního kontrolního systému, se může lišit pro kvantitativní a kvalitativní informace. Tato okolnost má obvykle dopad na plánovaný postup odborníka, na jeho schopnost získat potřebné důkazní informace o kvalitativních informacích o udržitelnosti a na závěr zprávy o ověření. Odborník při navrhování a provádění postupů pro kvalitativní informace o udržitelnosti například posuzuje:

- zda lze dostatečné a vhodné důkazní informace v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu získat pouze samotnými testy věcné správnosti. Pokud tomu tak není, odborník

může považovat za nutné provedení testů kontrol integrity dat nebo jiných kontrol v rámci informačního systému subjektu, které podporují sestavování kvalitativních informací;

- zdroj informací, které mají být použity jako důkazní informace, způsob, jakým jsou tyto informace informačním systémem subjektu zachycovány a zpracovávány a jak to může ovlivnit jejich spolehlivost. Informace mohou být například zachycovány v reálném čase přímo do informačního systému subjektu bez podpůrné dokumentace nebo mohou pocházet z neformální komunikace.

Výhledové informace (viz odstavec 89(b))

A242. Výhledové informace jsou ze své podstaty prediktivní a mohou být vyjádřeny jak kvantitativně, tak kvalitativně. Informace vztahující se k budoucím podmínkám nebo výsledkům se týkají událostí a opatření, které ještě nenastaly a nemusí nastat nebo které nastaly, ale stále se vyvíjejí nepředvídatelným způsobem. Mohou obsahovat například prognózy nebo výhledy a mohou se týkat plánů či strategie a budoucích rizik a příležitostí subjektu. Zatímco výhledové informace mohou vznikat uplatněním kritérií na záležitosti týkající se udržitelnosti, samotné záležitosti týkající se udržitelnosti (budoucí událost, jev nebo opatření) mohou podléhat větší nejistotě a obvykle jsou hodnoceny s menší mírou přesnosti než historické záležitosti. Nejistota a potřeba uplatňování úsudku dále pravděpodobně poroste, čím vzdálenější budoucnosti se období, k němuž se vysvětlující a popisné informace vztahují, týká. Na rozdíl od historických informací nemůže odborník určit, zda se předpokládané nebo plánované výsledky nebo výstupy naplnily či naplní. Může získat důkazní informace o tom, zda byly výhledové informace sestaveny v souladu s příslušnými kritérii na základě předpokladů použitých subjektem a dále:

- (a) zda, pokud jde o prognózu, použité předpoklady poskytují přiměřený základ k sestavení informací o udržitelnosti; nebo
- (b) zda, pokud jde o výhled na základě hypotetických předpokladů, jsou takové předpoklady konzistentní s účelem informací.

A243. Někdy jsou sice k dispozici důkazní informace podporující předpoklady, na nichž jsou výhledové informace o udržitelnosti založeny, tyto důkazy jsou ale samy o sobě výhledové, a proto mají spekulativní charakter. Z tohoto důvodu může být nutné, aby odborník při posuzování toho, zda jsou důkazní informace dostatečné a vhodné, uplatnil významný odborný úsudek. V některých případech dostupné důkazní informace podporují celou řadu možných výsledků, přičemž vysvětlující a popisné informace spadají do tohoto rozpětí. Způsob, jakým odborník posuzuje, zda jsou vysvětlující a popisné informace na základě získaných důkazních informací přiměřené, je podrobněji upraven v odstavci 179.

A244. Charakter a dostupnost důkazních informací pro výhledové informace, včetně toho, co to jsou dostatečné a vhodné důkazní informace, se bude pravděpodobně lišit podle tematických oblastí, aspektů tematických oblastí a vysvětlujících a popisných informací, jakož i podle odborníkova posouzení potenciálních materiálních nesprávností, například:

- pokud se vysvětlující a popisné informace týkají budoucí strategie, cíle nebo jiných záměrů subjektu, zaměří se odborník při shromažďování důkazních informací na to, zda vedení subjektu nebo osoby pověřené jeho správou a řízením mají v úmyslu se touto strategií řídit, zda daný cíl nebo záměr existuje, případně na to, zda pro plánovanou strategii, resp. cíl existuje přiměřený základ (např. získá důkazy, jež potvrzují, že je subjekt schopen svůj záměr realizovat nebo že zavádí kontroly nad zdrojovými daty a předpoklady, na nichž je strategie založena);
- pokud se vysvětlující a popisné informace týkají budoucích rizik a příležitostí, zaměří se odborník při shromažďování důkazních informací na informace z registru rizik subjektu

nebo ze záznamů z jednání osob pověřených správou a řízením, jestliže kontroly subjektu týkající se vedení registru rizik a pořizování zápisů z jednání poskytují přiměřený základ pro použití těchto zdrojů jako důkazních informací. U zakázky poskytující přiměřenou jistotu může být odborník povinen zvážit získání důkazních informací o účinnosti kontrol zavedených subjektem.

Informace, které mají být použity jako důkazní

Vyhodnocení relevantnosti a spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní (viz odstavec 90)

A245. Při plánování a provádění zakázky na ověření informací o udržitelnosti odborník zpravidla získává informace z různých zdrojů a v různé formě. Předpokládá se, že tyto informace obvykle vyústí v důkazní informace podporující závěry, na nichž je založen jeho závěr a zpráva o ověření. Tyto informace se však mohou stát důkazními až poté, co jsou na ně aplikovány postupy, včetně postupů k posouzení relevantnosti a spolehlivosti takových informací. Pro účely tohoto standardu se dané informace označují jako „informace, které mají být použity jako důkazní.“

A246. Faktory, které mohou ovlivnit charakter, načasování a rozsah postupů k posouzení relevantnosti a spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní:

- (a) zdroj informací (viz odstavce A255–A257); a
- (b) atributy relevantnosti a spolehlivosti informací vztahující se na danou situaci (viz odstavce A258–A263).

A247. Za určitých okolností nemusí být postupy, jejichž cílem je posoudit relevantnost a spolehlivost informací, nijak složité (např. porovnání informací, které vedení používá, s informacemi zveřejněnými státními orgány). V jiných případech může být spolehlivost informací vyhodnocena na základě provedených postupů, včetně testů kontrol (např. ověření správnosti a úplnosti informací generovaných interně z informačního systému subjektu).

A248. Při posuzování relevantnosti a spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní, dále mohou odborníkovi pomoci důkazní informace z provádění jiných postupů podle tohoto standardu, získané např.:

- na základě jeho poznatků o subjektu a jeho prostředí, příslušných kritériích a jeho vnitřním kontrolním systému;
- z testů kontrol týkajících se sestavování a správy informací;
- z postupů provedených při využití práce svého experta.

Forma, dostupnost, přístupnost a srozumitelnost informací

A249. Forma, dostupnost, přístupnost a srozumitelnost informací, které mají být použity jako důkazní, může mít vliv:

- (a) na návrh a provedení postupů uplatněných na dané informace; a
- (b) na posouzení relevantnosti a spolehlivosti informací odborníkem.

Informace mohou být například dostupné pouze průběžně v digitální podobě. K vyhodnocení jejich relevantnosti a spolehlivosti může odborník v takových případech použít automatizované nástroje a techniky navržené tak, aby fungovaly v reálném čase.

A250. Informace, které mají být použity jako důkazní, získává odborník v mnoha formách, počínaje informacemi generovanými z vysoce komplexních automatizovaných systémů až po informace sestavené ručně vedením a dalšími osobami v rámci subjektu. Ohledně formy získávaných

informací si může vytvořit určitá očekávání. Bude-li věnovat soustavnou pozornost i informacím, jež mají být použity jako důkazní a jež získá v jiné formě, než očekával, může mu to pomoci zmírnit neúmyslnou předpojatost, která by mu mohla bránit v zachovávání profesního skepticismu. Skutečnost, že informace získá v odlišné formě, než očekával, může být relevantní i při jeho posuzování spolehlivosti daných informací.

- A251. Informace, které mají být použity jako důkazní, mohou existovat, nicméně přístup k nim může být omezen, mimo jiné v důsledku omezení uložených právními předpisy nebo zdrojem informací (např. kvůli důvěrnosti údajů o pacientech), či v důsledku války, občanských nepokojů nebo epidemie. Někdy může odborník omezení přístupu k informacím překonat. Konkrétně může požádat vedení subjektu nebo osoby pověřené jeho správou a řízením o pomoc při požadování informací od zdroje, existují-li mezi informačním zdrojem a subjektem smluvní závazky. To bude možné například tehdy, když je vykazující subjekt v přímém obchodním vztahu se subjektem hodnotového řetězce, jako je velký dodavatel nebo zákazník. V případě, že informace existují, ale nemohou být přeneseny mimo danou jurisdikci, odborník zváží také to, zda je možné místo navštívit, aby informace prozkoumal.
- A252. Jak je uvedeno v odstavci A238, možnosti vedení získat informace od subjektu hodnotového řetězce, který subjekt nemá pod svou kontrolou, mohou být omezené. Pro tyto případy příslušná kritéria dávají vedení určité úlevy (např. možnost stanovit odhady s využitím průměrných údajů za odvětví poté, co vedení vynaložilo přiměřené úsilí, aby potřebné informace získalo). Bez ohledu na jakákoli omezení týkající se možností vedení získat informace od takových subjektů hodnotového řetězce je povinností odborníka opatřit si dostatečné a vhodné důkazní informace o informacích o hodnotovém řetězci, které vedení vykazuje. Postupy, které má odborník za daných okolností k dispozici, včetně testování procesu používaného vedením k získání daných informací, jsou uvedeny v odstavci 290.
- A253. Odborník pravděpodobně nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, pokud dojde k závěru, že není proveditelné získat informace, jež mají být použity jako důkazní informace, nebo nemá dostatečný základ, aby posoudil relevantnost a spolehlivost informací (např. z externího zdroje). Za určitých okolností může dostatečné a vhodné důkazní informace získat tím, že provede alternativní postupy. Jestliže odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je v souladu s odstavcem 185 jeho povinností buď vyjádřit závěr s výhradou, vyjádření závěru o informacích o udržitelnosti odmítnout, případně od zakázky odstoupit, umožňují-li mu to příslušné právní předpisy.
- A254. V některých případech může pochopení či interpretace informací, které mají být použity jako důkazní, vyžadovat specializované dovednosti nebo znalosti. Příkladem takových informací jsou údaje o emisích subjektů v navazující či předcházející části hodnotového řetězce, měření kvality vody nebo biodiverzity. Nemá-li tým provádějící zakázku náležitou odbornou způsobilost a schopnosti, aby informace, jež mají být použity jako důkazní, pochopil a interpretoval, může odborník přizvat k zakázce experta, aby mu s pochopením a interpretací daných informací pomohl.

Zdroje informací

- A255. Informace, které mají být použity jako důkazní informace, mohou pocházet z interních či externích zdrojů, což může mít vliv na dostupnost, přístupnost a srozumitelnost těchto informací. Informace mohou pocházet mimo jiné:
- ze záznamů, od vedení nebo z jiných interních zdrojů subjektu;
 - od jiných subjektů pod kontrolou subjektu;

- od subjektů v hodnotovém řetězci. Omezení týkající se možností vedení získat přístup k informacím přímo od subjektů v hodnotovém řetězci, které subjekt nekontroluje, mohou být v případě informací o hodnotovém řetězci zohledněna kritéria rámce, jejichž ustanovení dopad těchto omezení na odpovědnost vedení reflektují. Kritéria stanovená rámcem mohou například umožnit vedení použít přiměřené a doložitelné informace (např. veřejně dostupné průměrné údaje za odvětví), pokud vedení není schopno získat informace od subjektu v hodnotovém řetězci ani po vynaložení přiměřeného úsilí o jejich získání, viz také odstavce A289–A290 týkající se dopadů na práci odborníka.
- od experta vedení;
- od odborníkova experta;
- od nezávislých zdrojů mimo subjekt, jiných než expert vedení nebo expert odborníka, které poskytují informace, jako jsou právní zástupci subjektu, zákazníci, dodavatelé, státní orgány, banky nebo obecní poskytovatelé údajů (např. subjekty poskytující makroekonomické, odvětvové nebo sociální údaje);
- od servisní organizace;
- od jiného odborníka, což může zahrnovat odborníka, kterého si subjekt najal, aby mu předložil multiuživatelskou zprávu (viz odstavec A291).

A256. Povinností odborníka není provádět detailní průzkum a najít všechny potenciální zdroje informací, které mají být použity jako důkazní. Pomoci identifikovat vhodné zdroje informací mu mohou jeho poznatky o subjektu a jeho prostředí, příslušných kritériích a vnitřním kontrolním systému subjektu.

A257. Odborník obvykle získá větší jistotu, pokud získá konzistentní důkazní informace z různých zdrojů nebo důkazní informace různého charakteru, než při individuálním posuzování jednotlivých důkazních informací. Získání informací, které mají být použity jako důkazní, z různých zdrojů nebo informací různého charakteru může navíc odhalit, že určitá informace zamýšlená jako důkaz není spolehlivá. Například potvrzující informace získané ze zdroje nezávislého na subjektu mohou zvýšit jistotu, kterou odborník získal na základě prohlášení jeho vedení. A naopak, nejsou-li informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje, odborník rozhodne, jaké další postupy budou nezbytné, aby se tento rozpor vyřešil.

Atributy relevantnosti a spolehlivosti informací

A258. Kvalita důkazních informací závisí na relevantnosti a spolehlivosti informací, z nichž vycházejí. To, zda a do jaké míry jsou určité atributy relevantních a spolehlivých informací považovány za aplikovatelné za daných okolností, je věcí odborného úsudku.

Relevantnost

A259. Hlavním atributem relevantnosti informací, které mají být použity jako důkazní, je logický vztah nebo souvislost s účelem postupů, popřípadě s testovaným tvrzením v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Zvažovaným faktorem může být také míra, do jaké se informace vztahují ke splnění účelu postupu.

Spolehlivost

A260. Spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní, se týká míry, do jaké se na ně může odborník spolehnout. Mezi běžné atributy, které jsou relevantní při posuzování míry spolehlivosti takových informací, patří to, zda jsou:

- (a) správné (bezchybné);
- (b) úplné (tj. odrážejí všechny relevantní události, podmínky a okolnosti);
- (c) pravé (tj. původní, autorizované a zda nebyly nevhodným způsobem pozměněny);
- (d) nepředpojaté (úmyslně i neúmyslně);
- (e) důvěryhodné (vytvořené kompetentním, schopným a důvěryhodným zdrojem).

Faktory, které ovlivňují odborníkův úsudek týkající se atributů relevantnosti a spolehlivosti

A261. K faktorům, které mohou ovlivnit úsudek odborníka ohledně relevantnosti a spolehlivosti informací, jež mají být použity jako důkazní, včetně toho, které atributy spolehlivosti mohou být za daných okolností aplikovatelné, patří mimo jiné:

- vysvětlující a popisné informace a v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu tvrzení, pro něž budou informace použity jako důkazní. Informace mohou být relevantní pro více vysvětlujících a popisných informací. Některé mohou být relevantní pro určitá tvrzení, ale pro jiná nikoliv;
- období, k němuž se informace vztahují;
- kontroly nad sestavením a správou informací;
- odborníkovo vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací (u zakázky poskytující omezenou jistotu) nebo na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu);
- zamýšlený účel postupu, při němž budou informace použity;
- potřebná míra podrobnosti informací vzhledem k zamýšlenému účelu postupu. Například informace týkající se klíčových ukazatelů výkonnosti používaných vedením nemusí být dostatečně přesné, aby vedly k odhalení materiálních nesprávností na úrovni tvrzení, a proto nemusí být v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu vhodné k tomu, aby je odborník použil při provádění dalších postupů;
- míra přesnosti v rámci příslušných kritérií, pokud jde o to, co bude předmětem vykazování a jak to má být měřeno nebo hodnoceno. Například pokud příslušná kritéria vyžadují podrobnější kvantitativní vysvětlující a popisné informace, bude odborník přikládat důležitost atributům správnosti a úplnosti.
- zdroj informací, například pro informace generované interně z informačního systému subjektu (např. při provádění dalších postupů) obvykle budou aplikovatelnými atributy správnost a úplnost. U informací získaných ze zdroje mimo subjekt se odborník více zaměří na jiné atributy spolehlivosti, včetně důvěryhodnosti informačního zdroje.
- schopnost vykazujícího subjektu ovlivnit informace získané z externích zdrojů, s nimiž má vztahy;
- důkazy o tom, že uživatelé informace z externího zdroje obecně považují za relevantní a spolehlivé, včetně tolerance vůči méně přesným informacím, jsou-li například ze své podstaty subjektivní.

A262. Na spolehlivost informací, zejména atributy správnosti, úplnosti a pravosti, jsou-li za daných okolností považovány za aplikovatelné, má vliv také to, zda byla ve všech fázích jejich zpracování v informačních systémech subjektu zachována integrita daných informací. Součástí informačního systému subjektu mohou být např. obecné IT kontroly sloužící k ochraně a zachování integrity informací o udržitelnosti.

A263. Charakter a rozsah odborníkova posouzení relevantnosti a spolehlivosti informací je ovlivněn zdrojem informací, které mají být použity jako důkazní. Zdroj informací může mít vliv také na to, jak odborník reaguje mimo jiné na případné pochybnosti o spolehlivosti informací či rozpory v důkazních informacích. Pocházejí-li například informace z vysoce renomovaného externího zdroje, jako je autorizovaná environmentální agentura v dané jurisdikci, nemusí být úsilí, které odborník na posouzení spolehlivosti těchto informací vynaloží, rozsáhlé.

Informace generované subjektem (viz odstavec 91)

A264. Aby odborník získal spolehlivé důkazní informace, je třeba, aby informace generované subjektem, které jsou použity při provádění postupů, byly dostatečně úplné a přesné. Získávání důkazních informací o přesnosti a úplnosti takových informací lze provádět současně s konkrétním postupem uplatňovaným u těchto informací, je-li získávání takových důkazních informací nedílnou součástí samotného postupu. V ostatních situacích může odborník získat důkazní informace o přesnosti a úplnosti takových informací testováním kontrol zaměřených na jejich sestavení a správu. Za určitých okolností však odborník může považovat za nutné provést další postupy.

A265. V některých případech může odborník použít informace generované subjektem pro jiné účely. Odborník se například může rozhodnout využít údaje subjektu o objemu výroby pro účely analytických postupů týkajících se spotřeby vody či energie nebo využít informace subjektu generované pro monitorovací činnosti, jako jsou např. zprávy interního auditu. V těchto případech je vhodnost získaných důkazních informací ovlivněna tím, zda jsou informace dostatečně přesné nebo podrobné pro účely odborníka. Například měřítka výkonnosti používaná vedením nemusí být dostatečně přesná k odhalení materiálních nesprávností.

Práce prováděné expertem vedení (viz odstavec 92)

A266. Při vyhodnocení relevantnosti a spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní informace a které sestavil expert vedení:

- (a) může odborník při posuzování atributu důvěryhodnosti vycházet z odborné způsobilosti a schopností tohoto experta. Důvěryhodnost informačního zdroje má vliv na míru spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní; a
- (b) může odborníkovi jako podklad při posuzování atributu předpojatosti sloužit objektivita daného experta. Odborný úsudek experta vedení může být ovlivněn celou řadou okolností, které mohou jeho objektivitu ohrozit, mimo jiné hrozbou vlastní zainteresovanosti, hrozbou protekčního vztahu, hrozbou spřízněnosti, hrozbou kontroly po sobě samém nebo hrozbou vydíratelnosti. Míru spolehlivosti informací snižuje také předpojatost informací, které mají být použity jako důkazní. V některých případech mohou být informace sestavené expertem vedení předpojaté v důsledku jeho vlivu na expertův odborný úsudek.

Odborná způsobilost a schopnosti experta vedení (viz odstavec 92(a))

A267. Způsobilost je dána charakterem a úrovní odbornosti experta vedení. Příklady faktorů, které ovlivňují, zda má expert vedení náležitou odbornou způsobilost:

- skutečnost, zda se na jeho práci vztahují standardy na výkon odborné činnosti nebo jiné profesní požadavky nebo požadavky platné v příslušném odvětví, např. etické standardy a další požadavky vyplývající z členství v profesním orgánu či odvětvovém sdružení, akreditační standardy orgánu udělujícího licence či požadavky vyplývající z právních předpisů;
- záležitost, ve spojitosti s níž bude jeho práce použita, a zda pro ni má tento expert odpovídající úroveň odbornosti, včetně odbornosti v konkrétní oblasti specializace;

- jeho způsobilost s ohledem na relevantní záležitosti týkající se udržitelnosti, například znalost předpokladů a metod, včetně modelů, je-li to relevantní, které jsou konzistentní s příslušnými kritérii.

A268. Schopnost znamená, že expert vedení je schopen za daných okolností uplatnit svou způsobilost. Faktory, které schopnost ovlivňují, mohou zahrnovat geografické umístění, dostatek času a dostupnost zdrojů.

Seznámení s prací experta vedení (viz odstavec 92(b))

A269. Mezi záležitostmi, které jsou relevantní s ohledem na to, aby odborník porozuměl práci provedené expertem vedení, patří mimo jiné:

- příslušná oblast specializace;
- charakter, rozsah a cíl práce experta vedení;
- skutečnost, zda se na sestavení informací vztahují profesní či jiné standardy nebo požadavky právních předpisů;
- způsob, jak byly informace expertem vedení sestaveny, včetně:
 - toho, jaké expert používá předpoklady a metody a skutečnost, zda jsou v jeho oboru obecně akceptovány a zda jsou v kontextu příslušných kritérií a záležitostí týkajících se udržitelnosti vhodné;
 - toho, jaké použil podkladové informace; a
 - relevantnosti a přiměřenosti zjištění a závěrů daného experta a jejich konzistentnosti s ostatními důkazními informacemi.

Seznámení s tím, jak vedení použilo informace připravené svým expertem při sestavování informací o udržitelnosti (viz odstavec 92(c))

A270. Získání poznatků o tom, jak vedení použilo informace sestavené expertem vedení při sestavování informací o udržitelnosti, obvykle vyžaduje, aby odborník rozuměl tomu:

- (a) jak vedení posoudilo vhodnost informací sestavených expertem; a
- (b) jaké úpravy vedení v informacích sestavených expertem provedlo.

A271. Uvedené poznatky mohou odborníkovi pomoci:

- (a) vyhodnotit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní; a
- (b) porozumět tomu, zda zjištění či závěry experta byly řádně zohledněny v informacích o udržitelnosti. Za určitých okolností, například jsou-li informace sestavené expertem příliš obecné, může být vedení nuceno je upravit, aby odrážely specifické okolnosti subjektu. Úpravy ze strany vedení mohou vzbudit podezření z předpojatosti. Vedení také nemusí mít náležitou odbornou způsobilost a schopnosti je upravit, což může způsobit, že budou nepřesné, neúplné nebo nedůvěryhodné.

Hodnocení vhodnosti práce experta vedení (viz odstavec 92(d))

A272. Příklady aspektů relevantních pro posouzení, zda je práce experta vhodná pro účely důkazních informací:

- relevantnost a přiměřenost zjištění nebo závěrů tohoto experta, jejich konzistentnost s dalšími důkazními informacemi a jejich řádné zohlednění v informacích o udržitelnosti;
- relevantnost a přiměřenost použitých předpokladů a metod, jestliže práce tohoto experta

zahrnuje využití významných předpokladů a metod;

- relevantnost a spolehlivost zdrojových dat, jestliže je jejich využití v práci tohoto experta významné.

Pochybnosti o relevantnosti a spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní (viz odstavce 93–94)

A273. Nemá-li odborník důvod domnívat se opak, může považovat záznamy a dokumenty za pravé. Jestliže zjištěné okolnosti vedou odborníka k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje v dokumentu byly pozměněny bez vědomí odborníka, případné další postupy mohou zahrnovat:

- ověření si skutečnosti přímo u třetí strany;
- využití práce experta při posuzování pravosti dokumentu.

A274. Faktory nebo okolnosti, jež mohou vyvolat pochybnosti o spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní:

- nemožnost vyhodnotit relevantnost a spolehlivost informací, včetně mimo jiné toho, zda jsou důvěryhodné;
- nesprávnosti identifikované během ověřovací zakázky;
- nedostatky zjištěné odborníkem ve vnitřním kontrolním systému;
- situace, kdy postupy provedené na základním souboru vykazují vyšší míru odchylky, než se očekávalo;
- nesoulad informací, které mají být použity jako důkazní, s ostatními nebo důkazními informacemi.

A275. Na relevantnost informací, které mají být použity jako důkazní, může mít vliv období, k němuž se vztahují. Relevantnost takových informací se například může změnit s postupem času nebo v důsledku událostí či podmínek, jako je zjištění nových informací. Tyto okolnosti mohou nastat, když odborník zjistí informace z alternativního či věrohodnějšího zdroje, které popírají relevantnost původních informací, jež mají být používány jako důkazní, nebo o ní vyvolávají pochybnosti.

A276. Jestliže existují pochybnosti o spolehlivosti informací nebo signály svědčící o možném podvodu, tento standard vyžaduje, aby odborník situaci blíže prozkoumal a určil, jakým způsobem je třeba upravit postupy nebo které další postupy je třeba v zájmu vyřešení dané záležitosti provést. Pochybnosti o spolehlivosti informací získaných od vedení mohou naznačovat riziko podvodu.

Plánování

Celková strategie a plán zakázky (viz odstavec 95)

Činnosti spojené s plánováním

A277. Adekvátní plánování odborníkovi pomáhá:

- věnovat přiměřenou pozornost důležitým oblastem zakázky;
- identifikovat bez zbytečného odkladu potenciální problémy a řádně organizovat a řídit zakázku tak, aby mohla být provedena účinným a efektivním způsobem;
- řádně zadávat práci členům týmu provádějícího zakázku a provádět jejich řízení, dohled nad nimi a kontrolu jejich práce; a
- pokud je to relevantní, koordinovat práci realizovanou jinými odborníky a experty.

A278. Lídr zakázky a další klíčoví členové týmu a případně externí experti odborníka navrhnou v rámci plánování:

- (a) jednak celkovou strategii, pokrývající rozsah, načasování a řízení ověřovací zakázky; a
- (b) jednak plán zakázky, detailně popisující charakter, načasování a rozsah postupů shromažďování důkazních informací, jež je třeba provést, a důvody pro volbu těchto postupů.

A279. Charakter a rozsah plánovacích činností se bude lišit podle okolností zakázky. V následujícím přehledu jsou uvedeny příklady záležitostí, které je vhodné zvážit:

- charakteristické znaky subjektu a jeho činnosti;
- fakt, zda jde o zakázku poskytující omezenou jistotu, zakázku poskytující přiměřenou jistotu, resp. kombinovanou zakázku poskytující jak omezenou, tak přiměřenou jistotu;
- charakter záležitostí týkajících se udržitelnosti;
- zda existují záležitosti týkající se udržitelnosti vztahující se také k záležitostem zveřejněným v účetní závěrce subjektu, a pokud ano, zda komunikace s auditorem účetní závěrky, není-li zakázána právními předpisy, může být pro odborníka přínosná při plánování ověřovací zakázky (např. aby se navzájem informovali o společných záležitostech týkajících se udržitelnosti, u nichž je riziko nesprávnosti, nebo aby projednali další záležitosti zjištěné v průběhu příslušných zakázek). Komunikace odborníka s auditorem účetní závěrky, jsou-li takové záležitosti zjištěny, probíhá ve vhodných termínech v průběhu celé ověřovací zakázky. V některých případech je k předání informací subjektu auditorovi účetní závěrky nutný souhlas vedení.
- očekávané načasování a charakter požadované komunikace s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením;
- hranice vykazování;
- jak odborník zná subjekt a jeho prostředí, včetně rizika, že vysvětlující a popisné informace mohou být materiálně nesprávné v důsledku chyby nebo podvodu;
- předpokládání uživatelé a jejich informační potřeby;
- charakter, načasování a rozsah zdrojů nutných pro realizaci zakázky, např. požadavky na odbornou kvalifikaci, včetně způsobu a rozsahu zapojení expertů;
- má-li subjekt funkci interního auditu, jaký vliv na zakázku bude mít.

A280. Informace získané během procesu schvalování nového klienta, resp. nové zakázky nebo pokračování vztahu s klientem pomáhají lídrovi zakázky při plánování a provádění zakázky. Jedná se mimo jiné o následující informace:

- informace o velikosti, složitosti a charakteru subjektu, včetně odvětví, ve kterém působí, a o příslušných kritériích;
- časový harmonogram výkaznictví subjektu;
- v případě, že se ověřovací zakázka týká skupiny, jaký je charakter a rozsah ovládání mezi subjektem a dalšími subjekty v rámci skupiny;
- relevantní poznatky získané z jiných zakázek realizovaných týmem provádějícím zakázku pro daný subjekt;
- zda od předchozí ověřovací zakázky došlo v subjektu nebo v odvětví, ve kterém působí, ke změnám, které mohou ovlivnit charakter potřebných zdrojů nebo způsob, jak bude práce

týmu provádějícího zakázku řízena, jak nad ní bude vykonáván dohled a jak bude kontrolována.

A281. Odborník může projednat některé aspekty plánování zakázky se subjektem, a to buď při získávání předběžných znalostí o okolnostech zakázky, při určování předmětu zakázky nebo aby tím usnadnil provádění a řízení zakázky (např. aby zkoordinoval některé z plánovaných postupů s činnostmi pracovníků subjektu). Taková jednání jsou sice častá, nicméně odpovědnost za přístup k zakázce dále nese odborník. Při projednávání přístupu k zakázce je třeba postupovat obezřetně, aby nebyla ohrožena účinnost zakázky. Například projednání charakteru a načasování podrobných postupů se subjektem může ohrozit účinnost zakázky, protože tyto postupy pak budou příliš předvídatelné.

A282. Plánování není izolovanou fází, ale kontinuálním a opakujícím se procesem, který probíhá po celou dobu realizace zakázky. Jestliže nastanou neočekávané události, dojde ke změně podmínek nebo se objeví nové důkazní informace, může odborník revidovat přístup k zakázce, a tím i plánovaný charakter, načasování a rozsah dalších postupů.

Odstupňování požadavků

A283. Jednodušší zakázku může celou provádět lídr zakázky (který je samostatně výdělečně činným odborníkem) nebo i velmi malý tým. V malém týmu je koordinace a komunikace mezi jeho členy jednodušší. Stanovení přístupu k zakázce nemusí být v takovém případě složitým ani časově náročným úkolem, záleží na velikosti subjektu, složitosti zakázky, včetně záležitostí týkajících se udržitelnosti a příslušných kritérií, předmětu ověřovací zakázky a velikosti týmu provádějícího zakázku. Např. v případě opakující se zakázky může jako vhodná strategie aktuální zakázky sloužit stručné memorandum vypracované po skončení předchozí zakázky na základě kontroly dokumentace, v němž jsou záležitosti zjištěné během předchozí zakázky shrnuty a které se aktualizuje pro dané období na základě diskuse s příslušnými stranami.

Charakter, načasování a rozsah plánovaných postupů

A284. Aby odborník získal dostatečné a vhodné důkazní informace, uplatňuje odborný úsudek při určování vhodného přístupu k plánování a provádění ověřovacích postupů. Pomoci při plánování zakázky mu mohou poznatky o tom, jak subjekt rozčleňuje, resp. agreguje informace o udržitelnosti s ohledem na účel zprávy o ověření. V tomto ohledu jsou relevantní následující záležitosti:

- informační potřeby předpokládaných uživatelů (kteří např. mohou přikládat větší význam informacím o určitých tematických oblastech, resp. aspektech tematických oblastí udržitelnosti než jiným);
- zda se příslušná kritéria zabývají tím, jak by měly být informace o udržitelnosti prezentovány, a jak subjekt tato kritéria aplikoval. Příslušná kritéria ne vždy podrobně specifikují požadovanou úroveň agregace nebo desagregace. Někdy ale obsahují zásady pro stanovení vhodné úrovně agregace nebo desagregace s ohledem na konkrétní okolnosti. Mohou například vyžadovat, aby subjekt vykazoval provozní lokality nacházející se v oblastech s vysokou hodnotou biologické rozmanitosti pouze podle zeměpisné polohy. Za jiných okolností mohou stanovovat, aby byly informace dále rozčleněny podle provozní velikosti a relativní blízkosti;
- zásady vykazování subjektu týkající se sestavení informací o udržitelnosti, včetně jeho zásad pro klasifikaci a prezentaci těchto informací;
- zda se vysvětlující a popisné informace týkají jednoho či více subjektů v rámci hranic vykazování a zda má vykazující subjekt tyto subjekty pod svou kontrolou, či nikoliv;

- do jaké míry pro informace o udržitelnosti platí:
 - že jsou zpracovávány pomocí společných informačních systémů a kontrol; a
 - že mají společnou měrnou jednotku;
- jak jsou informace o udržitelnosti interně předávány vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením;
- zda se vysvětlující a popisné informace týkají podobných nebo vzájemně propojených tematických oblastí, aspektů tematických oblastí nebo charakteristických znaků (viz také odstavce A286–A287);
- jak informace o udržitelnosti prezentují ostatní subjekty působící v odvětví subjektu.

A285. Někdy odborník dojde k závěru, že způsob, jakým vedení informace o udržitelnosti pro účely prezentace agregovalo, resp. rozčlenilo, je z hlediska zakázky nejvhodnější. Může nicméně dojít k závěru, že pro účely plánování a provádění zakázky existují jiné logické způsoby seskupování těchto informací.

A286. Pro rozhodnutí odborníka týkající se seskupování informací o udržitelnosti mohou být kromě faktorů uvedených v odstavci A284 relevantní také předběžná očekávání ohledně rizik materiální nesprávnosti. Pokud byly například při předchozích ověřovacích zakázkách identifikovány nesprávnosti v informacích týkajících se určitých tematických oblastí nebo aspektů tematických oblastí, může odborník dojít k závěru, že informace týkající se těchto tematických oblastí, resp. aspektů tematických oblastí je třeba posuzovat odděleně.

A287. Rozhodnutí odborníka týkající se seskupování vysvětlujících a popisných informací subjektu pro účely plánování a provádění zakázky, včetně toho, jak bude seskupování provedeno, je věcí jeho odborného úsudku. Vzhledem k různorodému charakteru informací o udržitelnosti jsou některé tematické oblasti a aspekty tematických oblastí pro seskupování způsobilější než jiné. Při seskupování vysvětlujících a popisných informací je navíc třeba dbát na to, aby byla identifikována rizika materiální nesprávnosti, na která je nutné vhodně reagovat.

Příklady způsobů, jak může odborník vysvětlující a popisné informace seskupit:

- Podle tematických oblastí: Všechny vysvětlující a popisné informace o klimatu; všechny vysvětlující a popisné informace o pracovněprávních záležitostech.
- Podle aspektů tematických oblastí: Všechny vysvětlující a popisné informace týkající se rizik a příležitostí (bez ohledu na tematickou oblast); všechny vysvětlující a popisné informace týkající se cílů.
- Podle tematické oblasti a aspektu tematické oblasti: Všechny vysvětlující a popisné informace týkající se cílů v oblasti klimatu; všechny vysvětlující a popisné informace týkající se analýzy scénářů pro oblast klimatu.
- Podle charakteristických znaků: Všechny kvalitativní vysvětlující a popisné informace; všechny výhledové vysvětlující a popisné informace; všechny historické vysvětlující a popisné informace.
- Podle charakteristických znaků a aspektu tematické oblasti: Všechny na úsudek založené vysvětlující a popisné informace týkající se cílů; všechny historické vysvětlující a popisné informace týkající se cílů.

Celková strategie a plán zakázky u zakázek na ověření informací o udržitelnosti týkajících se skupiny

Informace o udržitelnosti, na nichž budou provedeny ověřovací práce (viz odstavec 96(a))

A288. Určení informací, na nichž budou provedeny ověřovací práce, je u skupinové zakázky na ověření informací o udržitelnosti věcí odborného úsudku odborníka a závisí na zdroji informací (tj. subjektu nebo organizační jednotce, k němuž/níž se informace vztahují). Rozhodování odborníka mohou v takovém případě ovlivnit například následující skutečnosti:

- charakter a rozsah desagregace informací o udržitelnosti. V tomto ohledu mohou být přínosné záležitosti uvedené v odstavci A284;
- zda existují konkrétní lokality, v nichž je nutné provést postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací k informacím o udržitelnosti, které jsou důležité pro předpokládané uživatele (např. jsou-li pro uživatele obzvláště důležité informace o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci a takové informace jsou omezeny na jeden nebo dva subjekty nebo obchodní jednotky);
- charakter a rozsah nesprávností nebo nedostatků v kontrolním prostředí, které byly v subjektech identifikovány při předchozích zakázkách na ověřování informací o udržitelnosti.

Zdroje nezbytné pro provedení zakázky (viz odstavec 96(b))

A289. Odborník, včetně odborníka (odborníků) ověřujícího složku, může při určování zdrojů nezbytných k realizaci skupinové zakázky na ověření informací o udržitelnosti vycházet mimo jiné:

- z toho, zda je možné očekávat, že ze záznamů, kterými disponuje vedení skupiny, lze získat dostatečné a vhodné důkazní informace a to s ohledem na:
 - své poznatky o subjektu a jeho prostředí;
 - vnitřní kontrolní systém subjektu, včetně informačního systému, a míru jeho centralizace; Například potřeba zapojit odborníka ověřujícího složku bude větší, není-li vnitřní kontrolní systém centralizovaný;
- z toho, zda má povědomí o práci, která byla nebo bude provedena na informacích o udržitelnosti, jež byly agregovány z jiných subjektů kontrolovaných subjektem;
- z geografické rozptýlenosti subjektů nebo organizačních jednotek, ze kterých jsou informace agregovány;
- z procesu, který vedení používá k získávání informací z hodnotového řetězce. Za určitých okolností kritéria umožňují, aby vedení vykazované informace odhadlo s využitím průměrných údajů za odvětví a jiných zástupných údajů, není-li schopno tyto informace získat, i když v souvislosti s tím vynaložilo přiměřené úsilí.
- z dohod o přístupu, případně jakýchkoli omezení přístupu k informacím. Pokud je například přístup odborníka k informacím ze subjektu v určité jurisdikci omezen, může být nutné využít práci odborníka ověřujícího složku.
- ze znalostí a zkušeností týmu provádějícího zakázku. Odborník ověřující složku může mít například důkladnější znalosti místních právních předpisů, obchodních praktik, jazyka a kultury a více souvisejících zkušeností než odborník;
- z předchozích zkušeností s využitím práce odborníka (odborníků) ověřujícího složku.

A290. Při určování charakteru a rozsahu důkazních informací, které je třeba ve spojitosti s informacemi o udržitelnosti získat od složek skupiny nebo složek hodnotového řetězce, může odborník zvážit provedení následujících postupů:

- inspekce záznamů a dokumentů v držení skupiny – spolehlivost těchto důkazních informací je určena charakterem a rozsahem záznamů a podpůrné dokumentace, které vlastní subjekt. V některých případech nemusí skupina vést nezávislé podrobné záznamy nebo dokumentaci o konkrétních záležitostech týkajících se udržitelnosti vztahujících se ke složkám skupiny, a ve většině případů tak nebude činit ve vztahu ke složkám hodnotového řetězce;
- inspekce záznamů a dokumentů ve složce – přístup odborníka k záznamům složky může být zřízen v rámci smluvních nebo jiných ujednání mezi skupinou a složkou. Taková situace bude pravděpodobnější v případě složek skupiny;
- testování procesu, který vedení používá k získávání informací ze složek hodnotového řetězce – vzhledem k možným omezením při získávání informací z hodnotového řetězce se mohou postupy odborníka v některých případech omezit na vyhodnocení toho, zda vedení dodrželo požadavky kritérií, a na testování přiměřenosti takových informací. Odborník se také může snažit získat důkazní informace z práce jiného odborníka, pokud tento na daných informacích pracoval. Bez ohledu na případná omezení při získávání informací z hodnotového řetězce je povinností odborníka získat dostatečné a vhodné důkazní informace, viz též odstavce A252–A253;
- získání potvrzení informací o udržitelnosti od složky:
 - pokud skupina vede nezávislé záznamy o informacích o udržitelnosti, může potvrzení vydané složkou, které dokládá údaje uvedené v záznamech subjektu skupiny, sloužit jako spolehlivá důkazní informace;
 - pokud skupina nevede nezávislé záznamy, představují informace získané z potvrzení od složky pouhé konstatování skutečnosti zohledněné v záznamech vedených složkou. Taková potvrzení tudíž sama o sobě nepředstavují dostatečné a vhodné důkazní informace. V takových situacích může odborník zvážit, zda je možno identifikovat náhradní zdroj nezávislých důkazů;
- provedení analytických postupů u záznamů vedených skupinou nebo u informací obdržených od složky – účinnost analytických postupů se bude zřejmě mezi jednotlivými vysvětlujícími a popisnými informacemi, resp. tvrzení od tvrzení lišit a bude ovlivněna rozsahem a mírou podrobnosti dostupných informací.

Rozhodnutí, zda budou získány důkazní informace z práce provedené jiným odborníkem (odborníky) (viz odstavec 96(c))

A291. Pokud odborník plánuje využít jako důkazní informace multiuživatelskou zprávu jiného odborníka, je podle odstavce 51 jeho povinností posoudit, zda je popis provedených postupů spolu s jejich výsledky pro jeho účely vhodný. Využití takové zprávy však nemění nic na odpovědnosti odborníka získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu poskytnou přiměřený základ pro vyjádření závěru zprávy o ověření informací o udržitelnosti týkajících se skupiny.

Materialita (viz odstavce 98–100)

A292. Posouzení, resp. určení materiality odborníkem, podle okolností, je důležité při provádění postupů vyhodnocení rizik, určování charakteru, načasování a rozsahu dalších postupů a při posuzování toho, zda informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost.

A293. V rámci posuzování materiality u kvalitativních vysvětlujících a popisných informací odborník aktivně zvažuje faktory, které mohou vést k potenciálním materiálním nesprávnostem (viz odstavec A300).

A294. Odborník při posuzování, resp. určování materiality zohledňuje vysvětlující a popisné informace,

kteře mohou být důležité pro předpokládané uživatele. Cílem jeho postupů vyhodnocení rizik je identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací (u zakázky poskytující omezenou jistotu) nebo na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu). Úsudky o materialitě a o charakteru a pravděpodobnosti potenciálních nesprávností jsou proto relevantní pro odborníkův přístup, včetně způsobu, jakým jsou informace o udržitelnosti seskupeny pro účely plánování a provádění zakázky, jak je uvedeno v odstavcích A284–A287.

A295. Při posuzování materiality odborník zohledňuje širší okolnosti zakázky. Naproti tomu nebere zřetel na to, jakou míru jistoty hodlá jejím prováděním získat. Pro stejné předpokládané uživatele a účel zakázky je úroveň materiality u zakázky poskytující přiměřenou jistotu stejná jako u zakázky poskytující omezenou jistotu, protože materialita vychází z informačních potřeb předpokládaných uživatelů.

A296. Koncept materiality, poskytující odborníkovi referenční rámec pro její posouzení, resp. určení, může být upraven kritérii rámce. V případě, že kritéria stanovená rámcem materialitu nevymezují, lze uplatnit následující zásady:

- (a) úsudky o skutečnostech, které jsou pro předpokládané uživatele informací o udržitelnosti materiální, vycházejí ze zvážení běžných informačních potřeb předpokládaných uživatelů jako skupiny;
- (b) nesprávnosti, včetně opomenutí, se obecně považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit rozhodnutí, která předpokládání uživatelé přijmou na základě informací o udržitelnosti.

A297. Materialita je věcí odborného úsudku a je ovlivněna tím, jak odborník vnímá běžné informační potřeby předpokládaných uživatelů jakožto skupiny. V této souvislosti je odborník oprávněn reálně předpokládat, že uživatelé:

- (a) disponují přiměřenými znalostmi o záležitostech týkajících se udržitelnosti a jsou ochotni si informace o udržitelnosti prostudovat s přiměřenou péčí;
- (b) chápou, že informace o udržitelnosti byly sestaveny a ověřeny s ohledem na úroveň materiality, a seznámili se s tím, jak je materialita vymezena v příslušných kritériích;
- (c) chápou nejistoty související s měřením nebo hodnocením záležitostí týkajících se udržitelnosti; a
- (d) na základě informací o udržitelnosti přijímají přiměřená rozhodnutí.

Možný vliv nesprávností na konkrétní uživatele, jejichž potřeby mohou být velice různorodé, se obvykle nezohledňuje, kromě případů, kdy je cílem zakázky naplnit informační potřeby takovýchto konkrétních uživatelů.

Příklad:

Subjekt působí globálně v různých odvětvích, včetně zdravotnictví a spotřebního zboží. Aby zjistil stanoviska zainteresovaných stran ohledně vlastní strategie udržitelnosti, najal si za tímto účelem externí poradenskou firmu. V rámci zvoleného přístupu se nejprve rozhodl identifikovat nejdůležitější skupiny zainteresovaných stran, mezi něž patřili „zákazníci, dodavatelé, neziskové organizace, korporátní/soukromý sektor, akademická obec, konzultanti, vláda, média, finanční sektor, obchodní sdružení a analytická střediska (think tanky).“ Následně subjekt získal přímou zpětnou vazbu, jak jeho strategie udržitelnosti ovlivňuje lidi, širší komunity a životní prostředí. Shromážděné údaje analyzoval, aby zjistil, kterým problémům přikládají dotazovaní význam, a o příslušných oblastech vykazoval.

A298. Materialita se vztahuje k informacím o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky. Jestliže tedy zakázka pokrývá pouze část informací o udržitelnosti, posuzuje se materialita pouze ve vztahu k těm informacím o udržitelnosti, které jsou zahrnuty v předmětu ověřovací zakázky.

A299. U různých vysvětlujících a popisných informací se materialita posuzuje různě. Obvykle je posuzována pro jednotlivé informace zvlášť. Tentýž předpokládaný uživatel může mít totiž u různých vysvětlujících a popisných informací různé informační potřeby, různou toleranci vůči nesprávnosti, nebo mohou být vysvětlující a popisné informace vyjádřeny pomocí různých měrných jednotek. Posouzení kvalitativních faktorů odborníkovi pomůže identifikovat vysvětlující a popisné informace, které mohou být pro předpokládané uživatele důležitější. Předpokládání uživatelé mohou například klást větší důraz na informace o bezpečnosti potravin nebo léků než na informace o recyklaci odpadu, který není nebezpečný, protože důsledky špatných bezpečnostních standardů při výrobě potravin nebo léků budou pravděpodobně závažnější pro lidské zdraví než nerecyklace odpadu, který není nebezpečný. Uživatelé tedy patrně budou mít nižší toleranci vůči nesprávným informacím o bezpečnosti potravin nebo léků než vůči nesprávným informacím týkajícím se recyklace odpadu, který není nebezpečný.

Kvalitativní faktory (viz odstavec 98(a))

A300. Příklady faktorů relevantních pro posouzení materiality kvalitativních vysvětlujících a popisných informací odborníkem:

- počet fyzických nebo právnických osob, na něž se záležitost týkající se udržitelnosti vztahuje, a závažnost jejího dopadu. Například únik nebezpečného odpadu může ovlivnit malé množství lidí, avšak jeho dopady by mohl vést k vážným negativním důsledkům pro životní prostředí;
- vzájemné vazby mezi více tematickými oblastmi a aspekty tematických oblastí a jejich relativní důležitost;
- forma prezentace informací o udržitelnosti, jestliže příslušná kritéria umožňují prezentovat tyto informace rozdílným způsobem;
- charakter potenciálních nesprávností spolu s tím, kdy by byly považovány za materiální, například charakter zjištěných odchylek od vnitřní kontroly v případě, že cílem informací o udržitelnosti je prohlášení o tom, že daná kontrola účinně funguje;
- skutečnost, zda by potenciální nesprávnost mohla mít vliv na dodržování právních předpisů, včetně toho, zda existuje motiv nebo tlak na vedení dosáhnout očekávaného cíle nebo výsledku. Potenciální nesprávnost může odborník například považovat za materiální tehdy, pokud by ovlivnila prahovou hodnotu, od níž by subjekt musel platit uhlíkovou daň;
- skutečnost, zda by potenciální nesprávnost byla významná vzhledem k poznatkům, které odborník má o předchozích zprávách a dalších informacích dříve poskytnutých předpokládaným uživatelům, jež se týkají jejich informačních potřeb, například v souvislosti s očekávaným výsledkem naplnění cílů a mírou, do jaké by potenciální nesprávnost ovlivnila subjekt při jejich dosahování;
- v případě, že se záležitost týkající se udržitelnosti vztahuje ke státnímu programu nebo subjektu z veřejného sektoru, skutečnost, zda jsou některé konkrétní aspekty týkající se tohoto programu, resp. subjektu významné z hlediska jeho charakteru, exponovanosti a citlivosti;
- v případě, že příslušná kritéria upravují koncept náležité péče týkající se dopadů, charakter a rozsah takových dopadů. Odborník může například posoudit, zda subjekt ve svých vysvětlujících a popisných informacích nevynechal či nezkreslil opatření přijatá k prevenci

nebo zmírnění negativních dopadů nebo zda neignoroval další negativní dopady, případně zda opatření, která k prevenci nebo zmírnění negativních dopadů přijal, nebyla neúčinná.

- u narativních vysvětlujících a popisných informací to, zda míra podrobnosti popisu nebo celkové vyznění výrazů použitých k popisu dané záležitosti nemůže uživateli informací o udržitelnosti poskytnout zavádějící obraz;
- skutečnost, jak prezentace informací ovlivňuje jejich vnímání uživateli. Jestliže například vedení použije pro prezentaci vysvětlujících a popisných informací grafy, diagramy nebo obrázky, je zapotřebí, aby odborník při posuzování materiality zohlednil i to, zda použití určitých stupnic pro osy x a y grafu může být potenciálně zavádějící.

Posouzení materiality pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace (viz odstavec 98(b))

A301. Kvantitativní faktory se uplatňují při posuzování míry nesprávnosti u těch vysvětlujících a popisných informací, které:

- jsou vyjádřeny číselně; nebo
- se týkají číselných hodnot (relevantním kvantitativním faktorem může být například počet zjištěných odchylek od vnitřní kontroly v případě, že cílem informací o udržitelnosti je prohlášení o tom, že daná kontrola účinně funguje).

A302. Kvalitativní faktory mohou být relevantní i při určování materiality pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace. Příklady kvalitativních faktorů jsou uvedeny v odstavci A300.

A303. U vysvětlujících a popisných informací, které jsou kvantitativní (např. číselně vyjádřený klíčový ukazatel výkonnosti), může být materialita stanovena jako procento vykazovaného ukazatele nebo veličiny (benchmarku) týkající se těchto informací.

Příklady prahových hodnot: x % investic do komunitních projektů (v hodinách nebo v peněžních částkách), y % spotřebované energie (v kWh) nebo z % rekultivované půdy (v hektarech).

A304. Volbu vhodné veličiny (benchmarku) a procentuálního podílu ovlivňují mimo jiné následující faktory:

- prvky vysvětlujících a popisných informací. Existuje-li například prvek, na který se pravděpodobně zaměří předpokládání uživatelé, může se jednat o vhodnou veličinu (benchmark);
- relativní volatilita veličiny (benchmarku). Například pokud se veličina (benchmark) mezi obdobími významně liší, může být vhodné nastavit materialitu ve vztahu k nižší úrovni rozpětí kolísání, a to i v případě, je-li běžné období vyšší;
- požadavky příslušných kritérií. Někdy je takový procentuální limit stanoven již v příslušných kritériích, díky čemuž má odborník referenční rámec pro určení materiality vysvětlujících a popisných informací.

A305. Příslušná kritéria mohou vyžadovat zveřejnění finančních informací v historických cenách. Týká se to například údajů o komunitních investicích, výdajích na školení nebo daních v členění dle jurisdikce, přičemž dané informace mohou být zároveň vykazovány v účetní závěrce subjektu. Úkolem odborníka, případně jiného odborníka, může být provedení auditu dané účetní závěrky (viz také odstavec A14). Materialita uplatněná při takovém auditu přitom nemusí být stejná jako materialita použitá pro dané aspekty vysvětlujících a popisných informací.

Povinnost subjektu uplatnit jak finanční materialitu, tak materialitu dopadů (viz odstavec 99)

A306. Pokud rámec pro podávání zpráv nebo kritéria vyvinutá subjektem vyžadují uplatnění dvojí materiality (viz odstavec A337), je povinností odborníka podle odstavce 99 při posuzování, resp. určování materiality pro účely plánování a provádění postupů a při určování, zda jsou zjištěné nesprávnosti materiální, zohlednit jak hledisko finanční materiality, tak hledisko materiality dopadů, a to tak, že:

- (a) u kvantitativních vysvětlujících a popisných informací se obvykle použije nižší úroveň finanční materiality, resp. materiality dopadů; a
- (b) u kvalitativních vysvětlujících a popisných informací bude při uplatňování faktorů uvedených v odstavci A300 a dalších aspektů posouzení nesprávnosti obsažených v odstavcích A491–A493 obvykle použita vyšší míra podrobnosti vyžadovaná finanční materialitou, resp. materialitou dopadů.

Prováděcí materialita (viz odstavec 100)

A307. Prováděcí materialitu lze uplatnit v různých fázích ověřovací zakázky. Může být například přínosná při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací (u zakázky poskytující omezenou jistotu), resp. při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení pro vysvětlující a popisné informace (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu) a při určování charakteru, načasování a rozsahu dalších postupů.

A308. Pokud by byla zakázka, pro kterou jsou relevantní kvantitativní vysvětlující a popisné informace, naplánována výhradně s cílem odhalit individuálně materiální nesprávnosti, nezohledňovalo by to riziko agregace, což je pravděpodobnost, že souhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí úroveň materiality. Riziko agregace vzniká, když jsou informace o udržitelnosti rozčleněny a odborník navrhuje a provádí ověřovací postupy odděleně na těchto nesloučených informacích. Při plánování charakteru, načasování a rozsahu postupů, které bude odborník provádět, je tudíž vhodné:

- (a) stanovit prováděcí materialitu pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace s cílem snížit riziko agregace na přijatelně nízkou úroveň; a
- (b) zvážit, jaké typy chyb nebo opomenutí by v souhrnu s jinými nesprávnostmi mohly potenciálně představovat materiální nesprávnost.

A309. Určení prováděcí materiality není pouze mechanickým výpočtem a vyžaduje uplatnění odborného úsudku. Toto určení je ovlivněno znalostmi odborníka o subjektu, které se mění na základě provádění postupů vyhodnocení rizik. Odborník může při stanovení prováděcí materiality vzít v úvahu například následující faktory:

- míru desagregace vysvětlujících a popisných informací. Například u zakázky týkající se skupiny spolu s tím, jak se zvyšuje míra desagregace podle složek, je k ošetření rizika agregace zpravidla vhodná nižší prováděcí materialita. Míra desagregace informací může být ovlivněna relativním významem složky z hlediska vykazujícího subjektu (jestliže například určitá složka tvoří velkou část vykazujícího subjektu, bude míra desagregace informací podle složek nejspíše menší);
- Očekávání týkající se charakteru, četnosti a výše nesprávností v nesloučených vysvětlujících a popisných informacích, včetně těch, které byly identifikovány při předchozích zakázkách.

A310. V některých případech může odborník vyhodnotit riziko nebo provést další postupy na kvantitativní vysvětlující a popisné informaci jako na jednom základním souboru (tzn. nikoliv

rozděleně). V takových případech se prováděcí materialita použitá pro účely provádění těchto postupů rovná celkové materialitě.

A311. Prováděcí materialita neřeší nesprávnosti, které jsou materiální výhradně kvůli kvalitativním faktorům ovlivňujícím jejich významnost. Nicméně pokud odborník v maximální možné míře navrhne postupy, které bude provádět, tak, aby zvýšil pravděpodobnost, že odhalí i nesprávnosti, které jsou materiální výhradně kvůli kvalitativním faktorům, pomůže mu to snížit riziko agregace.

Revize materiality v průběhu zakázky (viz odstavec 101)

A312. Může se stát, že je třeba materialitu revidovat v důsledku změny okolností během ověřovací zakázky (např. vyřazení hlavní části subjektu), nových informací nebo změny ve znalostech odborníka o subjektu a jeho prozdech v důsledku provedení postupů. Během zakázky například může vyjít najevo, že procentuální podíl významných kategorií výrobků, u nichž se kvůli zkvalitnění posuzují dopady na zdraví a bezpečnost zákazníků, se bude pravděpodobně podstatně lišit od podílu očekávaného při plánování. Pokud během zakázky odborník dojde k závěru, že je vhodná jiná materialita, může být také nutné revidovat prováděcí materialitu nebo charakter, načasování a rozsah dalších postupů.

Postupy vyhodnocení rizik

Navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik (viz odstavce 103L–105)

A313. Postupy vyhodnocení rizik jsou součástí opakujícího se a dynamického procesu. Prvotní očekávání odborníka o rizicích materiální nesprávnosti se dále zpřesňují v průběhu jeho práce na zakázce nebo na základě nově získaných informací. Postupy vyhodnocení rizik samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace jako základ pro závěr zprávy odborníka o ověření.

A314. Charakter a rozsah postupů vyhodnocení rizik se liší v závislosti na tom, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo omezenou jistotu, na charakteru a okolnostech subjektu (např. na míře formálnosti jeho pravidel a postupů, procesů a systémů), na charakteru a složitosti záležitostí týkajících se udržitelnosti a na charakteristických znacích událostí nebo podmínek, které by mohly vést k materiální nesprávnosti. Odborník používá k určení charakteru a rozsahu postupů vyhodnocení rizik, které provede v souladu s požadavky tohoto standardu a jak je vhodné s ohledem na požadovanou úroveň jistoty, odborný úsudek. Nepředpokládá se, že odborník bude znát subjekt do takové hloubky jako vedení, které ho řídí. Požadovaná hloubka znalostí je zároveň nižší pro zakázku poskytující omezenou jistotu než pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu.

A315. Druhy postupů vyhodnocení rizik, které odborník provádí, zahrnují:

- (a) dotazování vedení, relevantních pracovníků interního auditu (je-li funkce zřízena) a dalších pracovníků subjektu, kteří podle úsudku odborníka mohou mít informace, jež pravděpodobně pomohou při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;
- (b) analytické postupy; a
- (c) pozorování a inspekci.

A316. Informace, které odborník získá dotazováním, mohou poskytnout důležité důkazní informace (např. s ohledem na získávání poznatků o subjektu a jeho prostředí a složkách jeho vnitřního kontrolního systému). U zakázky poskytující přiměřenou jistotu však samotné dotazování k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení obvykle nestačí.

A317. Odborník při navrhování a provádění postupů vyhodnocení rizik získává důkazní informace z různých zdrojů, včetně např.:

- (a) interakce s vedením, osobami pověřenými správou a řízením a dalšími klíčovými pracovníky subjektu, což mohou být pracovníci působící ve funkcích relevantních z hlediska informací o udržitelnosti (např. oddělení lidských zdrojů) nebo interní auditoři;
- (b) informací od externích subjektů, např. regulačních orgánů, získávané přímo i nepřímo;
- (c) veřejně dostupných informací o subjektu a odvětví, v němž působí, jako jsou tiskové zprávy, materiály pro analytiku nebo pro schůze investorů, zprávy analytiků nebo informace o záležitostech týkajících se udržitelnosti.

A318. Je-li to efektivní, může odborník provádět další postupy současně s postupy vyhodnocení rizik.

Příklad:

- Důkazní informace, které podporují identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, mohou přispět rovněž k vyhodnocení provozní účinnosti kontrol.

Zohlednění informací z postupů schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem (viz odstavec 104)

A319. V souladu s odstavcem 75 je povinností odborníka získat předběžnou znalost okolností zakázky, aby měl vhodný základ k posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující její provedení. Tato předběžná znalost obvykle nedostačuje ke splnění požadavků obsažených v odstavcích 103L a 103R, ale může poskytnout důležité důkazní informace k získání požadovaných poznatků. Své znalosti o příslušných kritériích, získané při přijetí zakázky, může odborník při provádění postupů k vyhodnocení rizik doplnit informacemi například z následujících zdrojů:

- případné ostatní zakázky, které líder zakázky realizoval pro daný subjekt, jako je audit účetní závěrky nebo verifikace konkrétních záležitostí (např. spotřeby vody významného provozu v rámci subjektu);
- předchozí zkušenosti se subjektem, pokud jsou tyto informace nadále relevantní a spolehlivé jako důkazní informace i pro aktuální zakázku.

Diskuse členů týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 105)

A320. Diskuse mezi lídrem zakázky a dalšími klíčovými členy týmu provádějícího zakázku a případně externími experty odborníka:

- jsou příležitostí k tomu, aby se zkušenější členové týmu včetně lídra zakázky podělili o své poznatky plynoucí ze znalosti subjektu. Sdílení informací přispívá k lepším znalostem všech členů týmu;
- umožňují členům týmu vyměňovat si informace o tom, jak a kde by mohly být informace o udržitelnosti náchylné k materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;
- pomáhají týmu při plánování a provádění zakázky.

A321. I když je odborník realizující zakázku fyzická osoba, např. samostatný odborník, zvážení záležitostí uvedených v odstavci 105 mu pomůže při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

Seznámení se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti a informacemi o udržitelnosti (viz odstavec 106)

A322. Charakteristické znaky událostí či podmínek, které by mohly vést k materiální nesprávnosti vysvětlujících a popisných informací, zahrnují složitost, úsudek, změnu, nejistotu nebo náchylnost k nesprávnosti v důsledku předpojatosti vedení nebo podvodu, což vede k náchylnosti vysvětlujících a popisných informací k materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

A323. Možné příčiny podvodů či předpojatosti vedení, kdy subjekt záměrně uvede v informacích o udržitelnosti materiální nesprávnost:

- uvedení nesprávných informací o udržitelnosti (včetně opomenutí) ve snaze vyhnout se sankcím nebo pokutám, potenciálně agresivní či příliš optimistické interní nebo externí cíle subjektu, záměrně nepřesná nebo zavádějící veřejná prohlášení nebo tvrzení subjektu týkající se jeho produktu nebo jiných korporátních záležitostí;
- vynechání záležitostí týkajících se udržitelnosti při identifikaci záležitostí, jež mají být součástí informací o udržitelnosti, resp. těch, jež mohou být nepříznivé nebo pro které je obtížné získat informace, přestože jsou tyto záležitosti pro předpokládané uživatele materiální;
- uvedení nesprávných informací o udržitelnosti kvůli tomu, aby byl subjekt příznivě posuzován s ohledem na budoucí aktivity, případně s cílem ovlivnit financování či dohody nebo jednání s dodavateli a zákazníky;
- uvedení nesprávných informací o udržitelnosti za účelem snížení závazků z uhlíkové daně nebo nadhodnocení vytvořených uhlíkových kreditů;
- záměrné zkreslování informací o udržitelnosti týkajících se výkonnostních pobídek s cílem ovlivnit na ně navázané odměňování;
- tlaky spojené se získáním určitého pověření či uznání (např. „zelená“ pečeť nebo rating) nebo se splněním určitých smluvních podmínek;
- nedostatečné vnitřní kontrolní systémy v oblasti podávání zpráv o udržitelnosti.

A324. Charakteristické znaky událostí nebo podmínek, které by mohly vést k riziku materiální nesprávnosti, se pro různé vysvětlující a popisné informace liší, například:

- rizika materiální nesprávnosti související s informacemi o odpadech generovaných vlastní činností subjektu se nemusí shodovat s riziky materiální nesprávnosti týkajícími se informací o odpadech vyprodukovaných v předcházejících nebo navazujících částech hodnotového řetězce subjektu;
- rizika materiální nesprávnosti v historických kvantitativních informacích se mohou lišit od rizik materiální nesprávnosti ve výhledových kvalitativních informacích.

A325. Měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti může být složité, případně je s ním spojena nejistota. Příkladem jsou potenciální klimatická rizika, pravděpodobnost jejich výskytu a jejich očekávané krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé dopady na subjekt a jeho dodavatelský řetězec, jejichž měření a hodnocení může být složité a může být spojeno s vysokým stupněm nejistoty. Riziko materiální nesprávnosti vysvětlujících a popisných informací může být v důsledku přirozených nejistot vyšší, případně může být obtížné rizika materiální nesprávnosti informací o udržitelnosti identifikovat a vyhodnotit.

Posouzení vhodnosti příslušných kritérií (viz odstavec 107)

A326. Rozhodnutí odborníka o vhodnosti příslušných kritérií během zakázky vychází z jeho předběžné znalosti a diskuse s příslušnou stranou (stranami) týkající se posuzování jejich vhodnosti před přijetím nebo pokračováním zakázky. Povinností odborníka je určit, zda kritéria vykazují charakteristické znaky vhodných kritérií podle odstavce 78 (viz též odstavec A199). Postupy, které odborník provádí za účelem vyhodnocení rizik, se svým charakterem a rozsahem liší od postupů, které jsou dostačující pro schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem.

A327. Jsou-li příslušná kritéria stanovena rámcem, přičemž kritéria rámce jsou v souladu s odstavcem A197 pokládána za vhodná, je dostatečné, aby odborník určil, že subjekt tato kritéria použil při přípravě informací o udržitelnosti. Za jiných okolností odborník zváží, zda posouzení kritérií provedené ve fázi přijetí zakázky a pokračování v ní je nadále vhodné pro účely jeho postupů k vyhodnocení rizik. Pokud již vhodné není, je třeba, aby vhodnost kritérií v souladu s odstavcem 107 podrobněji posoudil. K tomu může dojít například v případě, že kritéria vyvinutá subjektem jsou k dispozici až po přijetí zakázky, nebo pokud subjekt při sestavení informací o udržitelnosti použije kritéria, která se liší od očekávání, jež měl odborník před schválením, resp. pokračováním zakázky. Důvodem může být řada různých faktorů, např. že:

- kritéria, která byla původně identifikována, již nejsou pro okolnosti subjektu vhodná;
- došlo ke změnám srovnatelné odvětvové praxe;
- jsou dostupná nová či revidovaná kritéria;
- subjekt používá přesnější kritéria;
- subjekt zjistí, že kritéria rámce nejsou dostatečně konkrétní a je tak nucen si vyvinout vlastní kritéria.

A328. Určení vhodnosti příslušných kritérií spolu s posouzením vhodnosti jejich uplatnění odborníkovi pomáhá identifikovat, do jaké míry jsou vysvětlující a popisné informace náchylné vůči nesprávnosti. Při tomto procesu například může:

- identifikovat prvky příslušných kritérií, které by subjekt mohl při přípravě informací o udržitelnosti snáze nesprávně pochopit nebo uplatnit;
- identifikovat oblasti, kde má subjekt při aplikaci příslušných kritérií prostor pro vlastní úsudek a v nichž proto může vznikat riziko materiální nesprávnosti v důsledku nesprávného úsudku s ohledem na konkrétní okolnosti subjektu;
- identifikovat aspekty příslušných kritérií, které mohou být náchylnější vůči manipulaci, například v situacích, kdy subjekt smí sestavovat informace na principu „dodržuj nebo vysvětli“, za předpokladu, že pro to má přiměřený základ;
- zjistit, že subjekt nemá dostatečný proces, aby mohl identifikovat, resp. vyvinout a aplikovat příslušná kritéria, což může být s ohledem na jeho okolnosti zdrojem rizika materiální nesprávnosti týkajícího se vhodnosti či náležitého uplatnění příslušných kritérií.

A329. Kritéria rámce nemusí být sama o sobě považována za vhodná (např. mohou být neúplná nebo podléhat výkladu při používání). Z tohoto důvodu může být nutné, aby je subjekt doplnil a zajistil tak, že příslušná kritéria budou vhodná. Proces vývoje příslušných kritérií a jejich aplikace na záležitosti týkající se udržitelnosti může být složitý, vyžadovat úsudek a může být náchylný k předpojatosti. Je možné, že odborník na základě posouzení podle odstavce 107 identifikuje vysvětlující a popisné informace, které jsou náchylnější k nesprávnosti, nebo že přehodnotí vhodnost příslušných kritérií.

A330. Posouzení vhodnosti příslušných kritérií vyžaduje, aby odborník porozuměl:

- nejistotě a složitosti spojené s identifikací kritérií rámce i těch, která si subjekt sám vyvinul jako doplňková k rámci;
- kritériím pro proces používaný subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které má vykazovat;
- kritériím pro identifikaci hranic vykazování, včetně toho, zda se dané hranice liší pro jednotlivé vysvětlující a popisné informace;
- tomu, jak subjekt případně vyvíjí svá vlastní kritéria, včetně kritérií používaných k doplnění kritérií rámce;
- kontrolám nad procesem subjektu sloužícím k identifikaci, resp. vývoji a uplatňování příslušných kritérií;
- tomu, zda existují nějaká ustanovení o úlevách pro subjekt. Takové úlevy mohou souviset s povinnostmi ohledně zveřejňování informací za určité období (např. stanoví, že subjekt má povinnost uvádět informace o životním prostředí pouze během prvních tří let vykazování), případně s údaji a informacemi požadovanými k sestavení informací o udržitelnosti (např. kvůli obavám ohledně počátečních nákladů a kapacitních omezení při získávání požadovaných informací o předcházejících a navazujících částech hodnotového řetězce).

A331. Znalosti procesu identifikace nebo vývoje a uplatňování příslušných kritérií, včetně procesu, který subjekt používá k identifikaci informací o udržitelnosti, jež mají být vykazány, odborníkovi také pomohou posoudit vhodnost příslušných kritérií, mimo jiné na základě toho, zda:

- odpovídají účelu informací o udržitelnosti;
- jsou transparentní;
- zapojují předpokládané uživatele nebo jejich zástupce do zjišťování toho, jaké informační potřeby mají s ohledem na své rozhodování;
- upravují způsob jejich použití s ohledem na okolnosti subjektu, včetně výběru a uplatňování zásad vykazování v souladu s příslušnými kritérii;
- uvádějí náležité důvody pro použití daných kritérií;
- náležitě konkretizují způsob, jak by měly být záležitosti týkající se udržitelnosti měřeny nebo hodnoceny.

Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u kvalitativních informací (viz odstavec 78(c), 107)

A332. Za určitých okolností může odborník dojít k závěru, že kritéria jsou pro kvalitativní informace nevhodná. K tomu dochází například tehdy, když nevykazují všechny znaky vhodných kritérií, resp. nejsou dostatečně konkrétní, nebo když pro dané kvalitativní informace vůbec neexistují. V takovém případě má odborník možnost:

- požádat subjekt o vypracování vhodných kritérií;
- požádat subjekt, aby informace založené na použití nevhodných kritérií vůbec nevykazoval. Pokud se rozhodne tyto informace přesto vykazat, odborník je jasně označí jako „ostatní informace“, které nejsou předmětem ověřovací zakázky a postupuje podle postupů v odstavcích 171–177;

- posoudit, zda příslušné informace nemohou být zavádějící a jaký to má dopad na přijetí a pokračování zakázky;
- posoudit dopad na závěr zprávy o ověření.

Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u procesů, systémů a kontrol (viz odstavec 78(c), 107)

A333. Jsou-li předmětem ověřovací zakázky informace o udržitelnosti týkající se procesů, systémů a kontrol, odborník posuzuje, zda kritéria postihují následující:

- (a) pokud se závěr zprávy o ověření vztahuje k popisu procesu, systémů nebo kontrol subjektu:
 - (i) cíle v oblasti kontroly a kontroly navržené za účelem jejich dosažení;
 - (ii) postupy a záznamy, jak počítačové tak manuální, jejichž prostřednictvím jsou záležitosti týkající se udržitelnosti a významné události a podmínky relevantní pro informace o udržitelnosti zaznamenány, zpracovány, popřípadě opraveny a převedeny do vykazovaných informací o udržitelnosti;
- (b) pokud se závěr zprávy o ověření vztahuje k vhodnosti návrhu procesů, systémů nebo kontrol:
 - (i) identifikaci rizik, která ohrožují dosažení cílů kontrol uvedených v popisu procesů, systémů nebo kontrol; a
 - (ii) to, zda by kontroly identifikované v tomto popisu, pokud by fungovaly tak, jak je popsáno, poskytovaly přiměřenou jistotu o dosažení cílů kontrol;
- (c) pokud se závěr zprávy o ověření vztahuje k provozní účinnosti procesů, systémů nebo kontrol, to, zda byly tyto kontroly v průběhu daného období konzistentně používány tak, jak byly navrženy.

Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u výkonnosti (viz odstavec 78(c), 107)

A334. Při posuzování, zda kritéria sloužící k hodnocení výkonnosti subjektu jsou vhodná, odborník zvažuje, zda tato kritéria postihují:

- (a) měřítko nebo referenční hodnoty použité ke stanovení cílových hodnot, klíčových ukazatelů výkonnosti, závazků nebo jiných cílů, vůči nimž má být výkonnost měřena; a
- (b) metody měření nebo hodnocení výkonnosti subjektu.

Specifické aspekty týkající se určení vhodnosti kritérií u výhledových informací o udržitelnosti (viz odstavec 78(c), 107)

A335. Při posuzování, zda kritéria, která mají být použita při sestavování výhledových informací subjektu, jsou vhodná, odborník zvažuje, zda tato kritéria postihují:

- (a) základ předpokladů, které mají být přijaty, spolu s charakterem, zdroji a rozsahem přirozené nejistoty spojené s těmito předpoklady; a
- (b) metody měření nebo hodnocení, jež mají být použity pro výhledové informace o udržitelnosti sestavované na základě předpokladů uvedených v bodě (a).

Relevantnost kritérií (viz odstavec 78(c)(i), 107)

A336. Při posuzování relevantnosti kritérií odborník zvažuje, zda:

- (a) informace o udržitelnosti sestavené v souladu s danými kritérii pomáhají předpokládaným uživatelům při rozhodování;
- (b) je subjekt nebo externí strana vyvinula se zaměřením na identifikaci či posouzení toho, zda informace o udržitelnosti pomáhají předpokládaným uživatelům při rozhodování, včetně obecných typů rozhodnutí, která budou podle očekávání s ohledem na účel informací o udržitelnosti přijímat;
- (c) pokrývají přirozenou úroveň nejistoty měření nebo hodnocení při použití v podmínkách dané zakázky, včetně toho, zda informace o udržitelnosti vykazující vysokou přirozenou nejistotu měření či hodnocení jsou doplněny vysvětlujícími a popisnými informacemi, z nichž jasně vyplývá charakter a rozsah této nejistoty;
- (d) stanovují úroveň desagregace nebo agregace informací nebo obsahují zásady týkající se určení její vhodné úrovně s ohledem na konkrétní okolnosti;
- (e) jsou konzistentní s kritérii, která jsou obecně uznávaná jako vhodná v ekonomickém odvětví nebo v sektoru, v němž subjekt působí, popřípadě zda existují opodstatněné důvody taková kritéria nepoužívat (např. pokud subjekt vyvine relevantnější kritéria);
- (f) umožňují neuvedení vysvětlujících a popisných informací o udržitelnosti pouze za okolností, kdy je to vhodné. Subjekt může mít na základě kritérií například možnost vyloučit určité informace, pokud:
 - (i) jeho procesy podávání zpráv ještě nejsou plně vyspělé a dané vysvětlující a popisné informace tak nejsou úplné či dostupné, přičemž podle kritérií má povinnost tuto skutečnost i důvody vynechání informací uvést;
 - (ii) tyto vysvětlující a popisné informace nejsou pro jeho okolnosti relevantní;
 - (iii) jejich zveřejnění brání právní omezení;
 - (iv) ve zcela výjimečných případech jsou informace o udržitelnosti důvěrné, nebo lze reálně očekávat, že by nepříznivé důsledky jejich zveřejnění převážily nad přínosy z hlediska veřejného zájmu, například u informací, které by mohly ohrozit vyšetřování ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání.
- (g) jsou specifická pro dané tematické oblasti a jejich aspekty tak, aby informace sestavené v souladu s těmito kritérii pomáhaly předpokládaným uživatelům při rozhodování, tj. mimo jiné zda kritéria:
 - (i) pro procesy, systémy nebo kontroly zahrnují například cíle kontrol, jež umožní posoudit vhodnost návrhu daných procesů, systémů nebo kontrol (viz také odstavec A333);
 - (ii) pro výkonnost zahrnují cílové hodnoty, klíčové ukazatele výkonnosti, závazky nebo cíle, vůči nimž je výkonnost měřena, včetně metod jejího měření či hodnocení (viz také odstavec A334);
 - (iii) pro výhledové informace zahrnují východiska pro posouzení přiměřenosti výchozích předpokladů a z nich vycházejících metod sestavení výhledových informací (viz také odstavec A335); nebo
 - (iv) pro historické informace zahrnují metody měření nebo hodnocení činností subjektu ve spojitosti s historickými informacemi.

Posouzení relevantnosti kritérií, pokud se uplatňuje finanční materialita nebo materialita dopadů (viz odstavec 99, 107)

A337. Relevantní kritéria, která pomáhají předpokládaným uživatelům při rozhodování, se zabývají:

- (a) buď jednou z následujících možností:
 - (i) materiálními dopady záležitostí týkajících se environmentální a sociální oblasti a oblasti správy a řízení na strategii, obchodní model a výkonnost subjektu, což se označuje jako „finanční materialita“; nebo
 - (ii) materiálními dopady činností, produktů a služeb subjektu na životní prostředí, společnost či ekonomiku, což lze označit výrazem „materialita dopadů“; nebo
- (b) finanční materialitou i materialitou dopadů, tedy „dvojí materialitou“ podle příslušných kritérií.

Úplnost kritérií (viz odstavec 78(c)(ii), 107)

A338. Při posuzování úplnosti kritérií, včetně kritérií vyvinutých subjektem k doplnění použitých kritérií rámce, odborník zvažuje, zda se zabývají:

- tematickými oblastmi nebo jejich aspekty, u nichž lze reálně předpokládat, že ovlivní rozhodnutí předpokládaných uživatelů, nebo které nelze tak snadno měřit nebo hodnotit jako jiné tematické oblasti či jejich aspekty;
- východisky pro významné úsudky při sestavování informací o udržitelnosti;
- zdroji významných přirozených nejistot při uplatňování kritérií;
- hranicemi vykazování.

Spolehlivost kritérií (viz odstavec 78(c)(iii), 107)

A339. Při posuzování spolehlivosti kritérií odborník zvažuje:

- zda lze měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti provést s nezbytnou mírou přesnosti, aby bylo s ohledem na okolnosti zakázky relevantní;
- zda vycházejí z jednoznačných definic;
- zda, jestliže je za podobných okolností použijí různé strany, umožňují přiměřeně konzistentní měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti;
- zdroje kritérií a proces použitý k jejich vytvoření.

Neutralita kritérií (viz odstavec 78(c)(iv), 107)

A340. Při posuzování neutrality kritérií odborník zvažuje, zda:

- vyžadují vyvážené uvedení příznivých i nepříznivých informací a neskýtají prostor pro předpojatost vedení tím, že vylučují některé tematické oblasti nebo jejich aspekty pouze na základě toho, že by mohly o subjektu podávat nepříznivý obraz;
- v důsledku jejich uplatnění nebudou informace o udržitelnosti pro předpokládané uživatele při interpretaci zavádějící;
- jsou konzistentní mezi jednotlivými obdobími, pokud pro změnu neexistují rozumné důvody;
- řeší způsob, jakým jsou informace vykázané nebo vysvětleny a popsány, aby omezila příležitost pro předpojatost vedení;

- jsou vyvinuta subjektem (např. mohou být náchylná k předpojatosti vedení).

A341. Nejsou-li kritéria konzistentní s předchozími obdobími, odborník posuzuje, zda:

- subjekt má ke změně rozumné důvody. Může například vyvíjet a zlepšovat svůj proces sestavování informací o udržitelnosti, přičemž kritéria, která sám vyvinul, změnil tak, aby odrážela vhodnější nebo modernější přístupy, údaje či metody;
- důvody změn jsou v informacích o udržitelnosti dostatečně vysvětleny a popsány;
- se liší od těch, která se běžně používají v odvětví nebo sektoru, v němž subjekt působí, jelikož to může svědčit o předpojatosti vedení;
- jejich změna vede k tomu, že informace jsou vždy pozitivní (např. vedení mění kritéria každoročně tak, aby výsledek vypadal příznivěji).

Srozumitelnost kritérií (viz odstavec 78(c)(v), 107)

A342. Při posuzování srozumitelnosti kritérií odborník zvažuje, zda:

- jsou jasná a jednoznačná;
- předpokládaným uživatelům umožní snadno identifikovat hlavní body informací u udržitelnosti a dovodit, zda mají vliv na jejich rozhodování;
- jejich uplatnění nevede k prezentaci, která zastírá relevantní informace;
- povedou k jasné prezentaci informací o udržitelnosti způsobem, který účinně shrnuje smysl vykazovaných informací a akcentuje je;
- vedou k tomu, že informace o udržitelnosti jsou koherentní, srozumitelné, jasné a logické;
- vedou k tomu, že informace o udržitelnosti jsou snadno dohledatelné, přičemž informace může být obtížné nalézt například tehdy, jsou-li rozptýleny napříč různými zprávami, webovými stránkami nebo pokud jsou zahrnuty formou odkazu;
- vedou k tomu, že informace o udržitelnosti jsou náležitě vyvážené z hlediska stručnosti (nezbytné pro pochopení) a relevantnosti;
- vedou k logickému vymezení a srovnatelnosti časových období, ať už se jedná o:
 - určité datum (např. v případě popisu nebo implementace procesu, který nepokrývá celé období);
 - období, která již skončila (např. v případě historických informací);
 - období, která skončí v budoucnu (např. v případě strategie, záměrů či závazků).

Seznámení se zásadami vykazování subjektu (viz odstavce 108–109)

A343. Zásady vykazování zahrnují východiska, konvence, pravidla a postupy, jež subjekt používá při sestavování a prezentaci informací o udržitelnosti. Samy o sobě nepředstavují kritéria, ale napomáhají subjektu příslušná kritéria dodržovat. Kritéria musí zahrnovat dostatečné principy, které subjektu umožní zvolit si a uplatňovat zásady vykazování, jež jsou konzistentní se základními koncepty obsaženými v požadavcích kritérií, a které naplňují jejich cíle, jak je uvedeno v odstavci A2. Jestliže stávající kritéria z hlediska subjektu dostatečné principy pro volbu a uplatňování zásad vykazování neposkytují, může být nutné identifikovat kritéria z jiného rámce, případně vyvinout kritéria specifická pro subjekt. Záležitosti, které odborník posuzuje při seznamování s tím, jak subjekt zásady vykazování volí a uplatňuje, včetně případných změn a jejich důvodů, zahrnují mimo jiné:

- zásady vykazování používané podobnými subjekty, například ve stejném odvětví nebo jurisdikci;
- postupy, které subjekt používá k rozpoznání, měření, prezentaci a zveřejňování významných informací o udržitelnosti, případně k řešení neobvyklých či výjimečných okolností;
- dopad významných zásad v kontroverzních nebo nových oblastech, v nichž chybí závazné postupy nebo obecný konsensus;
- změny prostředí, například změny příslušných kritérií, právních předpisů nebo akceptovaného výkladu kritérií vyžadující změnu zásad vykazování subjektu;
- kritéria a právní předpisy, které jsou pro subjekt nové, a kdy a jak subjekt tyto požadavky uplatní, resp. zajistí jejich dodržování.

A344. Příklad níže ilustruje, jak subjekt na základě kritérií rámce vybírá a uplatňuje zásady vykazování:

- Rámec pro podávání zpráv o udržitelnosti vyžaduje, aby těžební společnost ve vykazovaných informacích o udržitelnosti týkajících se hutnictví a těžebního průmyslu uvedla konkrétní vysvětlující a popisné informace o rizicích a příležitostech souvisejících s lidskými právy a právy původních obyvatel.
- S ohledem na zajištění souladu s kritérii subjekt také vybírá a uplatňuje zásady vykazování, včetně metod, jakými popíše své procesy zapojení a postupy náležité péče ve vztahu k lidským právům a právům původních obyvatel v konfliktních oblastech, aby zmírnil související rizika.

Seznámení se subjektem a jeho prostředím

Seznámení s činností subjektu, jeho právní a organizační strukturou, vlastnictvím, správou a řízením a obchodním modelem (viz odstavec 110(a))

A345. K určení charakteristických znaků subjektu a jeho prostředí, které jsou relevantní pro informace o udržitelnosti a je proto nutné se s nimi seznámit, uplatní odborník svůj odborný úsudek. Primárně posuzuje, zda jsou získané znalosti dostatečné pro splnění cílů týkajících se postupů vyhodnocení rizik. Je-li předmět ověřovací zakázky omezen na určité informace o udržitelnosti (např. dílčí ukazatele), může seznámení se subjektem a jeho prostředím od odborníka vyžadovat méně úsilí. Pokud se však zakázka týká více tematických oblastí nebo jejich aspektů, může být nezbytné, aby získal širší znalosti. Obdobně hloubka porozumění činnosti subjektu a jeho prostředí vyžadovaná u zakázky poskytující omezenou jistotu bývá menší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

A346. Seznámení odborníka se subjektem a jeho prostředím zahrnuje:

- (a) porozumění charakteru subjektu a jeho podnikatelských rizik souvisejících s udržitelností, včetně:
 - (i) charakteru činností zahrnutých do hranic vykazování, včetně:
 - a. toho, zda činnosti nebo operace spadající do hranic vykazování jsou z hlediska subjektu interní či externí;
 - b. podílu jednotlivých činností nebo operací na informacích o udržitelnosti, včetně subjektů nebo operací v hodnotovém řetězci, jsou-li pro informace o udržitelnosti materiální; a

- c. nejistoty spojené s množstvími vykázanými v informacích o udržitelnosti;
- (ii) změn oproti předchozímu období v charakteru subjektu, jeho podnikatelských rizicích nebo hranicích vykazování, včetně toho, zda došlo k fúzím, akvizicím, prodejům nebo outsourcingu funkcí;
- (iii) frekvence a charakteru přerušení provozu;
- (b) porozumění vyspělosti procesů a kontrol týkajících se informací o udržitelnosti a tomu, do jaké míry využívají informační technologie (IT).

Seznámení s hranicemi vykazování (viz odstavec 110(b))

A347. Seznámení s hranicemi vykazování může vyžadovat analýzu složitých organizačních struktur (např. v případě několika provozních jednotek v různých jurisdikcích), smluvních vztahů a činností v rámci hodnotového řetězce subjektu. Vliv na hranice vykazování může mít i způsob, jakým jsou organizovány provozní činnosti. Například provozovna může být vlastněna jednou stranou, provozována jinou stranou a může zpracovávat materiály pouze pro třetí stranu, avšak činnosti všech tří subjektů týkající se udržitelnosti mohou spadat do hranic vykazování. Znalost činností spadajících do hranic vykazování pomáhá odborníkovi:

- zjistit, zda jsou vysvětlující a popisné informace ovlivněny v důsledku složitosti, úsudku, změny, nejistoty nebo náchylnosti k nesprávnosti způsobené předpojatostí vedení nebo podvodem;
- identifikovat vysvětlující a popisné informace, u nichž může být nezbytné využít práci jiných osob k získání dostatečných a vhodných důkazních informací;
- určit členy týmu provádějícího zakázku a další strany, s nimiž lídr zakázky projednává náchylnost vysvětlujících a popisných informací k materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou;
- posoudit nebo stanovit vhodnou materialitu pro příslušné vysvětlující a popisné informace;
- určit charakter, načasování a rozsah dalších postupů;
- identifikovat vysvětlující a popisné informace, u kterých může být obtížné získat dostatečné a vhodné důkazní informace, a následně i důsledky pro zprávu o ověření.

Seznámení s cíli, záměry nebo strategickými cíli (viz odstavec 110(c))

A348. Seznámení s cíli, záměry nebo strategickými cíli souvisejícími se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti a s opatřeními používanými k posouzení výkonnosti subjektu může odborníkovi pomoci identifikovat stimuly a tlaky, které zvyšují náchylnost informací o udržitelnosti vůči předpojatosti vedení nebo výskytu podvodu.

Seznámení s rámcem právních předpisů (viz odstavec 111)

A349. Dopad právních předpisů na informace o udržitelnosti se bude lišit. Právní předpisy, kterým subjekt podléhá, představují rámec právních předpisů. Ustanovení některých právních předpisů má na informace o udržitelnosti přímý dopad, pokud stanoví kritéria, která mají být použita, případně konkrétní vysvětlující a popisné informace, jež musí být do informací o udržitelnosti příslušného subjektu povinně zahrnuty.

A350. Ostatní právní předpisy nemusí mít přímý dopad na stanovení vysvětlujících a popisných informací uvedených v informacích o udržitelnosti, ale jejich dodržování může být zásadní pro provozní aspekty podnikání. Nesoulad s právními předpisy, které mají podstatný dopad na činnost subjektu, může mít důsledky z hlediska jeho vysvětlujících a popisných informací.

A351. Aby odborník porozuměl rámci právních předpisů a skutečnosti, jak jej subjekt dodržuje, má mimo jiné možnost:

- použít stávající znalost odvětví subjektu, regulatorních a jiných externích faktorů;
- aktualizovat si znalost těch právních předpisů, z nichž se vychází při stanovení kritérií, rámců, standardů nebo směrnic;
- dotázat se vedení, u kterých jiných právních předpisů lze předpokládat, že mohou mít podstatný dopad na činnost subjektu;
- dotázat se vedení na pravidla a postupy subjektu týkající se dodržování souladu s právními předpisy.

Dotazování příslušných stran a diskuse s nimi (viz odstavec 112)

A352. Dotazování příslušných stran a případně dalších osob v rámci subjektu může odborníkovi při provádění postupů vyhodnocení rizik poskytnout různé pohledy.

Příklady:

- Dotazy, jež odborník klade osobám pověřeným správou a řízením, mu pomáhají pochopit rozsah dohledu, který tyto osoby vykonávají nad sestavováním informací o udržitelnosti.
- Dotazy, jež odborník klade vedení, mu pomáhají posoudit vhodnost výběru příslušných kritérií a jejich uplatňování.
- Dotazy, jež auditor klade internímu (podnikovému) právnímu poradci, mu poskytují informace o takových záležitostech, jako jsou soudní spory, dodržování právních předpisů, podvody nebo podezření na podvod s dopadem na informace o udržitelnosti.
- Dotazy, jež auditor klade pracovníkům oddělení řízení rizik (nebo pracovníkům zastávajícím tuto roli), mu poskytují informace o provozních a regulačních rizicích s potenciálním dopadem na informace o udržitelnosti.
- Dotazy, jež auditor klade pracovníkům IT, mu poskytují informace o změnách systémů, selhání systémů nebo kontrol či o jiných rizicích souvisejících s IT.

A353. Má-li subjekt interní audit, lze dotazováním příslušných pracovníků tohoto oddělení získat informace, které odborníkovi pomohou při seznámení se subjektem, jeho prostředím a jeho vnitřním kontrolním systémem pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti.

Seznámení se složkami vnitřního kontrolního systému subjektu (viz odstavce 113L, 113R)

A354. Seznámení se složkami vnitřního kontrolního systému subjektu relevantními pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavování informací o udržitelnosti pomáhá odborníkovi při identifikaci typů nesprávností, které se mohou vyskytnout, a faktorů, které ovlivňují výskyt rizik materiální nesprávnosti ve vysvětlujících a popisných informacích.

A355. Míra formálnosti vnitřního kontrolního systému subjektu, včetně kontrolního prostředí, procesu vyhodnocování rizik a procesu monitorování vnitřního kontrolního systému, bude u různých subjektů různá a bude záviset na jejich velikosti a složitosti a na charakteru a složitosti záležitostí týkajících se udržitelnosti a příslušných kritérií.

A356. Charakter a rozsah porozumění odborníka složkám vnitřního kontrolního systému subjektu se bude lišit v závislosti na složitosti ověřovací zakázky a na charakteru a složitosti záležitostí týkajících se udržitelnosti. Čím je subjekt a záležitosti týkající se udržitelnosti složitější, tím rozsáhlejší postupy budou pro získání porozumění potřeba. Odborník může například provést

test průběhu procesu/transakce, aby si potvrdil odpovědi na dotazy položené pracovníkům subjektu. Test průběhu procesu/transakce sestává z výběru událostí či podmínek a jejich sledování prostřednictvím příslušného procesu v informačním systému.

A357L. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu odborník k určení rozsahu, v jakém je nezbytné porozumět složkám vnitřního kontrolního systému, aby bylo možné identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, na úrovni vysvětlujících a popisných informací, uplatní odborný úsudek. Často nebude nutné získat podrobné znalosti, přičemž postupy k jejich získání mohou být méně rozsáhlé a odlišného charakteru než ty, které jsou vyžadovány v zakázce poskytující přiměřenou jistotu. Například k získání dostatečných znalostí o informačním systému tak odborník u zakázky poskytující omezenou jistotu provede dotazování, zatímco u zakázky poskytující přiměřenou jistotu může být nutné provést test průběhu procesu/transakce.

A358. V některých případech souvisejí záležitosti týkající se udržitelnosti s kontrolami (tj. kontroly jsou aspekty tematických oblastí). Informace o udržitelnosti mohou například popisovat návrh, zavedení nebo účinnost kontrol v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Odstavec 106 vyžaduje, aby se odborník seznámil se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti (v tomto případě s kontrolami v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci). Za těchto okolností má odborník v souladu s odstavci 113L a 113R povinnost seznámit se s vnitřním kontrolním systémem subjektu souvisejícím s procesy používanými při návrhu, zavedení a provádění kontrol v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, včetně procesů sestavování informací o těchto kontrolách.

A359. Při seznamování s relevantními složkami vnitřního kontrolního systému subjektu mohou vzniknout pochybnosti, zda je odborník schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých by mohl založit závěr zprávy o ověření, nebo které naznačí nutnost od ověřovací zakázky odstoupit, pokud mu to příslušné právní předpisy dovolují. Například:

- Pochybnosti o integritě osob sestavujících informace o udržitelnosti mohou být natolik silné, že odborník dospěje k závěru, že zakázku není možné provést.
- Odborník vzhledem k pochybnostem o odborné způsobilosti vedení a o stavu a spolehlivosti záznamů subjektu dojde k závěru, že je nepravděpodobné, že budou k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž by mohl založit nemodifikovaný závěr o informacích o udržitelnosti.

Kontrolní prostředí (viz odstavce 114L, 114R)

A360. Při identifikaci rizik materiální nesprávnosti mohou odborníkovi pomoci poznatky o kontrolním prostředí, např. jak subjekt prokazuje, že jedná v souladu se svým závazkem prosazovat integritu a etické hodnoty. Nedostatky v kontrolním prostředí mohou mimo jiné vést k riziku materiální nesprávnosti ve vysvětlujících a popisných informacích v informacích o udržitelnosti jako celku.

A361R. Na základě vyhodnocení kontrolního prostředí může odborník odhalit potenciální problémy týkající se ostatních složek vnitřního kontrolního systému subjektu, jelikož kontrolní prostředí tvoří základ těchto ostatních složek. Provedené vyhodnocení mu také může pomoci identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti.

A362. Seznámení odborníka s kontrolním prostředím zahrnuje porozumění kontrolám, procesům a mechanismům zajišťujícím:

- jakým způsobem vedení vykonává své povinnosti v oblasti dohledu, tedy například jakou firemní kulturu v subjektu vytváří a jak prosazuje integritu a etické hodnoty;
- nezávislost osob pověřených správou a řízením a jejich dohled nad vnitřním kontrolním

systémem subjektu v těch případech, kdy tyto osoby nejsou součástí vedení;

- přidělování pravomocí a odpovědností v rámci subjektu;
- jakým způsobem subjekt zajišťuje nábor, rozvoj a udržení kvalifikovaných pracovníků;
- jakým způsobem subjekt vyžaduje od svých zaměstnanců dodržování jejich povinností při plnění cílů vnitřního kontrolního systému.

Odstupňování požadavků

A363. U méně složitých účetních jednotek (LCE) nemusí být informace týkající se kontrolního prostředí k dispozici v písemné podobě, zvláště když komunikace mezi vedením účetní jednotky a ostatními zaměstnanci probíhá neformálně. Přesto mohou být tyto informace za daných okolností relevantní a spolehlivé. Odborník může například pozorováním zjišťovat minulé i současné postupy účetní jednotky a to, jak spolupracuje se zainteresovanými subjekty. Taková pozorování mohou přispět k jeho porozumění složkám vnitřního kontrolního systému subjektu, přestože formální dokumentace pravidel nebyla vyhotovena.

Proces vyhodnocování rizik v účetní jednotce (viz odstavce 115L, 115R)

A364. Seznámení s výsledky procesu vyhodnocování rizik v subjektu může odborníkovi pomoci:

- (a) identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti ve vysvětlujících a popisných informacích; a
- (b) získat znalosti o záležitostech týkajících se udržitelnosti a dalších okolnostech zakázky.

A365R. Odborník posuzuje, zda proces, který subjekt používá k vyhodnocování rizik, je za daných okolností vhodný, aby se seznámil s oblastmi, v nichž subjekt identifikoval potenciální rizika, a s jeho reakcí na ně. Posouzení toho, jak subjekt identifikuje rizika a jak je vyhodnocuje a ošetřuje, odborníkovi pomáhá zjistit, zda subjekt s ohledem na svůj charakter a složitost identifikoval, vyhodnotil a ošetřil rizika, která mu hrozí.

A366. V některých případech má subjekt v souladu s kritérii povinnost identifikovat a poskytnout informace o rizicích a příležitostech souvisejících s udržitelností, případně o procesech, kterými jsou taková rizika a příležitosti identifikovány, vyhodnocovány a řízeny. Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti souvisejících s tím, zda subjekt příslušná kritéria náležitě uplatňuje, může proto odborníkovi pomoci seznámení s výsledky procesu vyhodnocení rizik subjektem. Například zjistí-li v tomto procesu potenciální nedostatky, může dospět k závěru, že existuje zvýšené riziko, že záležitosti týkající se udržitelnosti, které mají být v souladu s příslušnými kritérii vykázané, subjekt neidentifikoval a prezentace nebo popis těchto záležitostí v informacích o udržitelnosti proto mohou být neúplné.

A367R. Ne všechna rizika, která subjekt identifikoval, jsou současně riziky materiální nesprávnosti. Když se odborník seznamuje s tím, jak vedení a osoby pověřené správou a řízením identifikovaly rizika relevantní pro sestavení informací o udržitelnosti a jaká opatření přijaly, aby tato rizika ošetřily, měl by zvážit, zda vedení a případně osoby pověřené správou a řízením:

- (a) stanovily cíle subjektu natolik přesně a jasně, aby bylo možné identifikovat a vyhodnotit rizika ohrožující tyto cíle;
- (b) identifikovaly rizika ohrožující plnění stanovených cílů a provedly jejich analýzu, aby bylo možné určit, jak budou tato rizika řízena; a
- (c) zohlednily při posuzování rizik ohrožujících plnění stanovených cílů možnost výskytu podvodu.

A368. Jestliže odborník identifikuje rizika, která subjekt nezjistil, a tato rizika jsou takového charakteru, že je podle jeho názoru měl proces vyhodnocování rizik v rámci subjektu odhalit, může to naznačovat, že proces vyhodnocování rizik uplatňovaný subjektem není za daných okolností vhodný.

Proces, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému (viz odstavce 116L, 116R)

A369. Seznámení s výsledky procesu, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému, může odborníkovi pomoci:

- (a) identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti ve vysvětlujících a popisných informacích;
- (b) získat znalosti o záležitostech týkajících se udržitelnosti a dalších okolnostech zakázky; a
- (c) rozhodnout o tom, zda získat důkazní informace z testování kontrol.

A370. Z poznatků o výsledcích procesu, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému, může odborník získat informace týkající se nedostatků v kontrolách. Absence výsledků tohoto procesu však nutně neznamená, že jsou kontroly provozně účinné. Může naznačovat, že proces monitorování vnitřního kontrolního systému není efektivní.

A371R. Seznámení odborníka s procesem monitorování vnitřního kontrolního systému subjektu relevantního pro sestavení informací o udržitelnosti zahrnuje:

- (a) seznámení s aspekty tohoto procesu, které zajišťují:
 - (i) průběžné a samostatné vyhodnocování monitoringu provozní účinnosti kontrol a identifikaci a nápravu zjištěných nedostatků v kontrolním prostředí; a
 - (ii) funkci interního auditu, pokud je v subjektu zřízena, včetně jejího charakteru, odpovědností a činností; a
- (b) seznámení se zdroji informací, které subjekt používá v procesu monitorování vnitřního kontrolního systému, a s důvody, proč vedení tyto informace považuje za dostatečně spolehlivé pro daný účel.

A372R. Vyhodnocení procesu, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému, odborníkovi pomáhá při seznamování s ostatními složkami vnitřního kontrolního systému subjektu. Provedené vyhodnocení mu také může pomoci identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích.

A373R. K relevantním záležitostem, jimž odborník obvykle věnuje pozornost při seznamování s procesem, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému, patří:

- (a) návrh monitorovacích činností, např. zda se jedná o monitoring pravidelný či průběžný;
- (b) provádění a frekvence monitorovacích činností;
- (c) zda jsou výsledky monitorovacích činností bez zbytečného odkladu vyhodnocovány, aby bylo možné určit, zda jsou kontroly účinné;
- (d) zda jsou zjištěné nedostatky řešeny vhodnými nápravnými opatřeními, mimo jiné, zda jsou o nedostacích bez zbytečného odkladu informovány osoby zodpovědné za realizaci nápravných opatření.

A374R. Odborník může rovněž věnovat pozornost tomu, jak je v rámci procesu, který subjekt používá k monitorování vnitřního kontrolního systému, vyřešen monitoring kontrol zpracování informací, které využívají IT. Jedná se mimo jiné o následující kontroly:

- (a) kontroly monitorující složitá IT prostředí, které:

- (i) vyhodnocují průběžnou účinnost návrhu kontrol zpracování informací a v případě potřeby je modifikují tak, aby odrážely změny podmínek; nebo
- (ii) vyhodnocují provozní účinnost kontrol zpracování informací;
- (b) kontroly monitorující oprávnění udělená v automatizovaných kontrolách zpracování informací, která zajišťují oddělení pravomocí;
- (c) kontroly monitorující, jak jsou identifikovány a řešeny chyby a nedostatky v kontrolním prostředí týkající se automatizace výkaznictví v oblasti udržitelnosti.

Odstupňování požadavků

A375R. V méně složitých účetních jednotkách (LCE), především v těch, v jejichž čele stojí vlastník-manažer, se odborník při seznamování s procesem monitorování vnitřního kontrolního systému často zaměřuje na to, jakým způsobem se vedení nebo vlastník-manažer přímo podílí na provozu účetní jednotky, protože jiný monitorovací proces zde nemusí být nastaven.

A376R. V případě účetních jednotek, které nemají zaveden formální postup, se odborník při seznamování s procesem monitorování vnitřního kontrolního systému může zaměřit na pravidelné kontroly informací, jejichž cílem je přispívat k předcházení a odhalování nesprávností.

Informační systém a komunikace (viz odstavce 117–118)

A377. Při určování, které aspekty informačního systému jsou relevantní pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti, odborník uplatňuje odborný úsudek, případně ohledně těchto aspektů provede dotazování u příslušných stran a provede jiné postupy, pokud je to nezbytné.

A378. Odborník se při seznamování s informačním systémem seznamuje s činnostmi, které subjekt používá ke zpracování informací, s číselnými údaji, informacemi a zdroji používanými pro tyto činnosti a s pravidly a postupy, které pro informace o udržitelnosti definují:

- (a) jak jsou data a informace, včetně kvalitativních informací, zachycovány, zaznamenávány, zpracovávány, kontrolovány, opravovány a prezentovány, včetně toho, zda a jak případně subjekt centralizuje činnosti relevantní pro podávání zpráv o udržitelnosti. Tyto pravidla a postupy mohou zahrnovat i interní verifikace, v jejichž rámci osoba provádějící kontrolu kontroluje správnost a úplnost a podepisuje, že kontrola proběhla;
- (b) podpůrné záznamy a další relevantní informace o záležitostech týkajících se udržitelnosti vztahující se k tokům informací v informačním systému; a
- (c) procesy používané k sestavení informací o udržitelnosti, včetně použitého procesu agregace a případných agregačních úprav.

A379. Odborník se může seznamovat s informačním systémem subjektu různým způsobem, včetně:

- (a) dotazování příslušných pracovníků ohledně postupů, které subjekt používá ke generování, zaznamenávání, zpracování a vykazování událostí a podmínek souvisejících s tematickými oblastmi a aspekty tematických oblastí;
- (b) inspekce interních směrnic, jež upravují pravidla a procesy, či jiné dokumentace týkající se informačního systému subjektu;
- (c) pozorování pracovníků subjektu při naplňování pravidel a postupů; nebo
- (d) sledování vybraných událostí nebo podmínek celým příslušným procesem v informačním systému (tj. provedením testu průběhu procesu/transakce).

A380. V rámci informačního systému a komunikace subjektu se ke shromažďování či zpracování údajů a jiných informací obvykle využívají informační technologie (IT). Subjekty používají jak složité IT aplikace, tak jednoduché tabulkové procesory nebo papírové záznamy, případně tyto přístupy kombinují. Informační systém zahrnuje IT prostředí, IT aplikace a další aspekty IT prostředí, které jsou relevantní pro tok a zpracování informací v informačním systému. Fakt, že subjekt používá IT aplikace nebo jiné aspekty IT prostředí, může vést ke vzniku rizik vyplývajících z používání IT. Například změny v toku informací v informačním systému mohou být důsledkem programových změn IT aplikací nebo přímých změn údajů v databázích, v nichž se tyto informace zpracovávají nebo ukládají.

Odstupňování požadavků

A381. Informační systém a způsob komunikace v menších nebo méně složitých účetních jednotkách (LCE) bývá méně sofistikovaný a většinou zahrnuje méně složité IT prostředí než ve větších a složitějších účetních jednotkách. Méně složité účetní jednotky, jejichž vedení se přímo účastní jejich činnosti, obvykle nepotřebují rozsáhlé popisy postupů, složité záznamy ani psaná pravidla. Seznámení s relevantními aspekty jejich informačního systému může proto vyžadovat menší úsilí a může vycházet ve větší míře z dotazování než z pozorování či inspekce dokumentace. Avšak potřeba seznámit se s informačním systémem účetní jednotky je i u těchto účetních jednotek důležitá, protože odborník z těchto poznatků vychází při navrhování dalších postupů a v některých případech mu tyto poznatky pomáhají identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti.

Seznámení s procesem používaným subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které má vykazovat (viz odstavec 117(a))

A382. Odborník posuzuje, zda proces, který subjekt používá k identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti, zahrnuje:

- (a) identifikaci či zapojení předpokládaných uživatelů nebo zainteresovaných subjektů, které tito uživatelé zastupují, s cílem určit jejich informační potřeby;
- (b) výběr nebo stanovení vhodných kritérií, z nichž subjekt vychází při identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázané, a to ještě před posouzením materiality;
- (c) náležité uplatnění kritérií k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázané, včetně identifikace tematických oblastí, aspektů tematických oblastí a hranic vykazování;
a
- (d) filtrování informací o udržitelnosti za účelem výběru materiálních informací, které mají být vykázané.

A383. Zvolené tematické oblasti nebo aspekty tematických oblastí mohou být neúplné, případně mohou obsahovat informace o udržitelnosti, jež nejsou relevantní či zastírají materiální informace o udržitelnosti, pokud subjekt nemá vhodný proces k identifikaci informací o udržitelnosti, jež mají být vykázané. Vzhledem k tomu, že součástí tohoto procesu subjektu je úsudek vedení, existuje při identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti riziko předpojatosti vedení. Riziko výskytu materiální nesprávnosti klesá úměrně tomu, čím podrobněji rámec pro podávání zpráv nebo právní předpisy specifikují informace, jež mají být vykázané, jelikož tím zmenšují prostor pro předpojatost vedení.

A384. Rozsah úsilí, jaké odborník vynaloží, aby se seznámil s procesem používaným subjektem k identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti, závisí na charakteru a okolnostech dané zakázky. U některých zakázek jsou informace, které mají být vykázané, specifikovány rámcem pro podávání zpráv nebo právními předpisy. Za těchto okolností mohou být postupy odborníka omezeny na identifikaci příslušných požadavků a posouzení, zda jsou vyžadované informace ve

vykazovaných informacích o udržitelnosti zahrnutý. V případě jiných zakázek rámec ani kritéria vyvinutá subjektem tyto informace specifikovat nemusí, případně specifikují pouze jejich část, přičemž stanoví proces, který má subjekt při identifikaci informací o udržitelnosti či doplňujících informací o udržitelnosti, jež mají být vykázaný, povinnost dodržet. Případně může být nutné, aby si subjekt pro tento proces stanovil vlastní kritéria. Uplatňovaný proces bude v takovém případě pravděpodobně složitější, což bude mít dopad na charakter a rozsah postupů prováděných odborníkem.

Seznámení se způsobem zaznamenávání, zpracování, oprav a začleňování informací z externích zdrojů (viz odstavec 117(b))

A385. Při seznamování se způsobem, jakým jsou informace z externích zdrojů zaznamenávány, zpracovávány, popřípadě opravovány a začleňovány do informací o udržitelnosti, se odborník může seznámit také s:

- (a) charakterem a významností údajů či informací poskytovaných externími zdroji; a
- (b) tím, jak subjekt řeší spolehlivost informací z externích zdrojů. Subjekt například může:
 - (i) monitorovat informace poskytované externímu zdroji, resp. od něj přijímané;
 - (ii) posuzovat renomé externího zdroje; a
 - (iii) posuzovat, zda existují jiné zdroje podobných informací, a zda jsou informace z těchto různých dostupných zdrojů v souladu.

Posouzení informačního systému podporujícího sestavení informací o udržitelnosti (viz odstavec 118)

A386. Odborník se při seznamování s informačním systémem může seznámit také s tím, jakým způsobem jsou v rámci subjektu předávány informace o významných záležitostech přispívajících k sestavení informací o udržitelnosti a o souvisejících povinnostech v oblasti vykazování v informačním systému a ostatních složkách vnitřního kontrolního systému:

- (a) mezi pracovníky subjektu, mimo jiné, jak jsou předávány informace o rolích a povinnostech;
- (b) mezi vedením a osobami pověřenými správou a řízením subjektu;
- (c) mezi subjektem a předpokládanými uživateli; a
- (d) mezi subjektem a externími subjekty, např. regulačními orgány.

Kontrolní činnosti (viz odstavce 119R, 120L)

A387. Odborník se při identifikaci a posuzování kontrol v rámci kontrolních činností vnitřního kontrolního systému subjektu může zaměřit na kontroly zpracování informací, které se týkají zpracování informací v informačním systému subjektu a přímo tak ošetřují rizika ohrožující integritu informací (tj. úplnost, správnost a platnost informací). Povinností odborníka nicméně není identifikovat a posoudit veškeré kontroly zpracování informací.

A388. Ověřovací zakázka nevyžaduje znalost veškerých kontrol týkajících se všech vysvětlujících a popisných informací ani všech souvisejících tvrzení.

A389. Příklady dalších kontrol, u nichž je vhodné, aby se s nimi odborník seznámil:

- kontroly, které ošetřují rizika materiální nesprávnosti vyhodnocená ve spektru rizik na základě jejich pravděpodobnosti a výše jako vyšší;
- kontroly, které souvisejí se sestavováním informací o udržitelnosti nebo s jejich

úpravami;

- pokud subjekt využívá servisní organizaci, kontroly v subjektu, které se týkají služeb poskytovaných servisní organizací.

A390. Na odborníkovo rozhodování o testování kontrol, vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti, testování informací vygenerovaných IT aplikacemi a o navrhování dalších postupů má vliv identifikace IT aplikací a dalších aspektů IT prostředí, souvisejících rizik plynoucích z používání IT a obecných počítačových kontrol zavedených k ošetření těchto rizik.

A391. Při identifikaci IT aplikací, které jsou vystaveny rizikům vyplývajícím z informačních technologií, může odborník posoudit automatizované kontroly subjektu a to, jak ukládá a zpracovává informace a spoléhá na obecné IT kontroly. V závislosti na složitosti účetní jednotky se bude lišit rozsah poznatků odborníka a počet aplikací vystavených rizikům vyplývajícím z používání IT. Pokud odborník takové aplikace identifikoval, je pravděpodobné, že budou identifikovány i další aspekty IT prostředí (například sítě, operační systémy, databáze a rozhraní mezi IT aplikacemi), jelikož tyto aspekty slouží jako podpora identifikovaných IT aplikací a vzájemně s nimi reagují.

A392. K rizikům vyplývajícím z používání IT se řadí mimo jiné neoprávněný přístup, programové změny a nevhodné změny údajů. Jejich rozsah závisí na charakteru a na charakteristických znacích IT aplikací a prostředí.

Návrh a zavedení kontrol (viz odstavec 120L, 120R)

A393. Při posuzování návrhu identifikované kontroly odborník věnuje pozornost tomu, zda je tato kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s dalšími kontrolami schopna účinně zabránit materiální nesprávnosti, resp. takovou nesprávnost včas odhalit a opravit (tj. plní cíl kontroly).

A394. Odborník zjišťuje, zda byla identifikovaná kontrola zavedena, tak, že si ověří, zda existuje a zda ji subjekt používá. Nemá smysl hodnotit zavedení kontroly, která není účinně navržena, proto odborník nejprve posoudí její návrh. Nevhodně navržená kontrola může představovat kontrolní nedostatek.

A395. Odborník může dojít k závěru, že je vhodné otestovat kontrolu, která je účinně navržena a zavedena, aby její provozní účinnost mohl zohlednit při určování charakteru, načasování a rozsahu dalších postupů. Jestliže však kontrola není účinně navržena či zavedena, nemá její testování žádný přínos.

A396. Pokud odborník hodlá provozní účinnost kontroly testovat, informace o tom, do jaké míry daná kontrola ošetřuje riziko (rizika) významné nesprávnosti, představují vstup pro vyhodnocení rizik odborníkem.

A397. Posouzení návrhu kontrol a toho, zda byly zavedeny, není pro otestování provozní účinnosti těchto kontrol dostačující. Nicméně v případě automatizovaných kontrol není nutné, aby odborník testoval jejich provozní účinnost přímo, stačí, když identifikuje a otestuje obecné IT kontroly, které zajišťují konzistentní fungování daných automatizovaných kontrol. Automatizovaná kontrola funguje konzistentně, pokud vedení nemůže obecné IT kontroly překonfigurovat nebo změnit.

A398. V případech, kdy informační systém spolu s kontrolami tvoří součást záležitostí týkajících se udržitelnosti (např. když se informace o udržitelnosti týkají kontrol subjektu), odborník obvykle očekává formálnější dokumentaci informačního systému a kontrol.

A399L. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu se v souladu s odstavcem 120L nevyžaduje, aby odborník získal poznatky o kontrolních činnostech tím, že bude posuzovat návrh kontrol a zjišťovat, zda byly zavedeny, nehodlá-li testováním provozní účinnosti kontrol získat důkazní informace.

Identifikace nedostatků v kontrolním prostředí (viz odstavec 121)

A400. Pokud odborník zjistí nedostatky v kontrolním prostředí, bude to mít patrně dopad na jeho celková očekávání ohledně provozní účinnosti kontrol a tedy na jeho plány týkající se testování jejich provozní účinnosti.

A401. Při seznamování se složkami vnitřního kontrolního systému subjektu může odborník dojít k závěru, že určitá pravidla subjektu nejsou s ohledem na jeho charakter a okolnosti vhodná. Takové zjištění může poukazovat na existenci nedostatků v kontrolním prostředí. Odborník posoudí dopady, které tyto nedostatky mají na návrh dalších postupů a zda o daných nedostacích informovat vedení nebo osoby pověřené správou a řízením subjektu.

A402. O existenci nedostatků v kontrolním prostředí svědčí například následující okolnosti:

- jakýkoli podvod, na němž se podílí vrcholové vedení subjektu;
- výskyt nedostatků v kontrolním prostředí;
- rizika materiální nesprávnosti, která nebyla identifikována v procesu vyhodnocení rizik subjektu;
- neuvedení materiálních záležitostí týkajících se udržitelnosti, které mají být podle příslušných kritérií vykázané, v informacích o udržitelnosti, jestliže dané záležitosti nebyly identifikovány v rámci procesu, který subjekt používá k identifikaci vykazovaných záležitostí týkajících se udržitelnosti; a
- zahrnutí nemateriálních záležitostí týkajících se udržitelnosti, které v informacích o udržitelnosti zastírají záležitosti, jež mají být vykázané.

A403. Jestliže hodnocení kontrolního prostředí subjektu nebo jiných složek vnitřního kontrolního systému vyvolá u odborníka pochybnosti, zda je schopen získat důkazní informace, na kterých by mohl založit závěr zprávy o ověření, má možnost:

- provádět další postupy vyhodnocení rizik, dokud nezíská důkazní informace, které povedou ke zmírnění pochybností;
- odstoupit od zakázky, pokud to umožňují právní předpisy; nebo
- posoudit související dopady na svou zprávu.

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odstavce 122L, 122R)

A404. Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti je věcí odborného úsudku, který vychází z odborníkovy seznámení se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti a informacemi o udržitelnosti a se subjektem a jeho prostředím.

A405. Při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti odborník rovněž posuzuje možnost (tj. pravděpodobnost) výskytu nesprávnosti a skutečnost, zda by taková nesprávnost byla materiální, pokud by k ní došlo (tj. zda je potenciální nesprávnost takové výše či závažnosti, že by bylo možné reálně předpokládat její vliv na rozhodování uživatelů).

A406L. Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací je u zakázky poskytující omezenou jistotu méně rozsáhlé než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, z toho důvodu, že:

- postupy vyhodnocení rizik se u zakázky poskytující omezenou jistotu svým charakterem a načasováním od zakázky poskytující přiměřenou jistotu liší a mají menší rozsah, tudíž je odlišná šíře a hloubka poznatků odborníka, z nichž identifikace a vyhodnocení rizik vychází;

- v zakázce poskytující omezenou jistotu není povinností odborníka identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení; a
- míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je významně nižší než jistota získaná v zakázce poskytující přiměřenou jistotu.

A407. O tom, kde je v rámci spektra rizik identifikované riziko vyhodnoceno, rozhoduje kombinace pravděpodobnosti a výše potenciální nesprávnosti. Z provedeného vyhodnocení odborník vychází při návrhu dalších postupů, kterými na dané riziko reaguje. Čím je výsledná významnost kombinace pravděpodobnosti a výše nesprávnosti vyšší, tím vyšší riziko odborník vyhodnotí. Čím je výsledná významnost kombinace pravděpodobnosti a výše nesprávnosti nižší, tím nižší riziko odborník vyhodnotí.

A408. Na to, jak odborník identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti, má vliv způsob, jakým pro účely plánování a provádění zakázky (viz odstavce A285–A287) seskupuje vysvětlující a popisné informace.

A409L. Očekávání odborníka ohledně výskytu nesprávnosti a toho, že bude materiální, pokud se vyskytne, jsou u zakázky poskytující omezenou jistotu méně konkrétní než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jelikož vycházejí z omezenějších informací (viz odstavec A406L). V zakázce poskytující omezenou jistotu se navíc odborník ve svém závěru vyjadřuje k tomu, zda zjistil nějaké skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že informace o udržitelnosti nejsou ve všech materiálních ohledech správné (nebo náležitě sestaveny) v souladu s příslušnými kritérii. Zjistí-li proto v případě zakázky poskytující omezenou jistotu v průběhu provádění postupů, kterými reaguje na vyhodnocená rizika, nějaké skutečnosti svědčící o tom, že informace o udržitelnosti by mohly být materiálně nesprávné, je v souladu s odstavcem 148L jeho povinností provést další postupy.

A410. Při posuzování výše případné nesprávnosti odborník zohledňuje kvalitativní a kvantitativní aspekty možné nesprávnosti (tj. nesprávnost ve vysvětlujících a popisných informacích může odborník vyhodnotit jako materiální vzhledem k její velikosti, charakteru nebo okolnostem). V tomto ohledu mohou být přínosné kvalitativní a kvantitativní faktory uvedené v odstavcích A300 a A301.

A411. Při hodnocení výše potenciální nesprávnosti v kvalitativních vysvětlujících a popisných informacích může odborník vycházet z důležitosti dané informace pro předpokládané uživatele, kteří například mohou přikládat větší význam snahám subjektu o snížení emisí uhlíku než jeho úsilí posílit zapojení v rámci místní komunity. Nesprávnost ve vysvětlujících a popisných informacích týkajících se snah snížit emise uhlíku budou tedy patrně tolerovat méně než nesprávnost informací o zvyšování zapojení komunit.

Příklad:

Odborník identifikuje a vyhodnotí riziko nesprávnosti ve vysvětlujících a popisných informacích subjektu, že v rámci svého úsilí o snížení emisí uhlíku plánuje posílit kapacity pro zachycování a ukládání uhlíku, jakož i opatřit si za tímto účelem příslušné technologie. Odborník přitom může vycházet ze svých poznatků:

- o tlacích, jimž subjekt čelí v souvislosti se snižováním emisí uhlíku kvůli splnění regulačních cílů; a
- skutečnosti, že pořízení technologií pro zachycování a ukládání uhlíku by pro subjekt pravděpodobně bylo nákladově neúnosné.

Zda odborník bude považovat nesprávnost za materiální, pokud by k ní došlo, závisí na významu, který dané informaci přikládají předpokládaní uživatelé, jakož i na výši nesprávnosti,

jež by ovlivnila jejich rozhodování. Na obojí přitom mohou mít vliv následující faktory:

- současné nebo minulé trendy v emisích uhlíku u daného subjektu a v jeho odvětví;
- to, zda je plán na snížení emisí uhlíku důležitý ke splnění zákonných či regulačních emisních cílů;
- skutečnost, zda je plán na posílení kapacit pro zachycování a ukládání uhlíku pilířem úsilí, jak emise uhlíku snížit, nebo součástí víceetapového přístupu subjektu; a
- to, zda zákazníci, zaměstnanci či investoři v daném odvětví považují emise uhlíku za důležité.

A412. Z rámce výkaznictví o udržitelnosti mohou pro různé záležitosti týkající se udržitelnosti vyplývat požadavky na uvedení velkého počtu individuálních ukazatelů. Odborník má za takových okolností možnost:

- považovat pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti skupinu ukazatelů za jednu vysvětlující a popisnou informaci (tj. nemusí identifikovat a vyhodnocovat riziko materiální nesprávnosti pro každý jednotlivý ukazatel). Taková situace může nastat například v případě, kdy je pravděpodobnější, že se předpokládání uživatelé zaměří spíše na skupinu ukazatelů než na jednotlivé ukazatele;
- v závislosti na skutečnostech a okolnostech rozhodnout, že rizika materiální nesprávnosti u určitých ukazatelů nebo skupin ukazatelů jsou za daných okolností přijatelná (tj. jsou na přijatelné úrovni pro danou zakázku (poskytující omezenou jistotu) nebo na přijatelně nízké úrovni (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu)). Za daných okolností odborník nemusí navrhovat a provádět další postupy. V zakázce poskytující přiměřenou jistotu je podle odstavce 140R jeho povinností zvážit nutnost navrhnout a provést testy věcné správnosti u vysvětlujících a popisných informací, které jsou dle jeho úsudku materiální, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti.

A413. Ověřovací zakázka (a závěr zprávy odborníka o ověření) se může vztahovat pouze na určité ukazatele. V takovém případě je pravděpodobnější, že jednotlivé ukazatele budou pro předpokládané uživatele významné a odborník tak proto obvykle identifikuje a vyhodnocuje rizika materiální nesprávnosti pro každý ukazatel zvlášť.

A414. V rámci stanovených hranic vykazování se rizika materiální nesprávnosti mohou vztahovat na jeden nebo více subjektů. K identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti může odborník v takovém případě využít práci odborníka ověřujícího složku. Za identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti informací o udržitelnosti týkajících se skupiny a za návrh a provedení dalších postupů, které na vyhodnocená rizika reagují, nicméně zůstává odpovědný odborník.

Tvrzení

A415R. Odborník používá tvrzení při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti, aby jejich prostřednictvím posoudil různé druhy potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout. Může používat tvrzení definovaná níže nebo je může vyjádřit jiným způsobem, pokud obsáhne všechny níže uvedené aspekty. Tvrzení lze rozdělit následovně:

- výskyt a existence – vysvětlující a popisné informace se vztahují k událostem či podmínkám, které nastaly nebo existují;
- odpovědnost – vysvětlující a popisné informace se týkají daného subjektu;
- úplnost – veškeré události nebo podmínky týkající se subjektu a hranic vykazování, které měly být uvedeny v informacích o udržitelnosti, jsou uvedeny;

- správnost a ocenění – vysvětlující a popisné informace, včetně odhadů, jsou v souladu s příslušnými kritérii náležitě změřeny, vyhodnoceny či popsány;
- správné období – vysvětlující a popisné informace byly vykázaný v období, ke kterému se vztahují;
- prezentace, klasifikace a srozumitelnost – vysvětlující a popisné informace jsou náležitě agregovány nebo rozčleněny, vhodně strukturovány, jakož i prezentovány a popsány v souladu s příslušnými kritérii, a jsou vyjádřeny srozumitelně;
- konzistentnost – kritéria a jejich uplatňování jsou v souladu s kritérii použitými v předchozím období, nebo jsou změny odůvodněné a byly náležitě uplatněny a dostatečně popsány; případné srovnávací informace jsou takové, jaké byly vykázaný v předchozím období, nebo byly náležitě přepracovány.

A416L. Přestože u zakázky poskytující omezenou jistotu není povinností odborníka identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, při posuzování různých typů potenciálních nesprávností, jež by se mohly vyskytnout, případně při navrhování a provádění postupů, které na ně budou reagovat, může být používání tvrzení přínosem.

A417. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku lidské chyby, procesních nedostatků, předpojatosti vedení nebo kvůli podvodu.

Níže jsou uvedeny příklady různých typů potenciálních nesprávností:

- informace tvrdí něco, co není pravda (tvrzení týkající se výskytu a existence, případně odpovědnosti) – subjekt například ve skutečnosti neinvestoval do komunitního projektu či do ekologické sanace, jak tvrdí, případně takové investice provedl někdo jiný a subjekt je vydává za své vlastní;
- informace byly zaznamenány v nesprávném období („cut-off“ tvrzení) – například vykázaná spotřeba vody se ve skutečnosti týká předcházejícího nebo následujícího období;
- informace jsou nesprávné (tvrzení týkající se správnosti a ocenění) – například v důsledku nepřesně zkalibrovaných měřicích zařízení, kvůli nějaké transpoziční změně, chybám v záznamech měření nebo kvůli použití nesprávných převodních koeficientů, jako je např. použití převodního koeficientu emisí oxidu uhličitého pro jadernou energii, když subjekt provozuje zařízení na uhlí a ropu;
- informace byly vynechány (tvrzení týkající se úplnosti) – společnost například ve své zprávě reportuje o programu rekultivace půdy pro tři ze svých dolů, ale mlčí o dvou dolech, kde došlo k významné degradaci a kde se sanace půdy neplánuje;
- informace jsou nesprávně klasifikovány (tvrzení týkající se prezentace, klasifikace a srozumitelnosti) – subjekt například klasifikuje sezónní pracovníky na dohodu (což jsou převážně ženy) jako stálé zaměstnance na plný úvazek, a tím zkresluje genderovou strukturu svých zaměstnanců;
- informace jsou zavádějící nebo nejasné (tvrzení týkající se prezentace, klasifikace a srozumitelnosti) – autor zprávy o ověření například klade příliš velký důraz na příznivé informace tím, že je uvádí velkým, tučným nebo jasně barevným textem s obrázky apod., a nepříznivé informace naopak prezentuje méně nápadně, např. malým nebo světlým písmem, případně text formuluje méně obsáhle;

- informace jsou prezentovány předpojatě, tj. akcentují se jejich pozitivní aspekty, zatímco negativní aspekty se vynechávají (tvrzení týkající se prezentace, klasifikace a srozumitelnosti).

Obcházení kontrol vedením (vyhodnocení rizika) (viz odstavec 123R)

A418R. Vedení má jedinečnou pozici pro páchání podvodů, protože může manipulovat s údaji a záznamy a sestavit podvodné informace o udržitelnosti tím, že nedodržuje kontroly, které jinak zdánlivě fungují účinně. Míra rizika, že vedení obchází kontroly, se bude sice v různých subjektech lišit, nicméně riziko jako takové existuje v každém subjektu. Z důvodu nepředvídatelnosti způsobu, jakým takové obcházení kontrol může probíhat, je toto riziko rizikem materiální nesprávnosti způsobené podvodem, a tudíž rizikem materiální nesprávnosti na horní hranici spektra rizik.

Vyhodnocení důkazních informací získaných při provádění postupů vyhodnocení rizik (viz odstavec 124)

A419. Vyhodnocení složek vnitřního kontrolního systému subjektu provedené odborníkem a jeho poznatky o kontrolách, spolu s případnými zjištěnými nedostatky v kontrolním prostředí, mohou:

- ovlivňovat identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti u vysvětlujících a popisných informací; a
- svědčit o rizicích materiální nesprávnosti s možným vlivem na řadu vysvětlujících a popisných informací, která tudíž mohou vyžadovat všeobecné reakce v souladu s ustanoveními odstavců 128L a 128R.

Reakce na rizika materiální nesprávnosti

Návrh a provádění dalších postupů (viz odstavce 126L–127)

A420. Další postupy odborníka mohou zahrnovat kombinaci postupů, k nimž patří inspekce, pozorování, konfirmace, přepočet, opakované provedení, analytické postupy a dotazování. Stanovení dalších postupů, které budou u konkrétní zakázky provedeny, je věcí odborného úsudku. Charakter, načasování a rozsah příslušných postupů se v jednotlivých zakázkách budou pravděpodobně velmi lišit, jelikož informace o udržitelnosti mohou zahrnovat širokou škálu okolností.

A421. Testy věcné správnosti se dělí na:

- Testy detailních údajů, například:
 - odsouhlasení emisních faktorů pro vhodné zdroje (např. státní publikace) a zvážení jejich použitelnosti za daných okolností;
 - revize dohod o společném podniku nebo jiných smluv relevantních pro určení hranic vykazování subjektu;
 - sesouhlasení zaznamenaných údajů například s počítacem kilometrů u vozidel vlastněných subjektem;
 - opakované provedení výpočtů a sesouhlasení zjištěných rozdílů;
 - výběr vzorků a nezávislá analýza charakteristik materiálů, jako je uhlí, nebo pozorování technik výběru vzorků subjektu a revize záznamů výsledků laboratorních zkoušek;
 - kontrola přesnosti kalkulací a vhodnosti použitých metod výpočtu;

- zpětné odsouhlasení zaznamenaných údajů se zdrojovými dokumenty, např. výrobními záznamy, záznamy o použití paliva a fakturami za koupenou energii.
- Analytické postupy, které jsou vhodné v případě, že existuje vztah mezi informacemi o udržitelnosti a jinými relevantními informacemi, na jejichž základě si odborník může vytvořit očekávání a porovnat je s výsledkem měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti.

A422. Plánovaný charakter, načasování a rozsah dalších postupů je věcí odborného úsudku odborníka a je ovlivněn okolnostmi zakázky. Mezi tyto okolnosti patří informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny, použitá kritéria a konkrétní záležitosti týkající se udržitelnosti, které jsou předmětem zakázky.

A423. Charakter, načasování a rozsah dalších postupů vychází z:

- přístupu odborníka k plánování a provádění postupů, včetně porozumění tomu, jak subjekt s ohledem na účel zprávy o ověření rozčleňuje nebo agreguje informace o udržitelnosti (viz odstavec A284);
- vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti, včetně odůvodnění jejich vyhodnocení;
- toho, zda je k získání důkazních informací ze složek skupiny nebo složek hodnotového řetězce či informací, které se jich týkají, nezbytné využít práci jiných osob (např. expertů odborníka, odborníků ověřujících složku nebo jiného odborníka či odborníků); a
- přesvědčivosti důkazních informací, které mají být získány.

A424. Vzhledem k tomu, že míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je významně nižší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, další postupy, které odborník provádí u zakázky poskytující omezenou jistotu, se od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu liší charakterem i načasováním a mají menší rozsah. Rozdíly mezi dalšími postupy u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, resp. u zakázky poskytující omezenou jistotu, jejímž předmětem jsou informace o udržitelnosti, se mohou týkat následujících oblastí:

- (a) podle okolností ověřovací zakázky se klade různý důraz na druh postupů, jejichž prostřednictvím se získávají důkazní informace. Například u zakázky poskytující omezenou jistotu se odborník může s ohledem na konkrétní okolnosti rozhodnout, že na rozdíl od zakázky poskytující přiměřenou jistotu bude klást větší důraz na dotazování pracovníků subjektu a na analytické postupy a relativně menší důraz na testy kontrol a získávání důkazních informací z externích zdrojů;
- (b) u zakázky poskytující omezenou jistotu může rozsah prováděných postupů ve srovnání s těmi u zakázky poskytující přiměřenou jistotu zahrnovat:
 - (i) výběr menšího počtu položek k testování;
 - (ii) provedení méně postupů (odborník může například provést pouze analytické postupy, zatímco u zakázky poskytující přiměřenou jistotu by ve stejné situaci provedl analytické postupy i testy detailních údajů); nebo
 - (iii) provedení místních šetření v menším počtu provozoven;
- (c) u zakázky poskytující přiměřenou jistotu je součástí analytických postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti stanovení předpokládaných množství nebo poměrných ukazatelů, které jsou dostatečně přesné pro identifikaci materiálních nesprávností. U zakázky poskytující omezenou jistotu se analytické postupy provádějí například s cílem získat informace potvrzující stávající očekávání ohledně dalšího vývoje trendů, vztahů a ukazatelů, a nikoliv kvůli identifikaci nesprávností s mírou

přesnosti, která se předpokládá u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu.

Při provádění analytických postupů v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu může odborník mimo jiné:

- (i) použít údaje, které jsou agregovány na vyšší úrovni, např. údaje na regionální úrovni, nikoliv na úrovni provozovny, nebo údaje za měsíc, nikoli za týden;
- (ii) použít údaje, které nebyly zvlášť testovány na spolehlivost ve stejném rozsahu, jako by tomu bylo u zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

A425. Příklady důvodů vedoucích k vyhodnocení určitého rizika materiální nesprávnosti:

- složitost záležitosti týkající se udržitelnosti nebo nutnost uplatňovat úsudek při jejím měření či hodnocení. Například materiální nesprávnost spíše vznikne ve vysvětlujících a popisných informacích, které zahrnují výpočty hmotnostní bilance, než když se spotřeba vody odečítá přímo z vodoměru;
- složitost subjektu, jeho vlastnická a kontrolní struktura nebo jeho geografické rozšíření;
- systémy a procesy, které nejsou dostatečně automatizované, resp. se stále vyvíjejí, takže existuje větší pravděpodobnost lidské chyby, nedostatků ve zpracování nebo příležitosti k neoprávněnému zásahu;
- motivace k uvedení nesprávného údaje, například když je povinností subjektu splnit nějaký konkrétní výkonnostní cíl, aby nepřišel o provozní licenci nebo aby se vyhnul pokutám, případně aby splnil očekávání zainteresovaných subjektů;
- přirozená omezení měřicích zařízení (např. vodoměrů) nebo nedostatečná frekvence jejich kalibrace;
- chyby nebo nesprávné úsudky při měření nebo hodnocení informací o udržitelnosti a při jejich vysvětlení a popisu ve zprávě, včetně chyb a nesprávných úsudků v předpokladech uplatněných při vytváření odhadů, použití nepřesných nebo neúplných výchozích údajů, na kterých jsou odhady založeny, nebo složité výpočty (např. když se pro výpočet množství odebrané vody použije metoda hmotnostní bilance);
- riziko, že byly přehlédnuty nějaké neidentifikované aspekty ověřované záležitosti týkající se udržitelnosti, například kvůli neobvyklým událostem nebo transakcím nespádajícím do běžné činnosti subjektu, protože autor zprávy o ověření čerpá informace od třetí strany (např. od externí firmy, která provádí odečty nebo počítá množství odebrané vody), nebo kvůli nezjištěným únikům vody či odpadních vod apod.;
- jak mohou nedostatky v návrhu kontrol nebo jejich neúčinné fungování vést k chybám, nedostatkům ve zpracování, nebo vytvářet příležitost k neoprávněnému zásahu.

A426. Vzhledem k okolnostem zakázky může být ke stanovení východiska pro vyjádření závěru o informacích o udržitelnosti zapotřebí získat přesvědčivější důkazní informace. Odborník například mohl identifikovat a vyhodnotit vyšší riziko materiální nesprávnosti. Za těchto okolností bude pravděpodobně vhodné zvýšit množství důkazních informací (např. získáním potvrzujících důkazních informací z řady nezávislých zdrojů).

A427. Přesvědčivější důkazní informace mohou být zapotřebí, pokud odborník na základě znalosti subjektu, jeho prostředí a jeho vnitřního kontrolního systému identifikoval následující záležitosti:

- vyšší vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti;
- větší zaměření předpokládaných uživatelů na určitou tematickou oblast nebo aspekt

tematické oblasti;

- neexistence vztahu mezi informacemi o udržitelnosti a dalšími relevantními informacemi, což brání provedení analytických postupů;
- kontrolní prostředí, v němž subjekt neprokazuje, že jedná v souladu se svým závazkem prosazovat integritu a etické hodnoty;
- rizika materiální nesprávnosti, která nebyla identifikována v procesu vyhodnocení rizik subjektu;
- nevhodné informační systémy vzhledem k okolnostem subjektu;
- nedostatečná vyspělost, pokud jde o záležitosti týkající se udržitelnosti, resp. informační systém používaný k sestavení informací o udržitelnosti;
- chyby ve vysvětlujících a popisných informacích v minulosti;
- nová oblast, tematická oblast nebo aspekt tematické oblasti.

Všeobecné reakce (viz odstavce 128L, 128R)

A428. Odborník má podle odstavce 126L a 126R povinnost navrhnout a provést další postupy, jejichž charakter, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací (v zakázce poskytující omezenou jistotu), resp. na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu). Může však identifikovat okolnosti, z nichž v souladu s odstavcem 128L, resp. 128R vyplývá nutnost všeobecných reakcí, mimo jiné:

- nedostatky v kontrolním prostředí oslabující účinnost ostatních kontrol, zejména ve vztahu k podvodům. Výskyt materiální nesprávnosti je v takových případech možný v jakémkoli tvrzení či ve více tvrzeních najednou;
- existenci podnětů pro úmyslnou nesprávnost informací o udržitelnosti, například v případě, že významná část odměny osob, které jsou přímo zapojeny do procesu vykazování nebo mají příležitost ho ovlivnit, je závislá na dosažení agresivních cílů nebo na dodržování právních předpisů, které mají přímý dopad na informace o udržitelnosti;
- pokud odborník identifikuje zvýšené riziko materiální nesprávnosti s rozsáhlým dopadem na informace o udržitelnosti jako celek (nesouvisející tedy s jednou vysvětlující a popisnou informací či tvrzením, resp. několika vysvětlujícími a popisnými informacemi či tvrzeními).

A429. Možné součásti návrhu a provedení všeobecných reakcí odborníkem:

- zohlednění znalostí, dovedností a schopností osob, které mají být pověřeny plněním významných úkolů na zakázce, a vlastních postupů vyhodnocení rizik při přidělování pracovníků a dohledu nad nimi;
- provádění více auditorských postupů na konci účetního období, a nikoliv v jeho průběhu;
- získání obsáhlejších důkazních informací z jiných postupů, než jsou testy kontrol;
- zvýšení velikosti vzorků a rozsahu postupů, např. počtu provozoven, kde jsou postupy prováděny;
- začlenění prvku nepředvídatelnosti do volby charakteru, načasování a rozsahu postupů.

Reakce na podvod nebo nesoulad s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy (viz odstavce 129–131)

A430. Riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo nesouladem s právními předpisy je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou. U zakázky poskytující omezenou jistotu je dále riziko, že nebude odhalen podvod nebo nesoulad s právními předpisy či podezření na podvod nebo nesoulad s právními předpisy vyšší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Vhodná reakce na podvod nebo podezření na podvod, případně nesoulad nebo podezření na nesoulad s právními předpisy závisí na okolnostech.

A431. Jako vhodnou reakci na výskyt podvodu či podezření na podvod, případně nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy, zjištěný v průběhu zakázky, může odborník přijmout opatření, například:

- projednat záležitost se subjektem;
- vyzvat subjekt, aby záležitost konzultoval s náležitě kvalifikovanou třetí stranou, například se svým právním zástupcem nebo regulátorem;
- prověřit případnou korespondenci s příslušnými licenčními a regulačními úřady;
- zvážit dopady záležitosti ve vztahu k ostatním aspektům zakázky, včetně vlastního vyhodnocení rizik a spolehlivosti písemných prohlášení od subjektu;
- vyžádat si právní stanovisko ohledně následků různých přijatých opatření;
- nevydat zprávu o ověření;
- odstoupit od zakázky.

A432. Odborník při určování příslušné úrovně vedení nebo osob pověřených správou a řízením, které bude informovat ohledně případů podvodu či podezření na podvod nebo nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy, posoudí, zda se daný podvod či nesoulad s právními předpisy mohl týkat vedení, a zda se některé z osob pověřených správou a řízením podílejí na řízení subjektu. Pokud se tyto osoby na jeho řízení nepodílejí, může je odborník informovat o případech podvodu či podezření na podvod nebo nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy, které se týkají vedení, zaměstnanců zastávajících významnou funkci ve vnitřním kontrolním systému, nebo o případech, kdy daný podvod či nesoulad s právními předpisy vede k materiální nesprávnosti v informacích o udržitelnosti, není-li sdělení takových informací zakázáno právními předpisy.

A433. Za určitých okolností reakce odborníka na zjištěný podvod či podezření na podvod nebo na případy nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy vyžaduje, aby zjištěný podvod či nesoulad s právními předpisy nebo podezření na takový podvod či nesoulad ohlásil příslušnému externímu orgánu, viz odstavec 67.

A434. Odborník může mít v souladu s příslušnými etickými požadavky povinnost sdělit případy zjištěného nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy auditorovi účetní závěrky dané účetní jednotky.

A435. Příklady okolností, které mohou odborníka vést k vyhodnocení dopadů, jež má zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad na spolehlivost písemných prohlášení obdržených od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením:

- odborník má podezření nebo důkazy o tom, že vedení, případně osoby pověřené správou a řízením se podílejí nebo hodlají podílet na zjištěném nebo údajném nesouladu s právními předpisy;
- odborníkovi je známo, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením vědí

o nesouladu s právními předpisy a v rozporu s požadavky právních předpisů záležitost v přiměřené době neohlásily příslušnému orgánu, ani její ohlášení nenařídily.

Testy kontrol (viz odstavce 132, 135)

A436. Jestliže odborník potřebuje získat o účinnosti kontrol přesvědčivější důkazní informace, může být vhodné rozšířit rozsah jejich testování, tedy rozšířit testy kontrol. Další záležitosti, které odborník při stanovení rozsahu testů kontrol posuzuje, zahrnují mimo jiné:

- četnost, s níž daný subjekt kontrolu během účetního období provádí;
- délku období, po které odborník na důkazní informace o provozní účinnosti dané kontroly spoléhá;
- očekávanou míru odchýlení se od dané kontroly;
- relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní, ohledně provozní účinnosti kontrol na úrovni tvrzení;
- míru, do jaké jsou důkazní informace získány z testů kontrol, jejichž předmětem jsou jiné kontroly související s daným tvrzením v zakázce poskytující přiměřenou jistotu.

A437. Vzhledem ke konzistentnosti zpracování dat v počítačovém prostředí může důkazní informace o implementaci automatizované aplikační kontroly spolu s důkazními informacemi o provozní účinnosti obecných IT kontrol v subjektu (zvláště kontroly týkající se změn) také poskytnout zásadní důkazní informace o provozní účinnosti dané kontroly.

A438. V některých případech lze jako důkazní informace použít důkazní informace získané během předchozích zakázek, jestliže odborník provede postupy, jejichž prostřednictvím opětovně potvrdí trvalou relevantnost těchto důkazních informací. Odborník například při provádění předchozí zakázky zjistil, že určitá automatizovaná kontrola v daném subjektu funguje správně. Např. prostřednictvím dotazů na vedení nebo inspekce účetních knih získá důkazní informace o tom, zda u této automatizované kontroly nedošlo ke změnám, které by měly vliv na její účinné fungování. Na posouzení důkazních informací o těchto změnách bude záviset širší nebo naopak menší rozsah důkazních informací, které bude nutné o provozní účinnosti kontrol získat v běžném účetním období.

A439. Důkazní informace získané při testech věcné správnosti provedených během předchozí zakázky nejsou ve většině případů v běžném období jako důkazní informace dostatečné. V takovém případě je vhodné použít důkazní informace získané při testech věcné správnosti během předchozí zakázky, ale pouze za předpokladu, že se tyto důkazní informace ani související předmět zásadním způsobem nezměnily, a pokud odborník v běžném období provede postupy, jejichž prostřednictvím platnost těchto důkazních informací opětovně potvrdí.

Testy věcné správnosti (viz odstavec 140R)

A440R. Poznatky odborníka o procesu používaném subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, jež mají být vykázané, mohou naznačovat, že určité vysvětlující a popisné informace nebo jejich části jsou pravděpodobně obzvláště důležité pro předpokládané uživatele (viz také odstavce A285–A287 týkající se seskupování vysvětlujících a popisných informací pro účely plánování a provádění zakázky). Odborník však může dospět k závěru, že rizika materiální nesprávnosti u těchto vysvětlujících a popisných informací jsou na přijatelně nízké úrovni. Vzhledem k důležitosti těchto informací pro předpokládané uživatele odstavec 140R za daných okolností vyžaduje, aby odborník zvážil nutnost navrhnout a provést testy věcné správnosti u těchto vysvětlujících a popisných informací. Nutnost provedení testů věcné správnosti a jejich rozsah je věcí odborného úsudku za daných okolností. Od odborníka se rovněž neočekává, že testy věcné

správnosti navrhne a provede pro všechny vysvětlující a popisné informace. Spíše se může zaměřit na ty vysvětlující a popisné informace, nebo jejich části, u nichž předpokládá, že budou pro předpokládané uživatele obzvlášť důležité.

A441R. Zvážení nutnosti navrhnout a provést testy věcné správnosti u těchto vysvětlujících a popisných informací odráží skutečnost, že:

- vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, které odborník provedl, je založeno na jeho úsudku;
- existují přirozená omezení vnitřních kontrol, včetně toho, že je vedení může obcházet. Proto může odborník například dospět k závěru, že testování provozní účinnosti kontrol je nutné doplnit omezenými testy detailních údajů.

Postupy externí konfirmace (viz odstavec 141R)

A442. Odborník zváží, zda provede postupy konfirmace, aby si vyžádal informace týkající se tvrzení, vysvětlujících a popisných informací, tematických oblastí nebo aspektů tematických oblastí.

A443. Postupy externí konfirmace mohou poskytovat relevantní důkazy o informacích, jako jsou:

- údaje o činnosti shromážděné třetí stranou;
- srovnávací data pro dané odvětví použita v kalkulacích;
- podmínky dohod, smluv nebo transakcí realizovaných mezi subjektem a ostatními stranami;
- výsledky laboratorní analýzy vzorků.

Rozšíření závěrů testů věcné správnosti provedených k mezitímnímu datu (viz odstavec 142)

A444. Někdy odborník může rozhodnout, že bude účinné provést testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, a porovnat a sesouhlasit informace na konci účetního období se srovnatelnými informacemi za mezitímní období. To mu umožňuje:

- (a) identifikovat částky, které se jeví jako neobvyklé;
- (b) tyto částky prošetřit; a
- (c) provést analytické postupy nebo testy detailních údajů, jejichž prostřednictvím ověří zbývající období.

A445. Prováděním testů věcné správnosti k mezitímnímu datu, aniž by byly následně provedeny další postupy, se zvyšuje riziko, že odborník neodhalí nesprávnosti existující na konci účetního období. Toto riziko je tím vyšší, čím je zbývající období delší. Při rozhodování o tom, zda provést testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, odborník zvažuje následující faktory:

- kontrolní prostředí a další relevantní kontroly;
- dostupnost informací, které jsou nutné pro provádění postupů odborníka, k pozdějšímu datu;
- účel testu věcné správnosti;
- vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti;
- charakter vysvětlujících a popisných informací a souvisejících tvrzení;
- schopnost odborníka provádět vhodné testy věcné správnosti nebo testy věcné správnosti v kombinaci s testy kontrol za zbývající období tak, aby bylo sníženo riziko, že na konci účetního období budou existovat nesprávnosti, které nebudou zjištěny.

Analytické postupy (viz odstavce 143L–143R)

A446. Analytické postupy lze provádět, pokud existuje přiměřeně předvídatelný vztah mezi vybranými informacemi o udržitelnosti a finančními nebo provozními informacemi (např. mezi emisemi rámce 2 z elektřiny a hodinami provozu nebo zůstatkem hlavní knihy u nákupů elektřiny). Jiné analytické postupy mohou obsahovat srovnání informací o udržitelnosti týkajících se daného subjektu s externími údaji, jako je průměr v odvětví, nebo analýzu trendů během období za účelem identifikace odchylek k dalšímu prověření a sledování trendů mezi obdobími kvůli posouzení souladu s jinými okolnostmi, jako je akvizice nebo vyřazení provozovny.

A447. Analytické postupy mohou být zvláště efektivní, jsou-li nesloučené údaje snadno dostupné nebo má-li odborník důvod považovat údaje, které má použít, za spolehlivé, např. jsou-li získány z dobře kontrolovaného zdroje. V některých případech mohou být údaje, které mají být použity, zachyceny informačním systémem pro účetní výkaznictví nebo mohou být zadány do jiného informačního systému zároveň se zadáním souvisejících finančních údajů a mohou se na ně vztahovat některé společné kontroly vstupů. Například množství nakoupeného paliva, jak je zaznamenáno na fakturách dodavatelů, může být vloženo za stejných podmínek, za nichž jsou do systému pohledávek vloženy relevantní faktury. Někdy mohou být údaje, které mají být použity, nedílným vstupem provozních rozhodnutí a tím i předmětem podrobnějšího přezkoumání provozními pracovníky nebo předmětem samostatných externích postupů (např. jako součást dohody o společném podniku nebo dohledu regulátora).

A448L. U zakázky poskytující omezenou jistotu se analytické postupy provádějí například s cílem získat informace potvrzující stávající očekávání ohledně dalšího vývoje trendů, vztahů a ukazatelů, a nikoliv s mírou přesnosti, která je kvůli identifikaci možných materiálních nesprávností vyžadována u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu.

Výběr vzorků (viz odstavec 145)

A449. Výběr vzorků není totéž co výběr položek v rámci postupů identifikace nebo vyhodnocení rizik, případně pro účely vyhodnocení spolehlivosti informací. Výběr vzorků zahrnuje:

- (a) určení velikosti vzorku, která bude dostatečná ke snížení výběrového rizika na přijatelně nízkou úroveň. Výběrové riziko je riziko, že se závěr, který odborník vyvodí na základě vzorku, může lišit od závěru, k němuž by dospěl stejnými postupy prováděnými na celém základním souboru. Protože je přijatelná úroveň rizika ověřovací zakázky nižší u zakázky poskytující přiměřenou jistotu než u zakázky poskytující omezenou jistotu, totéž může platit pro úroveň výběrového rizika, které je přijatelné v případě testů detailních údajů. Je-li pro testy detailních údajů u zakázky poskytující přiměřenou jistotu použit výběr vzorků, velikost vzorku může být větší než u zakázky poskytující omezenou jistotu při použití za podobných okolností;
- (b) výběr položek pro vzorek takovým způsobem, aby měla každá jednotka vzorku v populaci šanci na výběr, a provedení postupů vhodných pro daný účel pro každou zvolenou položku. Jestliže odborník nemůže u vybrané položky navržené postupy ani vhodné alternativní postupy provést, má povinnost takovou položku posoudit jako odchylku od předepsané kontroly (v případě testů kontrol), resp. jako nesprávnost (v případě testů detailních údajů);
- (c) prošetření charakteru a příčin zjištěných odchylek a nesprávností a posouzení jejich možných důsledků pro účel postupů nebo další oblasti zakázky;
- (d) hodnocení:
 - (i) výsledků vzorku, včetně projekce nesprávností zjištěných ve vzorku na základní soubor v případě testů detailních údajů;

- (b) zda výběr vzorků poskytuje vhodný základ pro závěry o základním souboru, který byl testován.

Odhady a výhledové informace (viz odstavce 146L, 146R)

A450. Nejistota odhadu může vzniknout v důsledku neúplných znalostí o měření určité oblasti, činnosti nebo události. Jejím zdrojem může být také závislost měření či vyhodnocení odhadu na prognóze výsledku jedné nebo více událostí či podmínek.

A451. Výhledové informace mohou zahrnovat prognózy, výhledy nebo budoucí plány subjektu. Mohou být sestaveny s využitím scénářů založených na předpokladech vycházejících z nejlepších možných odhadů či na hypotetických předpokladech. Výběr těchto předpokladů je ovlivněn úsudkem vedení. V porovnání s historickými událostmi, jevy nebo opatřeními bývají budoucí události, jevy či opatření související se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti spojeny s větší mírou nejistoty a proto je lze obvykle vyhodnotit s menší přesností. Vysvětlující a popisné informace se s prodlužující se délkou období, k němuž se vztahují, stávají spekulativnějšími, přičemž nejistota se obecně zvyšuje s tím, čím vzdálenější budoucnosti se výhledové informace týkají.

A452. Subjekt může mít v souladu s příslušnými kritérii povinnost uvést ve zprávě informace o plánované budoucí strategii, cílech či jiných záměrech. U takových výhledových informací se od odborníka nevyžaduje, aby získal důkazní informace o tom, zda bude strategie, cíle nebo záměr dosaženo, ani aby dospěl k závěru v této záležitosti.

A453R. Postupy odborníka při navrhování postupů vyžadovaných odstavcem 146R(a) mohou zahrnovat:

- (a) posouzení, na základě znalostí a zkušeností odborníka, zda existují důvody domnívat se, že výhledové informace jsou zjevně nerealistické;
- (b) posouzení zápisů z jednání nebo zpráv o činnosti podniku za účelem vyhodnocení, zda:
 - (i) vedení nebo osoby pověřené správou a řízením mají v úmyslu a schopnost řídit se danou strategií;
 - (ii) zda příslušný cíl nebo záměr skutečně existuje; nebo
 - (iii) zda pro plánovanou strategii nebo cíl existuje přiměřený základ.

A454. Bez ohledu na zdroj či míru nejistoty, složitosti či subjektivity nebo na rozsah úsudku vedení je nezbytné, aby vedení při tvorbě odhadů a sestavování výhledových informací a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, včetně výběru a použití vhodných metod, předpokládalo a údajů, vhodně aplikovalo příslušná kritéria.

A455L. U některých zakázek poskytujících omezenou jistotu může být vhodné, aby odborník provedl jeden či více postupů uvedených v odstavci 146R.

Posouzení vhodného zvolení a aplikování metody (viz odstavec 146R(b)(i)a.)

A456R. Při posuzování, zda byla metoda vhodně zvolena a aplikována, se odborník ve svých dalších postupech může zaměřit na následující:

- (a) zda úsudky, které vedení provedlo při volbě metody, nesvědčí o jeho možné předpojatosti;
- (b) zda byly příslušné výpočty provedeny v souladu se zvolenou metodou a jsou matematicky správné;
- (c) jestliže aplikace metody vyžaduje složité modelování, zda vedení uplatňovalo úsudek konzistentně, a pokud je to relevantní:

- (i) zda návrh modelu naplňuje cíle měření stanovené příslušnými kritérii, je za daných okolností vhodný, a pokud došlo k jeho změnám oproti předchozímu období, zda jsou tyto změny za daných okolností vhodné; a
- (ii) zda jsou úpravy výstupů modelu v souladu s cíli měření stanovenými příslušnými kritérii a zda jsou za daných okolností vhodné; a
- (d) zda byla při uplatňování metody zajištěna integrita významných předpokladů a údajů. Předpoklady použité pro určení odhadu nebo výhledových informací se označují jako významné v případě, že by přiměřená odchylka předpokladu daný odhad nebo výhledové informace materiálně ovlivnila.

Posouzení správnosti předpokladů (viz odstavec 146R(b)(i)b.)

A457R. Při posuzování, zda jsou předpoklady správné, se odborník ve svých dalších postupech může zaměřit na následující:

- (a) zda úsudky, které vedení provedlo při volbě významných předpokladů, nesvědčí o jeho možné předpojatosti;
- (b) zda s ohledem na poznatky, které při provádění zakázky získal, jsou významné předpoklady konzistentní s účelem tvorby odhadů či sestavení výhledových informací, zda jsou konzistentní navzájem, ale rovněž s významnými předpoklady použitými v jiných vysvětlujících a popisných informacích, případně se souvisejícími předpoklady použitými pro jiné oblasti činnosti daného subjektu;
- (c) pokud je to relevantní, zda vedení hodlá přijmout nějaká konkrétní opatření a zda je schopné je realizovat; a
- (d) zda subjekt zvážil alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je zamítl.

Posouzení správnosti údajů (viz odstavec 146R(b)(i)c.)

A458R. Při posuzování, zda jsou údaje správné, se odborník ve svých dalších postupech může zaměřit na následující:

- (a) zda úsudky, které vedení provedlo při výběru údajů, nesvědčí o jeho možné předpojatosti;
- (b) zda jsou údaje za daných okolností relevantní a spolehlivé;
- (c) zda vedení údaje správně pochopilo a interpretovalo, mimo jiné s ohledem na smluvní podmínky.

Změny oproti předchozím účetním obdobím, jejichž důvodem nejsou nové okolnosti ani nové informace (viz odstavce A146L(a)(iii), 146R(b)(i))

A459. Jestliže důvodem změny metody, významného předpokladu nebo údajů oproti předchozím účetním obdobím nejsou nové okolnosti ani nové informace nebo jestliže významné předpoklady nejsou konzistentní buď navzájem, nebo s významnými předpoklady použitými pro jiné odhady nebo pro jiné ekonomické činnosti daného subjektu, bude v některých případech třeba, aby odborník s vedením podrobněji projednal dané okolnosti, případně aby v rámci této diskuse zpochybnil vhodnost předpokladů, které vedení použilo.

Sestavení bodového odhadu nebo rozpětí (viz odstavec 146R(b)(ii))

A460R. Navrhnout bodový odhad nebo případně rozpětí pro účely vyhodnocení odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací může být vhodné mimo jiné v následujících případech:

- posouzení, které odborník provedl a které se týká obdobných odhadů učiněných

v předchozím období, svědčí o tom, že ani v aktuálním období není proces stanovení odhadů vedením účinný;

- vnitřní kontroly subjektu v oblasti manažerských procesů používaných pro odhady nejsou dobře navrženy ani náležitě zavedeny;
- vedení náležitě nezohlednilo události či transakce, které se uskutečnily mezi koncem účetního období a datem zprávy odborníka, a tyto události nebo transakce se zdají být v rozporu s odhadem vedení;
- existují vhodné alternativní předpoklady nebo alternativní zdroje relevantních údajů, které odborník může použít pro navržení vlastního bodového odhadu nebo rozpětí odhadu;
- vedení nepodniklo vhodná opatření k pochopení či řešení nejistoty odhadu.

A461R. Při navrhování vlastního bodového odhadu nebo rozpětí odhadu má odborník možnost postupovat různými způsoby, mimo jiné může:

- použít jiný model, než použilo vedení, např. nějaký komerčně dostupný model pro určitý sektor nebo odvětví, případně patentově chráněný či vlastní interně vyvinutý model;
- použít stejný model, jaký použilo vedení, ale navrhnout jiné předpoklady či jiné zdroje údajů, než použilo vedení;
- použít vlastní metodu a navrhnout jiné předpoklady, než použilo vedení;
- zaměstnat nebo najmout osobu se specializovanou odborností, aby model navrhla a vytvořila nebo aby mu poskytla relevantní předpoklady.

A462R. Odborník má také možnost sestavit bodový odhad nebo rozpětí pro výhledové informace. Zda se tak rozhodne učinit, obvykle závisí na charakteru výhledových informací a na úsudku odborníka za daných okolností. Vzhledem k tomu, že s výhledovými informacemi je spojena větší přirozená nejistota, než je tomu v případě historických informací, může se odborník například rozhodnout určit, zda vysvětlující a popisné informace uvedené vedením spadají do přiměřeného rozpětí možných výsledků.

Revize vyhodnocení rizik u zakázky poskytující přiměřenou jistotu (viz odstavec 147R)

A463R. Jestliže odborník provedl další postupy v souladu s odstavcem 147R(b) a ani poté nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby na jejich základě dospěl k závěru poskytujícímu přiměřenou jistotu, jedná se o omezení rozsahu a použijí se ustanovení odstavce 185.

Posouzení nezbytnosti dalších postupů u zakázky poskytující omezenou jistotu (viz odstavec 148L)

A464L. Ne všechny nesprávnosti svědčí o existenci materiálních nesprávností. Odborník nicméně může zjistit jednu či více skutečností svědčících o tom, že informace o udržitelnosti pravděpodobně jsou materiálně nesprávné. Například při místních šetřeních může identifikovat možný zdroj emisí, který nevypadá, že by byl zařazen do vysvětlujících a popisných informací týkajících se emisí. V takových případech odborník provede další dotazování, zda a jak byl tento možný zdroj do vysvětlujících a popisných informací o emisích zařazen.

A465L. Charakter, načasování a rozsah dalších postupů, které bude třeba provést, aby odborník získal důkazní informace, na jejichž základě bude moci rozhodnout o tom, zda výskyt materiální nesprávnosti není pravděpodobný, nebo zda materiální nesprávnost existuje, závisí na faktorech, k nimž patří mimo jiné:

- informace, které vyplynuly z vyhodnocení výsledků postupů, které odborník již provedl;

- aktuální poznatky, které odborník získal o záležitostech týkajících se udržitelnosti a dalších okolnostech zakázky během jejího provádění;
- názor odborníka na to, jak přesvědčivé důkazní informace potřebuje, aby mohl zaujmout konečné stanovisko k záležitosti svědčící o tom, že informace o udržitelnosti by mohly být materiálně nesprávné;
- skutečnost, zda odborník považuje za vhodné provést postupy obdobného charakteru či rozsahu, jako postupy požadované u zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

A466L. K určení toho, jak přesvědčivé důkazní informace potřebuje, aby mohl učinit závěr o skutečnosti svědčící o tom, že informace o udržitelnosti by mohly být materiálně nesprávné, odborník používá odborný úsudek.

A467L. Jestliže odborník provedl další postupy v souladu s odstavcem 148L a ani poté nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby na jejich základě mohl buď konstatovat, že informace o udržitelnosti pravděpodobně nejsou v důsledku dané záležitosti materiálně nesprávné, nebo rozhodnout, že informace o udržitelnosti jsou v důsledku dané záležitosti materiálně nesprávné, jedná se o omezení rozsahu a použijí se ustanovení odstavce 185.

Proces, který subjekt používá ke shromažďování informací o udržitelnosti (viz odstavce 149L, 150R)

A468. Používá-li subjekt méně vyspělý informační systém, může shromažďování informací o udržitelnosti probíhat velmi neformálně. U propracovanějších systémů je tento proces obvykle systematictější a formálně zdokumentovaný. Charakter a rozsah postupů odborníka s ohledem na úpravy a způsob, jakým odsouhlasí nebo sesouhlasí informace o udržitelnosti s výchozími záznamy, závisí na charakteru a složitosti záležitostí týkajících se udržitelnosti, procesu vykazování subjektu a souvisejících rizicích materiální nesprávnosti. Dále odborník může zvážit také to, zda byly do informací o udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii zahrnuty veškeré činnosti spadající do hranic vykazování.

A469R. Příklady dalších postupů reagujících na riziko obcházení kontrol vedením:

- dotazování osob pověřených správou a řízením o vhodnosti úprav provedených vedením v procesu sestavování informací o udržitelnosti;
- získání a prozkoumání podpůrné dokumentace s cílem určit opodstatnění, obchodní či jiné, pro úpravy informací o udržitelnosti;
- posouzení, zda opodstatnění (nebo jeho absence) úprav informací o udržitelnosti nenaznačuje, že mohly být provedeny s cílem dopustit se podvodného výkaznictví;
- kontrola systémových protokolů (logů) s cílem identifikovat případy, kdy došlo k potlačení úkonů prováděných systémem nebo k obcházení kontrol.

Akumulace a posouzení identifikovaných nesprávností

Akumulace identifikovaných nesprávností (viz odstavec 153)

A470. Odborník v průběhu zakázky shromažďuje neopravené nesprávnosti, aby mohl následně vyhodnotit, zda jsou pro vyjádření jeho závěru jednotlivě nebo v souhrnu materiální. Termín „jednoznačně nepodstatný“ není jiným výrazem pro „nemateriální“. Nesprávnosti, které jsou jednoznačně nepodstatné, jsou řádově zcela odlišné (menší) nebo zcela jiné povahy než nesprávnosti posouzené jako materiální. Jedná se o nesprávnosti evidentně bezvýznamné, ať už jednotlivě nebo v souhrnu, a ať už jsou posuzovány podle jakýchkoliv kritérií co do velikosti,

charakteru nebo okolností. Panuje-li nejistota, zda je jedna nebo více položek jednoznačně nepodstatná, pak se má za to, že nesprávnost jednoznačně nepodstatná není.

A471. V případě kvantitativních vysvětlujících a popisných informací může odborník stanovit hodnotu, do které budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné, a nebude třeba je shromažďovat, protože předpokládá, že jejich souhrnná hodnota zjevně nebude mít na vysvětlující a popisné informace materiální dopad.

A472. Jednoznačně nepodstatnou nesprávnost lze posuzovat v kontextu jejího dopadu na rozhodování předpokládaných uživatelů. Jak je uvedeno v odstavci A36, mezi předpokládané uživatele mohou patřit uživatelé, kteří využívají informace o udržitelnosti při rozhodování o alokaci zdrojů, případně uživatelé zájemající se o dopady popsané v odstavci A337. Při posouzení identifikovaných nesprávností a toho, zda jsou jednoznačně nepodstatné, může odborník vycházet z procesu používaného subjektem k identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti.

A473. Nesprávnosti v informacích o udržitelnosti se mohou vyskytovat v těchto souvislostech, resp. mohou mít následující příčiny:

- (a) nepřesnosti při shromažďování nebo zpracování informací používaných k sestavení informací o udržitelnosti;
- (b) manipulace s informacemi o udržitelnosti nebo jejich zastírání způsobem, který je činí zavádějící pro předpokládané uživatele;
- (c) úsudky vedení zahrnující odhady, které odborník považuje za nepřiměřené;
- (d) informace uvedené ve zprávě jsou nesprávné, například nesplňují příslušná kritéria, případně vedení nesprávně aplikovalo proces používaný subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykazány, v důsledku čehož je uvedeno nadměrné množství nemateriálních informací, jež zastírají či zkreslují informace o udržitelnosti příslušnými kritérii požadované;
- (e) zásady vykazování používané subjektem pro výběr a uplatnění kritérií jsou nevhodné nebo nekonzistentní s příslušnými kritérii rámce, případně kritérii používanými v daném odvětví;
- (f) začlenění informací, které nejsou doloženy dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi;
- (g) ve zprávě chybí informace o udržitelnosti, například informace, které v ní podle úsudku odborníka mají být uvedeny na základě procesu používaného subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, jež má vykazovat, nebo informace požadované příslušnými kritérii, případně zpráva neobsahuje informace o udržitelnosti týkající se významné následné události, která by pravděpodobně změnila rozhodnutí uživatelů, ale nebyla ve zprávě dostatečně vysvětlena a popsána;
- (h) informace o udržitelnosti, které podle úsudku odborníka:
 - (i) jsou nejednoznačné; nebo
 - (ii) lze vyjádřit přesně, ale ve zprávě jsou formulovány vágně;
- (i) u informací o udržitelnosti uvedených ve zprávě došlo od předchozího vykazovaného období ke změně, která nemá reálné důvody a není ve zprávě nijak vysvětlena;
- (j) způsob, jak jsou informace o udržitelnosti prezentovány, například:

- (i) jsou vytržené z kontextu, nejsou vyvážené, nebo je více či naopak méně akcentována jejich důležitost, než je na základě dostupných důkazů a příslušných kritérií oprávněné; nebo
- (ii) zpráva používá superlativy a jiné přívlastky, která popisují pozitivnější výsledek, než jaký je doložitelný;
- (k) nevhodné vyvozování závěrů na základě selektivních informací prostřednictvím prohlášení, jako je následující:
 - (i) „velký počet společností po celém světě“, i když jde o informace týkající se pouhé stovky společností, stovka sice může být „velká“, není ale velká ve srovnání s počtem společností na světě;
 - (ii) „počet se od loňského roku zdvojnásobil“, tato informace může být věcně správná, ale je zavádějící, pokud není ve zprávě uvedena výchozí základna, z níž se zdvojnásobení počítá, a tato základna je malá.

A474. V souladu s některými kritérii rámce je možné, aby subjekt vynechal informace, pokud vysvětlí, jaké informace byly vynechány a proč. K důvodům vynechání mohou patřit situace, kdy je určitý požadavek nerelevantní, informace jsou nedostupné či neúplné, případně existují právní zákazy nebo omezení vyplývající z povinnosti zachovávat důvěrnost informací. V takových případech se nemusí jednat o nesprávnost. Předtím, než odborník rozhodne, zda dané vynechání představuje nesprávnost, může ho spolu s jeho důvody projednat s vedením a popřípadě osobami pověřenými správou a řízením.

A475. Informace o udržitelnosti mohou obsahovat popis procesů, systémů nebo kontrol subjektu souvisejících se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti (např. procesu, který subjekt používá k identifikaci, vyhodnocení a řízení stávajících i předpokládaných rizik a příležitostí v oblasti udržitelnosti). Na základě předmětu ověřovací zakázky může mít odborník povinnost formulovat závěr ohledně:

- (a) toho, zda popis uvedených procesů, systémů nebo kontrol subjektu věrně zobrazuje jejich návrh a zavedení;
- (b) toho, zda jsou procesy, systémy nebo kontroly subjektu vhodné, případně zda fungovaly efektivně po celé období; nebo
- (c) kombinace obou uvedených aspektů.

A476. V případě, kdy je popis procesů, systémů nebo kontrol subjektu součástí informací o udržitelnosti, závisí to, co je považováno za nesprávnost, na předmětu zakázky. Například:

- (a) Zahrnuje-li předmět zakázky posouzení vhodnosti a účinného fungování procesů, systémů nebo kontrol subjektu po celé období: Jestliže odborník zjistí, že popis procesů, systémů nebo kontrol subjektu nesprávně naznačuje, že jsou vhodně navrženy nebo efektivně fungovaly po celé období, může to představovat nesprávnost.
- (b) V případě, že posouzení vhodnosti a efektivního fungování procesů, systémů nebo kontrol subjektu nespadá do předmětu zakázky, přičemž související vysvětlující a popisné informace o procesech, systémech nebo kontrolách subjektu jsou považovány za ostatní informace: Pokud si odborník je vědom toho, že popis procesů, systémů nebo kontrol subjektu nesprávně naznačuje, že jsou vhodně navrženy nebo efektivně fungovaly po celé období, uplatní se ustanovení odstavce 175.

Posouzení, zda zjištěné nesprávnosti mohou být důsledkem podvodu (viz odstavec 154)

A477. Odstavec 78 vyžaduje, aby odborník posoudil, zda jsou příslušná kritéria vhodná. Kritéria nemusí být vzhledem k okolnostem zakázky vhodná, pokud jsou vágní a umožňují manipulovat s informacemi o udržitelnosti. Jsou-li kritéria vhodná, ale vedení je záměrně neaplikovalo správně, může to svědčit o existenci nesprávnosti způsobené podvodem.

A478. Nesprávnosti způsobené podvodem mohou být důsledkem záměrného:

- (a) zmanipulování, zfalšování nebo pozměnění informací nebo podpůrné dokumentace, podle níž byly informace o udržitelnosti sestaveny; nebo
- (b) nesprávného uvedení nebo vynechání v informacích o udržitelnosti.

A479. Příklady nesprávností způsobených podvodem v informacích o udržitelnosti:

- uvedení nesprávných informací o udržitelnosti s cílem vyhnout se sankcím nebo pokutám;
- záměrně nepřesná či zavádějící veřejná prohlášení nebo tvrzení, která příznivě ovlivní cenu akcií či hodnocení výkonnosti subjektu v oblasti udržitelnosti, jako například nepřesné prohlášení, že dluhopis je udržitelným dluhopisem;
- záměrné zkreslování informací o udržitelnosti týkajících se výkonnostních pobídek s cílem ovlivnit na ně navázané odměňování;
- zdůrazňování toho, že výrobek je vyroben z recyklovaných materiálů, ale záměrné zamlčení skutečnosti, že při výrobě byla využita nucená práce;
- záměrné vykazování tematických oblastí s pozitivními dopady, nebo vynechání témat, v nichž má subjekt negativní dopady;
- zkreslování referenčních informací, aby informace o udržitelnosti působily příznivěji v následujících obdobích;
- uvádění nesprávných informací o udržitelnosti spojených s konkrétními milníky projektu, schválením rozpočtu nebo právy na přístup na určité trhy, resp. zahájení projektů na určitých trzích či v geografických oblastech.

A480. Jestliže odborník zjistí nesprávnost, která by mohla svědčit o existenci podvodu, může to mít dopady na ostatní aspekty ověřovací zakázky, zejména na:

- (a) jím prováděnou identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni vysvětlujících a popisných informací (u zakázky poskytující omezenou jistotu), případně na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích (u zakázky poskytující přiměřenou jistotu), a z toho vyplývající vliv na charakter, načasování a rozsah dalších postupů; a
- (b) spolehlivost prohlášení vedení, s vědomím toho, že se v případě podvodu zpravidla nejedná o izolovanou záležitost.

Posouzení identifikovaných nesprávností v průběhu zakázky (viz odstavec 155)

A481. Odborník posuzuje rovněž to, zda shromážděné nesprávnosti souvisejí s nedostatky v kontrolním prostředí. Konkrétně zvažuje, zda charakter nebo rozsah shromážděných nesprávností nevyžaduje, aby získal nové poznatky o vnitřním kontrolním systému subjektu relevantním pro sestavení informací o udržitelnosti (viz odstavce 113L a 113R).

Sdělení a oprava nesprávností (viz odstavce 156–158)

A482. Požadavek na vedení, aby opravilo nesprávnost v narativních vysvětlujících a popisných informacích, může zahrnovat změnu formulace nebo odstranění nesprávného textu.

A483. Znalosti odborníka o důvodech, proč vedení opravy neprovedlo, mohou svědčit o možné předpojatosti v úsudcích vedení.

Hodnocení vlivu neopravených nesprávností (viz odstavec 160)

A484. Posouzení, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, vyžaduje uplatnění odborného úsudku v kontextu příslušných kritérií a okolností zakázky, včetně přihlédnutí k tomu, kdo jsou předpokládání uživatelé a jaké vysvětlující a popisné informace jsou pravděpodobně důležité.

A485. Způsob, jakým se vyhodnocují neopravené nesprávnosti, závisí na tom, jaké informace o udržitelnosti jsou předmětem zakázky. Vyjadřuje-li odborník například závěr o ověření k informacím o udržitelnosti jako celku, posuzuje, zda:

- (a) neopravené nesprávnosti jsou jednotlivě materiální pro každou z vysvětlujících a popisných informací, ke kterým se vztahují. Je-li jednotlivá nesprávnost ve vysvětlující a popisné informaci vyhodnocena jako materiální, není pravděpodobné, že by mohla být vyrovnána jinými nesprávnostmi v rámci dané vysvětlující a popisné informace, pokud se tyto nesprávnosti netýkají stejné záležitosti a nejsou měřeny na společném základu;
- (b) v případě, že neopravené nesprávnosti nejsou materiální jednotlivě:
 - (i) jsou materiální v souhrnu (tj. společně s jinými nesprávnostmi) v rámci konkrétních tematických oblastí nebo aspektů tematických oblastí (viz odstavce A488 a A489);
 - (ii) jsou materiální v souhrnu s ohledem na informace o udržitelnosti jako celek (tj. v souhrnu v rámci všech vysvětlujících a popisných informací) (viz odstavec A490).

A486. Také nesprávnosti menší než stanovená materialita pro kvantitativní vysvětlující a popisné informace mohou mít z kvalitativního hlediska na vykazované informace o udržitelnosti materiální vliv. Pokud například nějaká chyba zapříčiní obrát v sestupném trendu určitého ukazatele, nebo brání-li subjektu splnit regulační požadavky, lze to považovat za materiální, i když chyba bude menší než stanovený kvantitativní limit.

A487. Pokud je předmětem ověřovací zakázky několik metrik, z nichž každá se vztahuje k jiné záležitosti týkající se udržitelnosti, může odborník vyhodnotit materialitu nesprávností samostatně pro každou metriku, protože předpokládání uživatelé patrně budou mít různou toleranci vůči nesprávnosti jednotlivých metrik. Například tolerance předpokládaných uživatelů vůči nesprávnostem bude pravděpodobně vyšší u vysvětlujících a popisných informací o neškodném a degradovatelném odpadu než u radioaktivního či jiného nebezpečného odpadu.

A488. Jsou-li informace o udržitelnosti měřeny pomocí společného základu (např. peněžní částky nebo fyzikální jednotky), odborník může shromáždit všechny nesprávnosti dohromady (tj. jako nesprávnosti, které mají stejný kvantitativní charakter a lze je agregovat). Je nicméně obvyklé, že vysvětlující a popisné informace se týkají více tematických oblastí, zahrnují několik aspektů tematických oblastí, a že záležitosti týkající se udržitelnosti jsou měřeny či hodnoceny vůči různému základu. Pro účely akumulace nesprávností a určení toho, zda jsou informace o udržitelnosti materiálně nesprávné, nemá odborník povinnost převádět jednotlivé nesprávnosti na společný základ (měřicí bázi).

A489. Jakmile odborník identifikuje všechny nekvantifikovatelné nesprávnosti, může je seskupit, např. podle toho, zda souvisejí s určitými aspekty záležitostí týkajícími se udržitelnosti. Například ve zprávě subjektu může být jedna nebo více jednotlivě nemateriálních nesprávností v prohlášeních vedení o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci a další nemateriální nesprávnost týkající se

rozmanitého složení zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že se jak bezpečnost a ochrana zdraví při práci, tak rozmanitost týkají sociálního aspektu informací o udržitelnosti, může odborník tyto nesprávnosti seskupit a zvážit jejich souhrnný dopad na sociální aspekt těchto informací týkajících se daného subjektu. Podobně lze společně posuzovat řadu nemateriálních nesprávností ve vykazovaných informacích o spotřebě vody s další nemateriální nesprávností týkající se vyprodukovaného odpadu, protože se obě záležitosti týkají environmentálního aspektu informací o udržitelnosti.

A490. Informace o udržitelnosti mohou být jako celek nesprávné, přestože zjištěné nesprávnosti jsou jednotlivě nemateriální. Některé nesprávnosti sice nelze shromáždit podle záležitosti týkající se udržitelnosti ani jiného společného faktoru, mohou ale vykazovat společný směr, narativ, tón nebo trend. Například pokud je důsledkem nesprávností to, že informace o udržitelnosti jako celek působí příznivěji, než jaké ve skutečnosti jsou, nebo pokud všechny nesprávnosti nadhodnocují pozitivní aspekty činnosti subjektu a bagatelizují negativní aspekty, může to v souhrnu poskytnout uživatelům informací o udržitelnosti zkreslený a zavádějící obraz.

Další aspekty posouzení nesprávnosti

A491. Materialita neopravených nesprávností se posuzuje na základě kvalitativních, a pokud je to relevantní, rovněž kvantitativních faktorů. Odborník může také brát v úvahu to, do jaké míry lze od uživatelů reálně očekávat, že by přijali jiné rozhodnutí, pokud by informace o udržitelnosti nebyly nesprávné. Příklady kvalitativních faktorů, které mohou naznačovat, že nesprávnost bude s větší pravděpodobností materiální:

Záležitosti týkající se udržitelnosti

- (a) Proces používaný subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které má vykazovat, není v souladu s rozsahem nebo cílem vykazování podle příslušných kritérií.
- (b) Informace o udržitelnosti, které jsou nesprávné, se týkají nějakého jejího aspektu, který byl vyhodnocen jako významný.
- (c) Existuje několik nesprávností souvisejících se stejnou tematickou oblastí záležitosti týkající se udržitelnosti.
- (d) Charakter nesprávností je takový, že všechny nadhodnocují nebo podhodnocují danou záležitost týkající se udržitelnosti.

Externí faktory

- (e) Informace o udržitelnosti, které jsou nesprávné, se týkají nesouladu s právními předpisy, zejména pokud jsou důsledky takového nesouladu závažné.
- (f) Nesprávné informace o udržitelnosti se týkají záležitostí týkajících se udržitelnosti, které dopadají na velký počet zainteresovaných stran. Ale i když má záležitosti týkající se udržitelnosti dopad jen na malý počet zainteresovaných stran, může být její dopad materiální. Jestliže například malá komunita, jejíž zásobování vodou je zasaženo radioaktivní kontaminací z odpadních vod subjektu, podá žalobu, bude to mít materiální dopad na subjekt i jeho další zainteresované strany.

Charakter informací o udržitelnosti

- (g) Z nesprávností mohou vyplývat pochybnosti, zda jsou plány vedení proveditelné. Subjekt například v souladu s příslušnými kritérii zveřejní své zásady nebo závazky ke zmírnění rizik týkajících se udržitelnosti, ale získané důkazní informace naznačují, že dané zásady

či závazky jsou nereálné, spoléhají na nevyzkoušené technologie nebo vyžadují financování, které subjekt pravděpodobně nebude schopen získat.

- (h) Nesprávnost se týká konkrétní vysvětlující a popisné informace, která běžně slouží k porovnávání subjektu s obdobnými subjekty.
- (i) Nesprávnost se týká cíle nebo prahové hodnoty, přičemž daná chyba má zásadní dopad na to, zda bude stanovený cíl splněn, resp. prahová hodnota dosažena (např. rozsah chyby může být malý, ale může mít významné důsledky pro splnění cíle).
- (j) Informace, které jsou nesprávné, tvrdí, že došlo k významné změně u nějaké dříve vykázané pozice nebo trendu.

Prezentace

- (k) Nesprávnost je důsledkem toho, že informace o udržitelnosti jsou zavádějící nebo že použitá formulace je nejasná a může být vykládána velmi odlišnými způsoby. Rozhodnutí, která předpokládání uživatelé přijmou, tudíž závisí na jejich interpretaci.

Chování vedení

- (l) Nesprávnost vznikla v důsledku podvodu vedení, jehož cílem je uvést předpokládané uživatele v omyl.
- (m) Vedení se zdráhá opravit nesprávnost, i když ji ani samo nepovažuje za nemateriální.
- (n) Vedení vykazuje agresivní cíle nebo odhady, popřípadě zaujímá obranné stanovisko při poskytování vysvětlení.

A492. Nesprávnosti v kvalitativních informacích jsou stejně důležité jako nesprávnosti v kvantitativních informacích. Pokud vedení nesprávnosti v kvalitativních informacích neopraví, odborník je shromáždí například tak, že si udělá jejich seznam nebo je vyznačí či zvýrazní v textu informací o udržitelnosti. Není-li možné nesprávnosti sečíst a určit jejich souhrnný účinek, odborník posoudí, zda mezi nesprávnostmi neexistují nějaké společné znaky, například zda nevytvářejí příznivější výsledek než skutečnost, který je v souhrnu materiální, nebo zda nesvědčí o předpojatosti vedení.

A493. Mezi další faktory, které mohou odborníkovi pomoci vyhodnotit materialitu nesprávností, patří znalost:

- základní příčiny identifikovaných nesprávností. Je-li například příčinou kvalitativní nesprávnosti záměrné zkreslení skutečnosti vedením, může to signalizovat, že informace o udržitelnosti obsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem;
- toho, zda nesprávnost může mít nepřímý dopad na nesprávnosti zjištěné v jiných oblastech zakázky. Například jinak nemateriální nadhodnocení položky může nepřímo ovlivnit významnější výpočet, který s touto položkou pracuje, což způsobí, že výsledek klesne pod minimální limit vyžadovaný smlouvou nebo kvalifikačními kritérii programu, dotace nebo financování. Obdobně absence požadovaného schválení u relativně nedůležité transakce nemusí být materiální sama o sobě, ale může mít důsledky z hlediska provozní účinnosti kontrol v oblastech informací o udržitelnosti, které uživatelé považují za důležité.

Nejistota měření nebo hodnocení

A494. Záležitosti týkající se udržitelnosti mohou vykazovat přirozenou nejistotu měření či hodnocení (např. odhad dlouhodobých klimatických rizik v hodnotovém řetězci subjektu jako celku). V důsledku těchto přirozených nejistot spojených se záležitostmi týkající se udržitelnosti může existovat široká škála možných výsledků a může být obtížné zjistit, zda jsou informace

o udržitelnosti materiálně nesprávné. Odborník má možnost posoudit, zda je záležitost týkající se udržitelnosti tak přesná, jak vyžadují příslušná kritéria, a zda je v souladu s jejich požadavky přirozená nejistota ve zprávě vysvětlena. Bez podpůrných informací, jejichž cílem je pomoci předpokládaným uživatelům nejistotu pochopit, nemusí být příslušná kritéria vhodná a informace o udržitelnosti nemusí být náležitě prezentovány. Vhodnými popisy pro účely zprávy o ověření se zabývají ustanovení odstavců 190(g) a A579.

A495. Pokud nejistota není přirozená (tj. když vyplývá z toho, že kritéria nebyla náležitě uplatněna), mohou vzniknout nesprávnosti. Například proto, že vedení nepoužilo vhodné informace k měření či hodnocení záležitosti týkající se udržitelnosti, což vedlo k tomu, že nebyla tak přesná, jak příslušná kritéria vyžadují.

A496. S výhledovými informacemi je obvykle spojena větší nejistota měření nebo hodnocení než s historickými informacemi. Jejich měření či hodnocení proto mnohdy vede k široké škále možných výsledků a bývá obtížné identifikovat a vyhodnotit nesprávnosti, včetně toho, zda jsou použité předpoklady:

- (a) přiměřené (v případě prognózy); nebo
- (b) realistické a odpovídající účelu informací (v případě výhledu).

A497. Odborník posoudí okolnosti, v jejichž důsledku by nesprávnosti ve výhledových informacích mohly vzniknout, například:

- (a) použité údaje nebo jiné informace nemusí být relevantní, úplné či spolehlivé;
- (b) předpoklady mohou vycházet z informací, které nejsou relevantní, opomíjejí důležité aspekty, mohou být vnitřně nekonzistentní nebo jim je přiřazena nepřiměřená váha;
- (c) předpoklady nemusí být v souladu s rozhodnutími či záměry vedení; nebo
- (d) předpoklady mohou být neúmyslně nebo záměrně nesprávně aplikovány na údaje či jiné informace, nebo nesprávně použity při výpočtech kvantifikovatelných informací.

V některých případech může nesprávnost vzniknout v důsledku kombinace uvedených okolností.

A498. Odborník také zváží, zda neexistují nějaké signály svědčící o možné předpojatosti vedení při výběru předpokladů, metod nebo údajů v rámci způsobu prezentace informací o udržitelnosti, které mohou svědčit o výskytu nesprávnosti nebo mít dopad na zbývající část ověřovací zakázky. Příkladem signálů možné předpojatosti vedení mohou být případy, kdy autor zprávy o ověření:

- (a) změnil použité předpoklady nebo metody, případně došel k závěru, že se okolnosti změnilly, ale nemá pro to rozumné zdůvodnění;
- (b) použil předpoklady, které nejsou konzistentní s těmi, které subjekt jinak běžně používá, mimo jiné pro účely účetní závěrky nebo pro provozní činnosti, nebo které nejsou konzistentní s objektivně zjištěnými tržními předpoklady; nebo
- (c) vybral významné předpoklady tak, aby to vyhovovalo cílům vedení, nebo aby zvolené předpoklady reflektovaly nějaký model či trend.

Posouzení popisu příslušných kritérií (viz odstavec 162)

A499. Předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky uvedené v odstavci 78 vyžadují, aby kritéria, o nichž odborník předpokládá, že budou použita při sestavování informací o udržitelnosti, byla dostupná předpokládaným uživatelům. Toho lze docílit pomocí odkazů na popis příslušných kritérií, k němuž mají přístup, nebo zahrnutím popisu příslušných kritérií a jejich zdrojů do informací o udržitelnosti, aby předpokládaní uživatelé mohli porozumět tomu, jak:

- (a) byl obsah informací o udržitelnosti, například tematické oblasti a aspekty tematických oblastí, identifikován a vybrán;
- (b) byly zjištěny informační potřeby předpokládaných uživatelů; a
- (c) jak byla měřena nebo hodnocena záležitost týkající se udržitelnosti.

A500. Uvedení odkazu na příslušná kritéria a jejich zdroje nebo zahrnutí jejich popisu je obzvláště důležité, pokud:

- (a) mezi kritérii uplatňovanými subjekty ve stejném odvětví, regionu nebo jurisdikci, ve spojitosti s nimiž odborník očekává, že budou vystaveny obdobným okolnostem, popřípadě že budou rovnocenné, existují významné rozdíly;
- (b) je se záležitostí týkající se udržitelnosti spojena velká míra nejistoty měření nebo hodnocení (jako například u výhledových informací o udržitelnosti), protože to bude znamenat větší variabilitu nebo větší otevřenost různým interpretacím, než když je nejistota menší. Může to vést až k tomu, že informace o udržitelnosti budou předpokládanými uživateli nesprávně pochopeny nebo interpretovány.

A501. Při posuzování, zda je popis kritérií či uvedení odkazu na ně adekvátní, odborník zváží, zda zohledňuje:

- (a) zdroj příslušných kritérií a to, zda se jedná o kritéria rámce, kritéria stanovená právními předpisy nebo vydaná oprávněnou či respektovanou organizací, která se řídí transparentním normativním procesem, případně o jiná kritéria stanovená rámcem nebo o kritéria vyvinutá subjektem;
- (b) jak byla kritéria rámce aplikována, včetně zásad vykazování subjektu pro uplatnění takových kritérií;
- (c) na základě čeho bylo v případě jiných kritérií rámce nebo kritérií vyvinutých subjektem stanoveno, že daná kritéria jsou společně s případnými dalšími kritérii rámce vhodná;
- (d) důvody, proč případně nebyla příslušná kritéria rámce uplatněna;
- (e) specifické aspekty kritérií související s konkrétními typy informací o udržitelnosti, například:
 - (i) východiska pro vyhodnocení přiměřenosti podkladových předpokladů pro výhledové informace;
 - (ii) cíle v oblasti kontroly pro návrh a provozní účinnost procesů, systémů nebo kontrol;
 - (iii) záměry, klíčové ukazatele výkonnosti, závazky nebo cíle pro hodnocení či měření výkonnosti;
- (f) metody použité pro hodnocení, jestliže příslušná kritéria umožňují volbu mezi vícero metodami;
- (g) případné významné úsudky použité při uplatňování kritérií na danou zakázku;
- (h) případná přirozená omezení spojená s měřením či hodnocením záležitosti týkající se udržitelnosti podle příslušných kritérií;
- (i) další relevantní záležitosti umožňující předpokládaným uživatelům porozumět východiskům pro sestavení informací o udržitelnosti, včetně nejistot;
- (j) veškeré změny v použitých metodách měření či hodnocení a důvody takových změn;
- (k) jakékoli zjištěné odchylky od příslušných kritérií, např. od rámce, na který se subjekt odkazuje jako na výchozí pro účely sestavení informací o udržitelnosti;
- (l) potřebu jednoznačného významu, aby vymezení neobsahovalo vágní nebo podmiňující

formulace, které by mohly vést k nekonzistentní interpretaci, a aby bylo dostatečně podrobné a jasné s ohledem na srozumitelnost.

Následné události (viz odstavec 61)

A502. Příklady následných událostí:

- zveřejnění revidovaných faktorů, předpokladů nebo měřítek orgánem, jako je vládní agentura (např. revidované emisní faktory);
- změny relevantní legislativy nebo nařízení;
- významný pokrok ve vědeckých poznatcích;
- významné strukturní změny v subjektu;
- dostupnost přesnějších kvantifikačních metod;
- zjištění významného podvodu nebo chyby;
- zjištění významného znečištění vody či kontaminace půdy;
- úmrtí a jiné významné události týkající se bezpečnosti a ochrany zdraví.

A503R. Příklady postupů, které odborník může uplatňovat za účelem identifikace následných událostí:

- (a) získání znalostí o postupech, které k identifikaci následných událostí používá vedení subjektu;
- (b) dotazování vedení a popřípadě osob pověřených správou a řízením, zda nastaly nějaké následné události, které by mohly mít na informace o udržitelnosti vliv;
- (c) seznámení s případnými zápisy z jednání vlastníků, osob pověřených správou a řízením a z porad vedení subjektu konaných po datu sestavení informací o udržitelnosti a dotazování na záležitosti diskutované na jednáních, z nichž zatím zápisy nejsou k dispozici;
- (d) seznámení s informacemi o udržitelnosti subjektu zveřejňovanými na měsíční nebo čtvrtletní bázi, pokud jsou k dispozici.

A504L. Postupy odborníka sloužící k identifikaci následných událostí mohou zahrnovat dotazování vedení a popřípadě osob pověřených správou a řízením, zda nastaly nějaké následné události, které by mohly mít na informace o udržitelnosti vliv.

A505. Po datu zprávy o ověření již odborník nemá povinnost provádět žádné postupy týkající se informací o udržitelnosti. Nicméně jestliže se po datu zprávy o ověření dozví o skutečnosti, která, kdyby mu byla k tomuto datu známa, by mohla vést ke změně zprávy o ověření, může považovat za nutné projednat danou záležitost s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, případně podniknout jiné kroky vhodné s ohledem na dané okolnosti.

Písemné prohlášení vedení a osob pověřených správou a řízením (viz odstavec 165)

A506. Jsou-li ústní prohlášení potvrzena písemně, omezuje to možnost vzniku nedorozumění mezi odborníkem a vedením, případně osobami pověřenými správou a řízením. Osoba (osoby), od níž si odborník písemné prohlášení vyžádá, bude obvykle členem vrcholového vedení nebo se bude jednat o osobu pověřenou správou a řízením, podle toho, jakou má subjekt strukturu vedení

a správy a řízení. Bude to tedy záviset na okolnostech, které jsou v různých jurisdikcích různé a které odrážejí takové vlivy, jako je kulturní či právní prostředí, velikost nebo typ vlastnictví.

A507. Prohlášení vedení a popřípadě osob pověřených správou a řízením nemůže nahrazovat ostatní důkazní informace, jejichž dostupnost může odborník oprávněně předpokládat. Písemné prohlášení je sice nezbytným zdrojem důkazních informací, ale o žádné záležitosti, jíž se týká, samo o sobě neposkytuje dostatečné a vhodné důkazní informace. Skutečnost, že odborník obdržel spolehlivá písemná prohlášení, nemá vliv na to, jaké důkazní informace bude shromažďovat a v jakém rozsahu.

Ostatní informace

Získání ostatních informací (viz odstavec 171)

A508. Jak je vysvětleno v odstavci 5, předmětem ověřovací zakázky jsou někdy veškeré informace o udržitelnosti, které má subjekt vykazovat, a někdy pouze část těchto informací. Pokud ověřovací zakázka nepokrývá veškeré informace o udržitelnosti, výrazem „informace o udržitelnosti“ se rozumí ty informace, které jsou předmětem ověřovací zakázky.

A509. Cílem diskuse s vedením vyžadované podle odstavce 171(a) je pomoci odborníkovi pochopit veškeré informace o udržitelnosti, které mají být vykázány, včetně těch, jež jsou předmětem ověřovací zakázky, a to, kde budou tyto informace vykázány, aby byl schopen identifikovat ostatní informace, s nimiž se má v souladu s odstavcem 172 seznámit a které má povinnost posoudit. Informace o udržitelnosti spadající do předmětu ověřovací zakázky mohou být mimo jiné součástí zprávy vedení, výroční zprávy nebo integrované zprávy účetní jednotky, případně mohou být uvedeny společně s jinými informacemi o správě a řízení.

A510. Vzhledem k tomu, že se rámce a postupy pro vykazování informací o udržitelnosti obvykle vyvíjejí, přičemž v průběhu času dochází k zavádění nových právních a jiných předpisů, může se umístění informací o udržitelnosti a obsah zprávy (zpráv), v níž jsou tyto informace uvedeny, mezi jednotlivými obdobími měnit. V důsledku toho nemusí být jasné, který dokument (dokumenty) do zprávy, v níž budou informace o udržitelnosti zveřejněny, patří. Svá očekávání ohledně získání finální verze zprávy (zpráv), která bude informace o udržitelnosti obsahovat, může odborník sdělit osobám odpovědným za sestavení zpráv účetní jednotky, ať už jde o členy vedení, případně osoby pověřené správou a řízením, a to bez zbytečného odkladu před datem zprávy o ověření. Odborníkovi to umožní dokončit postupy vyžadované tímto standardem před datem zprávy o ověření.

A511. Jsou-li ostatní informace zpřístupněny uživatelům pouze prostřednictvím webových stránek subjektu, odborník pro účely svých postupů prováděných podle tohoto standardu použije finální znění poskytnuté subjektem, nikoliv verzi z webových stránek. Odborník nemá v souladu s tímto standardem povinnost žádné ostatní informace sám vyhledávat, tedy ani na webových stránkách subjektu. Dále nemá povinnost provádět postupy ověřující, zda jsou ostatní informace na webových stránkách subjektu náležitě prezentovány, zda byly náležitě převedeny do elektronické podoby či zda byly v elektronické podobě náležitě prezentovány, pakliže to nevyžaduje předmět ověřovací zakázky.

Seznámení s ostatními informacemi a jejich posouzení (viz odstavec 172)

A512. Jsou-li ostatní informace v materiálním nesouladu s informacemi o udržitelnosti, jež jsou předmětem ověřovací zakázky, případně s poznatky, které odborník získal během zakázky, může to svědčit o tom, že buď informace o udržitelnosti, nebo ostatní informace obsahují materiální nesprávnost. To může ohrozit věrohodnost informací o udržitelnosti a zprávy o ověření k nim. Navíc by taková materiální nesprávnost mohla nežádoucím způsobem ovlivnit rozhodnutí uživatelů, jimž je zpráva o ověření určena. Postupy týkající se ostatních informací mohou

odborníkovi také pomoci při dodržování příslušných etických požadavků, jak vyžaduje odstavec 34. V souladu s příslušnými etickými požadavky je povinností odborníka bránit tomu, aby jeho jméno bylo s jeho vědomím spojováno s informacemi, které podle jeho názoru obsahují materiálně nesprávná nebo zavádějící tvrzení, jsou zpracované nedbale, případně neobsahují nebo zastírají vyžadované informace, a jsou v důsledku tohoto opomenutí nebo zastírání zavádějící.

- A513. Vysvětlující a popisné informace v ostatních informacích někdy poskytují shrnutí vysvětlujících a popisných informací o udržitelnosti, jež jsou předmětem ověřovací zakázky, případně o nich uvádějí další podrobnosti. Odborník může výběr takových vysvětlujících a popisných informací v ostatních informacích porovnat s těmi v informacích o udržitelnosti, které jsou předmětem ověření. Rozsah tohoto srovnání je věcí jeho odborného úsudku. Při tom zohlední fakt, že jeho povinnosti, tak jak jsou vymezeny tímto standardem, nepředstavují ověřovací zakázku, jejímž předmětem by byly ostatní informace, ani nezakládají povinnost získat o těchto ostatních informacích jistotu.

Reakce odborníka v případě, že ostatní informace jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné

Reakce odborníka v případě, že ostatní informace, které jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné, získal před datem zprávy o ověření (viz odstavce 175–176)

- A514. Opatření, která odborník přijme v případě, že ostatní informace nejsou opraveny ani poté, co o této záležitosti uvědomil osoby pověřené správou a řízením, závisí na jeho odborném úsudku. Může zvážit, zda zdůvodnění, jímž vedení subjektu a osoby pověřené jeho správou a řízením vysvětlily, proč opravy nebyly provedeny, nezpochybňuje jejich integritu a upřímnost, např. když má podezření, že jejich záměrem bylo uvést uživatele v omyl. Může rovněž považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko. V některých případech může mít odborník v souladu s právními předpisy nebo profesními požadavky povinnost informovat o takové záležitosti regulační nebo příslušný profesní orgán.

Reakce odborníka v případě, že ostatní informace, které jsou podle jeho závěru materiálně nesprávné, získal po datu své zprávy o ověření (viz odstavce 175–176)

- A515. Odborník nemá povinnost provádět žádné postupy týkající se ostatních informací, které se objeví po datu zprávy o ověření. Je nicméně možné, že zjistí, že zřejmě existuje materiální nesoulad mezi ostatními informacemi dostupnými po datu zprávy o ověření a informacemi o udržitelnosti nebo jeho poznatky získanými během zakázky. Tuto záležitost může prodiskutovat s vedením nebo případně s osobami pověřenými správou a řízením, a pokud ostatní informace nejsou opraveny, přijmout vhodná opatření, například provést další postupy s cílem zjistit, zda se v ostatních informacích či v informacích o udržitelnosti vyskytuje materiální nesprávnost. Jestliže odborník dojde k závěru, že materiální nesprávnost existuje, ale ostatní informace nejsou opraveny, může se pokusit zajistit, s ohledem na svá práva a povinnosti dané právními předpisy, aby na neopravenou materiální nesprávnost byli vhodným způsobem upozorněni uživatelé, jímž je jeho zpráva určena.

Důsledky pro zprávu odborníka (viz odstavec 176(a))

- A516. Ve výjimečných případech, zejména pokud vedení subjektu nebo osoby pověřené jeho správou a řízením odmítly opravit materiální nesprávnost ostatních informací, čímž zpochybnily svou integritu, a tím i spolehlivost důkazních informací obecně, může být vhodné, aby odborník vyjádření závěru či výroku k informacím o udržitelnosti odmítl.

Odstoupení od zakázky (viz odstavec 176(b))

A517. Pokud okolnosti, za nichž vedení subjektu nebo osoby pověřené jeho správou a řízením odmítly opravit materiální nesprávnost ostatních informací, zpochybňují integritu vedení, resp. osob pověřených správou a řízením natolik, že vyvolávají pochybnosti o spolehlivosti prohlášení, která od nich odborník v průběhu ověřovací zakázky získal, může být vhodné odstoupení od zakázky, pokud jej příslušné právní předpisy odborníkovi umožňují.

Reakce v případě, že jsou informace o udržitelnosti materiálně nesprávné nebo že je třeba, aby si odborník doplnil znalosti o subjektu a jeho prostředí (viz odstavec 177)

A518. Při seznamování s ostatními informacemi se odborník může dozvědět nové informace, které mají dopad na:

- jeho znalosti o subjektu a jeho prostředí, a z nichž může vyplynout nutnost revidovat původní posouzení či vyhodnocení rizik, které provedl;
- jeho povinnost vyhodnotit dopad zjištěných nesprávností na zakázku a případných neopravených nesprávností na informace o udržitelnosti;
- jeho povinnosti ve vztahu k následným událostem.

Formulace závěru zprávy o ověření

Vyhodnocení získaných důkazních informací (viz odstavec 178)

A519. Ověřovací zakázka je průběžný proces, během něhož se mohou objevit nové informace, které se budou výrazně lišit od informací, na jejichž základě odborník naplánoval své postupy. Tato situace nastává především tehdy, pokud je informační systém subjektu méně vyspělý nebo pokud vysvětlující a popisné informace a jejich charakteristické znaky podléhají větší míře úsudku. Důkazy, které odborník získá během napláňovaných postupů, si mohou vyžádat provedení dalších postupů, aby splnil zamýšlený účel (účely) jejich provádění. Někdy se odborníkovi nepodaří shromáždit důkazní informace, jaké od napláňovaných postupů očekával. Pokud zjistí, že důkazní informace získané provedením těchto postupů nejsou dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit závěr k informacím o udržitelnosti, má možnost buď:

- (a) zvětšit rozsah prováděných prací; nebo
- (b) provést další postupy, které jsou podle jeho názoru za daných okolností nezbytné.

Jestliže ani jedna z těchto alternativ není s ohledem na okolnosti zakázky prakticky proveditelná, odborník není schopen shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, které by mu umožnily vyjádřit závěr.

A520. Přestože postup může být navržen účinně s ohledem na dosažení zamýšleného účelu, daný účel být naplněn nemusí, je-li postup nesprávně proveden (nebo uplatňován). Konkrétní povinnosti odborníka týkající se řízení kvality na úrovni zakázky, spolu se souvisejícími povinnostmi lídra zakázky, jež mohou mít na uplatnění postupů vliv, upravují odstavce 31–63. V souladu s ustanoveními odstavce A116 jsou v rámci kontroly práce týmu provádějícího zakázku navíc posuzovány například následující záležitosti:

- (a) zda důkazní informace, které odborník získal, jsou podle jeho názoru dostatečné a vhodné, aby na jejich základě mohl vyjádřit závěr své zprávy o ověření; a
- (b) zda byly dosaženy cíle postupů provedených v rámci zakázky.

A521. Vliv na odborníkovo posouzení toho, co představuje dostatečné a vhodné důkazní informace, mají takové faktory jako:

- významnost případné nesprávnosti a pravděpodobnost, že tato nesprávnost bude mít, ať už sama o sobě, nebo spolu s dalšími případnými nesprávnostmi, na informace o udržitelnosti materiální vliv;
- účinnost reakcí vedení nebo osob pověřených správou a řízením na riziko materiální nesprávnosti, které je jim známo;
- zkušenosti získané s obdobnými potenciálními nesprávnostmi během předchozích ověřovacích zakázek;
- výsledky provedených postupů, včetně toho, zda tyto postupy odhalily nějakou konkrétní nesprávnost;
- zdroj dostupných informací a jejich spolehlivost;
- přesvědčivost důkazních informací;
- znalost subjektu a jeho prostředí.

A522. Při vyhodnocování získaných důkazních informací týkajících se sestavení kvalitativních informací, případně kvalitativních aspektů kvantitativních informací odborník posuzuje, zda:

- (a) existují ukazatele možné předpojatosti v úsudcích a rozhodnutích při provádění odhadů a sestavování informací o udržitelnosti;
- (b) jsou zvolené a použité kvantifikační metody a zásady vykazování v souladu s příslušnými kritérii a zda jsou vhodné;
- (c) jsou informace prezentované v informacích o udržitelnosti relevantní, spolehlivé, úplné, srovnatelné a pochopitelné;
- (d) informace o udržitelnosti dostatečně popisují příslušná kritéria a jiné skutečnosti, včetně nejistot, aby předpokládání uživatelé mohli pochopit významné úsudky provedené při sestavení těchto informací; a
- (e) je terminologie použita v informacích o udržitelnosti vhodná.

Důkazní informace, které jsou v rozporu s jinými získanými důkazními informacemi (viz odstavec 180)

A523. Jsou-li důkazní informace nekonzistentní s jinými získanými důkazními informacemi, může to svědčit o tom, že některé informace použité jako důkazní nejsou spolehlivé. K takové situaci dochází například tehdy, nejsou-li odpovědi na vznesené dotazy poskytnuté vedením, osobami pověřenými správou a řízením, interními auditory a dalšími osobami vzájemně v souladu. Tyto nesrovnalosti vedou k pochybnostem o tom, zda je posouzení relevantnosti a spolehlivosti původních informací odborníkem správné (viz odstavec 90). Povinnosti odborníka v případě, že má pochybnosti o relevantnosti a spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní, upravuje odstavec 94. Rozsah, v jakém bude odborník muset změnit či doplnit postupy, aby pochybnosti odstranil a vyřešil dopady na další aspekty ověřovací zakázky, se může lišit.

A524. Při provádění postupu může odborník identifikovat položky, které jsou v rozporu s jeho očekáváními, případně vykazují neobvyklé charakteristické znaky. K označení takových položek lze použít různou terminologii, např.: výjimky, odlehlé hodnoty, význačné položky nebo položky zájmu. Jejich výskyt může svědčit o možné nesprávnosti v informacích o udržitelnosti, případně mohou naznačovat nesrovnalosti v důkazních informacích, zejména pokud obdobné výjimky či odlehlé hodnoty nebyly zjištěny prostřednictvím jiných důkazních informací. Můžou rovněž vyvolávat pochybnosti o spolehlivosti informací.

A525. Při posuzování dopadu nesouladů v důkazních informacích na další aspekty ověřovací zakázky odborník zváží, zda vyhodnocení rizik provedené odborníkem je stále vhodné.

A526. Jestliže odborník není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, má v souladu s odstavcem 185 povinnost buď vyjádřit závěr s výhradou, vyjádření závěru o informacích o udržitelnosti odmítnout, případně od zakázky odstoupit, je-li to možné.

Vyvozování závěrů (viz odstavce 181–184)

A527. V regulačních režimech zveřejňování je pro účely podávání zpráv regulátorovi dostatečné uvést takové informace, které jsou specifikovány v příslušných právních předpisech. Aby ostatní předpokládání uživatelé porozuměli významným úsudkům, které byly při sestavování informací o udržitelnosti uplatněny, může být nicméně nutné zahrnout do nich další vysvětlující a popisné informace, jako například:

- (a) metodu použitou ke stanovení hranic vykazování, pokud příslušná kritéria umožňují volbu mezi různými metodami, a které provozní činnosti jsou zahrnuty;
- (b) významné zvolené a uplatněné metody hodnocení či kvantifikace a zásady vykazování, včetně:
 - (i) procesu, který subjekt používá k identifikaci záležitostí týkajících se udržitelnosti, jež mají být zahrnuty do informací o udržitelnosti (viz odstavec A3);
 - (ii) veškerých významných interpretací provedených při aplikaci příslušných kritérií v podmínkách subjektu včetně zdrojů dat, a pokud je povolena volba mezi různými metodami, nebo jsou použité metody specifické pro subjekt, zveřejnění použitých metod a zdůvodnění; a
 - (iii) toho, jak subjekt určuje, zda je třeba přepracovat dříve vykázané vysvětlující a popisné informace;
- (c) prohlášení o nejistotách, které se týkají kvantifikace informací o udržitelnosti subjektu, včetně jejich příčin, způsobu řešení a vlivů na informace o udržitelnosti; a
- (d) případné změny v záležitostech uvedených v tomto odstavci nebo jiných záležitostech, které materiálně ovlivňují srovnatelnost informací o udržitelnosti s předchozím obdobím (obdobími) nebo referenčním rokem.

Posouzení, zda informace o udržitelnosti poskytují věrné zobrazení (viz odstavec 182)

A528. Jsou-li uplatňována kritéria věrného zobrazení, vychází posouzení, zda informace o udržitelnosti poskytují věrné zobrazení, z odborného úsudku odborníka. Na základě svých znalostí o subjektu a získaných důkazních informací při něm bere v úvahu mimo jiné konkrétní skutečnosti a okolnosti týkající se subjektu a jejich změny. Dále toto posouzení zohledňuje například vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést, aby bylo dosaženo věrného zobrazení v souvislosti se záležitostmi, které by mohly být materiální (nesprávnosti se obecně považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by mohly ovlivnit rozhodnutí, která předpokládání uživatelé přijmou na základě informací o udržitelnosti), jako jsou důsledky měnících se požadavků nebo změn prostředí.

A529. Součástí posouzení věrného zobrazení informací o udržitelnosti mohou být diskuse s vedením a osobami pověřenými správou a řízením týkající se toho, proč zvolily daný způsob vykázaní nebo zda uvažovaly o případných alternativách. Tématem diskuse může být mimo jiné:

- míra agregace nebo desagregace vysvětlujících a popisných informací v informacích o udržitelnosti a to, zda vykázaním těchto vysvětlujících a popisných informací v informacích o udržitelnosti nedochází k zastírání užitečných informací či k uvádění zavádějících informací;

- soulad s praxí v příslušném odvětví, případně to, zda je vzhledem ke konkrétním podmínkám daného subjektu vhodná, a tudíž oprávněná odchylka od této praxe.

Omezení rozsahu (viz odstavec 185)

A530. Omezení rozsahu může mít následující příčiny:

- okolnosti, které jsou mimo kontrolu příslušné strany (stran). Příklad: dokumentace, kterou je podle názoru odborníka nutné prozkoumat, byla nešťastnou náhodou zničena;
- okolnosti týkající se charakteru nebo načasování práce odborníka. Příklad: odborník považuje za nezbytné provést pozorování nějakého fyzického procesu, ale ten proběhl předtím, než byl odborník pověřen provedením zakázky;
- omezení práce odborníka, které způsobí vedení, osoby pověřené správou a řízením či najímající strana a které mu například zabrání v provedení nějakého postupu, jež považuje za daných okolností za nezbytný. Omezení tohoto typu patrně bude mít pro zakázku i jiné důsledky, mimo jiné v souvislosti s tím, jak odborník vyhodnotí riziko zakázky a její přijetí a pokračování vztahu s klientem.

A531. Nemožnost provést nějaký konkrétní postup nepředstavuje omezení rozsahu, pokud je odborník schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace tím, že provede alternativní postupy.

Převzetí celkové odpovědnosti za řízení a zajištění kvality (viz odstavec 186(d)(i))

A532. Mezi aspekty relevantní při určování toho, zda zapojení lídra zakázky do jejího průběhu bylo dostatečné a vhodné, aby na jeho základě mohl rozhodnout, že uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou s ohledem na charakter a okolnosti zakázky přiměřené, patří například:

- to, jak byly konzultovány obtížné, sporné či jiné otázky a implementace dohodnutých závěrů;
- postup, jakým se řešily případné rozdíly v názorech a k jakým řešením se dospělo; a
- jak je zapojení lídra zakázky do jejího průběhu doloženo v dokumentaci zakázky.

A533. Příklady signálů svědčících o tom, že lídr zakázky do ní nemusel být dostatečně a vhodně zapojen:

- lídr zakázky včas nezkontroloval plánování zakázky, mimo jiné prováděné postupy vyhodnocení rizik;
- existují důkazy o tom, že osoby, jimž byly přiděleny úkoly, úkony nebo postupy, nebyly dostatečně informovány o charakteru svých odpovědností a pravomocí, rozsahu přidělené práce a souvisejících cílech a nebyly jim poskytnuty další nezbytné instrukce a relevantní informace;
- chybí důkazy o tom, že lídr zakázky řídí ostatní členy týmu provádějícího zakázku, vykonává nad nimi dohled a kontroluje jejich práci.

A534. Jestliže lídr zakázky není do její realizace zapojen natolik, aby na základě toho mohl rozhodnout, že uplatněné významné úsudky a přijaté závěry jsou vzhledem k charakteru a okolnostem zakázky přiměřené, nebude schopen splnit požadavek odstavce 186. Lídr zakázky zohlední firemní pravidla a postupy upravující opatření, která je nutné v takové situaci přijmout, a kromě toho může učinit například následující:

- aktualizovat a změnit plán zakázky;

- přehodnotit přístup k charakteru a rozsahu kontroly a modifikovat ho tak, aby se zvýšilo zapojení lídra zakázky;
- konzultovat záležitost s pracovníky, jimž byla přidělena provozní odpovědnost za příslušný aspekt firemního systému řízení kvality.

Dokumentace (viz odstavec 187)

A535. Požadavek na dokumentaci řešení nekonzistence informací neznámá, že je třeba, aby odborník uchoval ve spisu nesprávnou nebo starou verzi dokumentace.

A536. Zapojení lídra zakázky a jím provedené posouzení podle odstavce 186(d)(i) lze zdokumentovat různými způsoby, které závisí na charakteru a okolnostech zakázky.

Příklady:

- skutečnost, že lídr zakázky řídí tým provádějící zakázku, lze zdokumentovat tím, že podpisem schválí plán zakázky a úkony jejího projektového řízení;
- důkazy o jasnosti, konzistentnosti a účinnosti komunikace lídra zakázky a dalších jeho kroků týkajících se firemní kultury a očekávaného chování, které dokládá snahu firmy o prosazování kvality, lze čerpat ze zápisů z formálních schůzek týmu provádějícího zakázku;
- jako důkaz o zapojení lídra zakázky do celého jejího průběhu a o jeho dohledu nad ostatními členy týmu provádějícího zakázku může sloužit podepsaný program jednání mezi tímto lídrem a ostatními členy týmu a případně osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, doplněný o záznamy o čase, který lídr zakázky na zakázce strávil; nebo
- dokladem o kontrole pracovní dokumentace jsou podpisy lídra zakázky a dalších členů týmu provádějícího zakázku.

Sestavení zprávy o ověření

Efektivní komunikace ve zprávě o ověření (viz odstavce 188–189)

A537. Zpráva o ověření je nástroj, jehož prostřednictvím odborník sděluje výsledek ověřovací zakázky předpokládaným uživatelům. Jasné sdělení zprávy pomáhá předpokládaným uživatelům správně pochopit její závěr. Odborník tudíž může reportovat své závěry ústně nebo s použitím symbolů pouze v případě, že předloží rovněž písemnou zprávu o ověření, která bude k dispozici současně s ústní zprávou nebo zprávou vyjádřenou prostřednictvím symbolů, aby nedošlo k nepochopení závěru odborníka. Příkladem symbolu označujícího, že vysvětlující a popisné informace byly předmětem ověřovací zakázky, může být odkaz na písemnou zprávu o ověření.

A538. Příloha 3 obsahuje příklady zpráv o ověření informací o udržitelnosti, které zahrnují pouze základní prvky stanovené v odstavci 190 pro danou modelovou situaci uvedenou nad každým příkladem. Začlenění dalších záležitostí do zprávy o ověření si mohou vyžádat okolnosti zakázky, aby byl zajištěn soulad s tímto standardem, případně může odborník další informace považovat za užitečné pro lepší pochopení ze strany předpokládaných uživatelů.

Obsah zprávy o ověření (viz odstavec 190)

A539. Tento standard nepředepisuje žádnou standardizovanou formu zprávy závaznou pro všechny ověřovací zakázky, pouze definuje základní náležitosti, které má zpráva obsahovat. Podoba zprávy o ověření vychází z konkrétních okolností zakázky. Odborník může používat nadpisy (navíc k těm, které vyžaduje tento standard), číslování odstavců, zvýraznění textu tučně, a jiné mechanismy, jimiž zvýší jasnost a srozumitelnost zprávy o ověření.

Název zprávy o ověření (viz odstavec 190(a))

A540. Nezávislost ověřovací zprávy je zajištěna tím, že ji vypracuje odborník, který splňuje požadavky na nezávislost stanovené Kodexem IESBA pro zakázky na ověřování informací o udržitelnosti, případně požadavky, které jsou minimálně stejně náročné.

Příjemce (viz odstavec 190(b))

A541. Příjemcem zprávy o ověření je obvykle najímající strana nebo osoby pověřené správou a řízením subjektu. Příjemce zprávy o ověření v dané jurisdikci může být stanoven právními předpisy nebo podmínkami zakázky. Stejně jako v případě identifikace příjemce zprávy o ověření může odborník považovat za vhodné uvést ve zprávě o ověření formulaci, jejímž prostřednictvím specifikuje účel a předpokládané uživatele, pro které byla zpráva sestavena.

Závěr odborníka (viz odstavec 190(c))

Získaná míra jistoty (viz odstavec 190(c)(iii))

A542. Jsou-li části informací o udržitelnosti předmětem ověření poskytujícího omezenou jistotu, zatímco jiné části jsou předmětem ověření poskytujícího přiměřenou jistotu, je ve zprávě o ověření nutná jasná identifikace informací o udržitelnosti a jejich rozdělení podle příslušné míry jistoty, aby uživatelé správně porozuměli tomu, jak se které informace ověřují. Rovněž závěry týkající se jednotlivých částí informací o udržitelnosti je záhodno pro předpokládané uživatele jasně odlišit. Za těchto okolností jsou ve zprávě odborníka obsaženy všechny obsahové prvky, které jsou společné pro obě úrovně jistoty, přičemž prvky pro omezenou jistotu a přiměřenou jistotu jsou jasně odděleny, jak stanoví odstavec 190.

Identifikace nebo popis informací o udržitelnosti (viz odstavec 190(c)(iv))

A543. Identifikace nebo popis informací o udržitelnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, případně včetně záležitostí týkajících se udržitelnosti, může zahrnovat:

- název nebo jiné identifikační znaky informací o udržitelnosti a, je-li to relevantní, nějakou širší zprávu (např. výroční zprávu nebo integrovanou zprávu), v níž jsou informace o udržitelnosti vykázány;
- vymezení části informací o udržitelnosti, na které se předmět ověřovací zakázky vztahuje, pakliže do informací o udržitelnosti, jež jsou předmětem zakázky, nespádají veškeré vykazované informace o udržitelnosti, a je-li to nezbytné pro lepší pochopení ze strany uživatelů, vymezení těch informací o udržitelnosti, které předmětem ověřovací zakázky nejsou (viz také odstavec A544);
- je-li to relevantní, název jiného subjektu nebo subjektů (například těch v hodnotovém řetězci), provozoven, umístění, jurisdikce (jurisdikcí) nebo jiné hranice (hranic), k nimž se záležitosti týkající se udržitelnosti vztahují;
- vysvětlení charakteristických znaků záležitostí týkajících se udržitelnosti nebo informací o udržitelnosti, o nichž by předpokládání uživatelé měli vědět, a vlivu, který tyto znaky mohou mít na přesnost hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti na základě příslušných kritérií nebo na přesvědčivost dostupných důkazních informací, například:
 - do jaké míry jsou informace o udržitelnosti kvalitativní nebo kvantitativní, narativní nebo číselné, objektivní nebo založené na úsudku, historické nebo výhledové;
 - změny v záležitostech týkajících se udržitelnosti, kritériích nebo dalších okolnostech zakázky, které mají vliv na srovnatelnost informací o udržitelnosti mezi jednotlivými obdobími.

A544. Někdy může subjekt odkázat na skutečnost, že určité informace o udržitelnosti (např. informace týkající se subjektu v hodnotovém řetězci mimo kontrolu subjektu) již byly předmětem ověření, a může také v informacích o udržitelnosti uvést odkaz na zprávu odborníka, který danou ověřovací zakázku provedl. Z takových odkazů by mohlo vyplývat, že odborník přebírá odpovědnost za obsah či závěry vyjádřené ve zprávě o ověření tohoto jiného odborníka. V těchto případech se může odborník rozhodnout jednoznačně uvést, že dané odkazy nejsou předmětem ověřovací zakázky.

Vyjádření závěru odborníka (viz odstavce 190(c)(vi)–(vii), 198L, 198R)

A545L. Příklady závěru vyjádřeného formou vhodnou pro zakázku poskytující omezenou jistotu:

- (a) závěr formulován vůči informacím o udržitelnosti a příslušným kritériím:
 - (i) podle rámce dodržení požadavků: „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že [informace o udržitelnosti] nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s kritérii XYZ.“
 - (ii) podle rámce věrného zobrazení: „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že [informace o udržitelnosti] nejsou ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeny v souladu s kritérii XYZ.“
- (b) závěr formulován vůči prohlášení příslušné strany:
 - (i) podle rámce dodržení požadavků: „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že prohlášení [název příslušné strany] týkající se toho, že [název subjektu] ve všech materiálních ohledech dodržel požadavky XYZ, není náležitě sestaveno.“
 - (ii) podle rámce věrného zobrazení: „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že prohlášení [název příslušné strany] týkající se toho, že [informace o udržitelnosti] byly připraveny v souladu s kritérii XYZ, není ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeno.“

A546R. Příklady závěru vyjádřeného formou vhodnou pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu:

- (a) závěr formulován vůči informacím o udržitelnosti a příslušným kritériím:
 - (i) podle rámce dodržení požadavků: „Podle našeho názoru jsou [informace o udržitelnosti] týkající se daného subjektu ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s kritérii XYZ.“
 - (ii) podle rámce věrného zobrazení: „Podle našeho názoru jsou [informace o udržitelnosti] týkající se daného subjektu ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeny v souladu s kritérii XYZ.“
- (b) závěr formulován vůči prohlášení příslušné strany:
 - (i) podle rámce dodržení požadavků: „Podle našeho názoru je prohlášení [název příslušné strany] týkající se toho, že subjekt ve všech materiálních ohledech dodržel požadavky XYZ, náležitě sestaveno.“

- (ii) podle rámce věrného zobrazení: „Podle našeho názoru je prohlášení [název příslušné strany] týkající se toho, že [informace o udržitelnosti] byly připraveny v souladu s kritérii XYZ, ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeno.“

A547. V souvislosti se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti lze při vyjadřování závěru použít například následující výrazy, resp. jejich kombinace:

- v případě rámce dodržení požadavků – „v souladu s“;
- v případě zakázky, u níž kritéria popisují metodiku sestavení či vykazání informací o udržitelnosti – „náležitě sestaven“;
- v případě zakázky, u níž jsou principy věrného zobrazení součástí příslušných kritérií – „je věrným zobrazením“ nebo „věrně zobrazuje“.

Identifikace příslušných kritérií (viz odstavec 190(c)(vii))

A548. Aby mohl odborník ověřovací zakázku přijmout nebo v ní pokračovat, musí být podle odstavce 81 splněny předpoklady podmiňující její realizaci, včetně dostupnosti kritérií pro předpokládané uživatele. Zpřístupnit příslušná kritéria uživatelům a pomoci tak předpokládaným uživatelům pochopit východiska pro sestavení informací o udržitelnosti může vedení nebo osoby pověřené správou a řízením buď v informacích o udržitelnosti nebo formou odkazu. Informace o udržitelnosti týkající se daného subjektu nebo popis odkazovaných kritérií mohou uvádět:

- podrobnosti o zdrojích příslušných kritérií a to, zda se jedná o kritéria rámce, kritéria stanovená právní předpisem nebo vydaná oprávněnou či respektovanou organizací, která se řídí transparentním normativním procesem, a pokud tomu tak není, kdo kritéria vyvinul, na jakém základě (například jak byly identifikovány potřeby předpokládaných uživatelů) a proč jsou tato kritéria přesto považována za vhodná;
- zásady vykazování pro použité metody měření a hodnocení, včetně situací, kdy příslušná kritéria umožňují volbu mezi vícero metodami;
- případné významné interpretace kritérií použité při jejich uplatňování;
- zda od předchozího období došlo k nějakým změnám v zásadách vykazování pro použité metody měření a hodnocení.

A549. Prohlášení, že vedení sestavilo informace o udržitelnosti v souladu s konkrétními kritérii, je vhodné pouze v případě, že informace o udržitelnosti splňují veškeré požadavky těchto kritérií, které jsou účinné během období, k němuž se informace o udržitelnosti vztahují.

A550. Vymezení příslušných kritérií, které obsahuje vágní, podmiňující či omezující formulaci (např. „informace o udržitelnosti jsou v podstatné míře sestaveny v souladu s požadavky XYZ“) není vymezením adekvátním, protože může uživatele informací o udržitelnosti uvést v omyl.

A551. Vedení někdy používá k sestavení informací o udržitelnosti několik rámců. Informovanost uživatelů bude lepší, když vedení nebo osoby pověřené správou a řízením kritéria každého rámce zpřístupní samostatně, spíše než v souhrnné nebo kombinované podobě. Sestavuje-li vedení informace o udržitelnosti v souladu s více rámci (např. národním rámcem a mezinárodním rámcem), představují tyto rámce příslušná kritéria a jejich identifikace odpovídá ustanovení odstavce 190(c)(vii), pokud je každý rámec dodržován samostatně. V případě, že jsou informace o udržitelnosti sestavovány podle jednoho rámce výkaznictví o udržitelnosti a navíc je v nich uvedeno, že jsou do určité míry v souladu rovněž s jiným rámcem, vztahuje se na takovou informaci závěr zprávy o ověření, pokud ji nelze jasně odlišit od informací o udržitelnosti.

Informování předpokládaných uživatelů o kontextu, v němž by měl být závěr odborníka interpretován (viz odstavec 190(c)(ix))

A552. Jsou-li ve zprávě o ověření vysvětleny charakteristické znaky záležitosti týkající se udržitelnosti, které by předpokládaní uživatelé měli znát, bude vhodné, aby odborník uživatele informoval o kontextu, v němž by měl být jeho závěr interpretován. Tato okolnost může být v závěru formulována například takto: „Tento závěr byl zformulován na základě záležitostí popsaných v jiných částech této nezávislé zprávy o ověření.“

Oddíl obsahující základ pro závěr (viz odstavec 190(d))

Prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se standardem ISSA (viz odstavec 190(d)(i))

A553. Prohlášení odborníka o souladu se standardem ISSA, která obsahují vágní či omezující formulace (např. „zakázka byla provedena podle (na základě) ISSA 5000“), mohou uživatele zprávy o ověření uvést v omyl. Za těchto okolností se mohou uživatelé domnívat, že byly dodrženy všechny požadavky tohoto standardu, i když tomu tak nebylo (viz odstavec 20).

Prohlášení o požadavcích na nezávislost relevantních pro určité subjekty (viz odstavec 190(d)(v))

A554. V některých případech příslušné etické požadavky:

- obsahují specifické požadavky na nezávislost při ověřovacích zakázkách týkajících se zpráv o udržitelnosti určitých subjektů, které jsou vymezeny v těchto etických požadavcích; příkladem jsou požadavky Kodexu IESBA na nezávislost zakázek na ověřování informací o udržitelnosti u subjektů veřejného zájmu;
- vyžadují, aby odborník zveřejnil skutečnost, že se při zakázkách na ověřování informací o udržitelnosti řídil specifickými požadavky na nezávislost relevantními pro některé subjekty. Například Kodex IESBA stanoví, že jestliže firma při provádění ověřovací zakázky týkající se zpráv o udržitelnosti účetní jednotky uplatnila požadavky na nezávislost relevantní pro subjekt veřejného zájmu, má povinnost tuto skutečnost zveřejnit, pokud to nepovede k prozrazení budoucích plánů subjektu, které jsou důvěrné.

Odpovědnost za informace o udržitelnosti (viz odstavec 190(f))

A555. Vymezení odpovědnosti stran zakázky informuje předpokládané uživatele o tom, že vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, podle okolností, mají odpovědnost za sestavení informací o udržitelnosti a úkolem odborníka je vyjádřit nezávislý závěr k informacím o udržitelnosti.

A556. V závislosti na okolnostech zakázky a právním rámci v dané jurisdikci mohou za informace o udržitelnosti být namísto vedení odpovědné osoby pověřené správou a řízením. V jiných jurisdikcích mohou osoby pověřené správou a řízením zodpovídat za dohled nad procesem sestavování informací o udržitelnosti, přičemž vedení plní povinnosti popsané v odstavci 190(f)(i).

Uplatnění odpovědnosti za věrné zobrazení informací o udržitelnosti (viz odstavec 190(f)(i)a.)

A557. Některá kritéria obsahují výslovně či implicitně koncept věrného zobrazení. Jak je uvedeno v definici kritérií (viz odstavec 18), kritéria věrného zobrazení vyžadují dodržování těchto kritérií, a navíc výslovně nebo implicitně připouštějí, že aby bylo v informacích o udržitelnosti dosaženo věrného zobrazení, může být v některých případech vedení nuceno uvést v informacích o udržitelnosti další vysvětlující a popisné informace o udržitelnosti nad rámec těch, které daná kritéria konkrétně stanoví. Proto se povinnosti vedení nebo případně osob pověřených správou a řízením při sestavování informací o udržitelnosti v souladu s rámcem věrného zobrazení

vztahují i na to, zda je v prezentovaných informacích o udržitelnosti dosaženo věrného zobrazení.

Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti (viz odstavec 190(g))

A558. Zatímco v některých případech lze očekávat, že přirozená omezení budou předpokládaným uživatelům dostatečně zřejmá, v jiných případech bude vhodné, aby odborník tato omezení ve zprávě výslovně zmínil. Zejména jde o případy, kdy přirozená nejistota měření nebo hodnocení může být zásadní pro to, aby předpokládaní uživatelé informace o udržitelnosti správně pochopili. Například u emisí skleníkových plynů může být vhodné uvést, že informace o emisích rámce 3 zveřejněné subjektem podléhají větším přirozeným omezením než informace o emisích rámce 1 a rámce 2, a to vzhledem k nedostupnosti a relativní přesnosti údajů, na jejichž základě jsou určovány kvalitativní i kvantitativní informace o emisích rámce 3, získaných od subjektů v hodnotovém řetězci mimo kontrolu skupiny.

A559. Vedení se může rozhodnout, že vysvětlí omezení týkající se schopnosti získat od subjektů v hodnotovém řetězci informace, které spadají do vykazovaných informací o udržitelnosti. V případě, že tak neučiní, má odborník možnost s vedením tuto možnost prodiskutovat. Záleží na odborníkovi, zda se ve své zprávě rozhodne popsat dopady na jím prováděné postupy (např. v oddílu zprávy nadepsaném Přirozená omezení). Je nicméně důležité, aby v případě, že jej ve zprávě o ověření uvede, žádný takový popis neimplikoval, že odpovědnost odborníka za získání dostatečných a vhodných důkazních informací pro vyjádření závěru zprávy o ověření je v souvislosti s takovými informacemi omezena.

A560. U zakázek, jejichž předmětem jsou informace o udržitelnosti zahrnující výhledové informace (tj. cíle nebo záměry, prognózy, analýzy scénářů nebo plány přechodu), může sestavování těchto informací podléhat přirozeným omezením. Uvede-li odborník popis takových omezení v oddílu své zprávy pod nadpisem Přirozená omezení, může v tomto popisu odkazovat na případné vysvětlení podané vedením a uvádět, že:

- v případě prognózy vyjádřené formou konkrétní vysvětlující a popisné informace: skutečné výsledky se budou pravděpodobně lišit od prognózovaných informací o udržitelnosti, protože očekávané události často nenastanou podle očekávání a odchylka by mohla být materiální;
- v případě prognózy vyjádřené formou rozpětí: pro prognózované informace vyjádřené rozpětím platí, že skutečné výsledky mohou spadat mimo toto rozpětí a odchylka by mohla být materiální; nebo
- v případě výhledů, analýz scénářů nebo plánů přechodu: byly výhledové informace o udržitelnosti sestaveny za účelem (uvedte) s využitím souboru předpokladů, jejichž součástí jsou hypotetické předpoklady o budoucích událostech a opatřeních vedení, u kterých se nutně neočekává, že nastanou. Uživatelé jsou proto upozorněni, že výhledové informace o udržitelnosti neslouží k jinému než stanovenému účelu.

Přehled provedených prací, z nichž odborník vyšel při vyjádření svého závěru (viz odstavec 190(ii))

A561. U zakázek, které vyžadují, aby odborník získal různou míru jistoty pro různé tematické oblasti, aspekty tematických oblastí nebo vysvětlující a popisné informace, může odborník rovněž vymežit postupy provedené pro jednotlivé úrovně jistoty, aby uživatelé věděli, jaké postupy byly na informacích o udržitelnosti provedeny.

A562R. Ve zprávě o ověření je v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu vyžadován oddíl nadepsaný „Odpovědnost odborníka“, který stručně popisuje provedené postupy (viz odstavec 190(h)(iv-v)). Je tomu tak proto, že v případě zakázek poskytujících přiměřenou jistotu by

popisování specifických provedených postupů v jakékoli míře podrobností předpokládaným uživatelům nepomohlo pochopit, že ve všech případech, kde se vydává nemodifikovaný závěr, byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl odborník vyjádřit závěr poskytující přiměřenou jistotu.

A563L. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu je pro předpokládané uživatele zásadní pochopit charakter, načasování a rozsah provedených postupů, aby správně interpretovali závěr vyjádřený ve zprávě o ověření poskytující omezenou jistotu. Přehled provedených prací je proto obvykle podrobnější než postupy popsání v oddílu Odpovědnost odborníka ve zprávě o ověření poskytující přiměřenou jistotu. Zároveň může být vhodné uvést popis postupů, které nebyly prováděny, ale které by běžně prováděny byly v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Vyčerpávající soupis těchto postupů ale patrně nebude možné uvést, protože postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah.

A564L. Při rozhodování o tom, jak podrobný bude přehled provedených prací, zvažuje odborník mimo jiné následující faktory:

- okolnosti specifické pro subjekt (například do jaké míry se liší charakter jeho činností ve srovnání s činnostmi typickými v daném odvětví);
- konkrétní okolnosti zakázky ovlivňující charakter a rozsah prováděných postupů;
- míra podrobnosti, kterou předpokládaní uživatelé na základě tržní praxe nebo příslušných právních předpisů ve zprávě očekávají.

A565L. Při popisování prováděných postupů ve zprávě poskytující omezenou jistotu je důležité, aby byly popsány objektivně, ale nebyly shrnuty do té míry, že jsou nejednoznačné, a nebyly popsány způsobem, který je nadsazený či přikrášlený nebo naznačuje, že byla získána přiměřená jistota. Je také důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že se jedná o zakázku na dohodnuté postupy. Ve většině případů nebude popis obsahovat podrobnosti celého pracovního plánu. Postupy prováděné odborníkem u zakázky poskytující omezenou jistotu, které jsou popsány v oddílu „Přehled provedených prací“, se uživateli mohou jevit jako komplexnější než postupy u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, takže může být užitečné, když odborník vysvětlí, proč tomu tak je. Může toho dosáhnout tím, že ve zprávě o ověření vysvětlí rozdíly mezi omezenou jistotou a přiměřenou jistotou, aby jim uživatel lépe porozuměl, zejména pokud je závěr poskytující přiměřenou jistotu i závěr poskytující omezenou jistotu vyjádřen ve stejné zprávě o ověření.

Datum zprávy o ověření (viz odstavec 190(I))

A566. Datum zprávy odborníka informuje předpokládané uživatele o tom, že odborník zvážil dopad, který na informace o udržitelnosti a na zprávu o ověření mají události, jež nastaly do daného data.

Forma zprávy o ověření (viz odstavec 190)

A567. Závěr obsahující kladnou, resp. zápornou formulaci (tj. např. že informace o udržitelnosti jsou, nebo nejsou sestaveny v souladu s platnými kritérii) odborníkovi někdy neumožňuje dostatečně vyjádřit složitost, která je s ověřovací zakázkou týkající se zpráv o udržitelnosti spojena. Jsou proto nutné další kontextové informace, které předpokládaným uživatelům pomohou závěru porozumět. Odborník zvolí buď zprávu „ve stručné formě“, nebo „v podrobné formě“, a to tak, aby své závěry účinně sdělil předpokládaným uživatelům. Zpráva ve stručné formě obvykle obsahuje pouze základní náležitosti v souladu s požadavky odstavce 190. Zpráva v podrobné formě

obsahuje i další informace a vysvětlení, jejichž účelem však není závěr odborníka jakkoli ovlivňovat, a to mimo jiné:

- (a) podrobný popis podmínek zakázky;
- (b) zjištění týkající se konkrétních aspektů zakázky;
- (c) údaje o kvalifikaci a zkušenostech odborníka a dalších osob podílejících se na zakázce;
- (d) jak odborník posoudil materialitu a zda se jeho posouzení týkalo kvalitativních nebo kvantitativních informací o udržitelnosti;
- (e) kdo jsou předpokládání uživatelé zprávy o ověření a pro jaký účel byla vypracována;
- (f) jaká odborná způsobilost je potřeba k provedení dané zakázky a jak byla tato odborná způsobilost v rámci dané zakázky zajištěna; nebo
- (g) vysvětlení, proč se u ověřovací zakázky odborník nemůže podílet na sestavování informací o udržitelnosti, protože cílem takové zakázky je, aby nezávislý odborník vyjádřil závěr k informacím o udržitelnosti.

V této souvislosti může být pro odborníka užitečné posoudit význam, který tyto informace mají z hlediska informačních potřeb předpokládaných uživatelů. V souladu s odstavcem 189 je třeba, aby tyto doplňující informace byly jasně odděleny od závěru odborníka a aby z jejich formulace bylo zřejmé, že jejich účelem není korigovat závěr odborníka.

A568. Začlenění odborníkových doporučení ohledně skutečností, jako je zdokonalení informačního systému subjektu, do zprávy o ověření naznačuje, že tyto skutečnosti nebyly při sestavení informací o udržitelnosti náležitě řešeny. Taková doporučení mohou být sdělena např. v dopisu vedení nebo při jednání s osobami pověřenými správou a řízením. Mezi zvažované aspekty relevantní pro rozhodování, zda doporučení zahrnout do zprávy o ověření, patří, zda je jejich charakter relevantní pro informační potřeby předpokládaných uživatelů a zda jsou vhodně vyjádřena, aby nebyla špatně pochopena jako výhrada v závěru odborníka o informacích o udržitelnosti.

A569. Odborník se může rozhodnout začlenit do zprávy o ověření kromě základních náležitostí dle odstavce 190 další informace (viz odstavec A567). Níže jsou uvedeny některé relevantní skutečnosti, z nichž při takovém rozhodování vychází:

- (a) Informace o udržitelnosti mohou být určeny nejrozličnějším skupinám uživatelů a mohou pokrývat nejrozličnější záležitosti týkající se udržitelnosti, třeba jen jediný jejich aspekt, například skleníkové plyny emitované subjektem během období, nebo celou strategii subjektu, jeho obchodní model nebo výkonnost. Zpráva může obsahovat:
 - historické informace;
 - výhledové informace;
 - procesy, systémy a kontroly;
 - výsledky plnění cílů, záměrů či závazků.
- (b) Záležitosti týkající se udržitelnosti může být složité změřit nebo vyhodnotit, případně s nimi může být spojena určitá nejistota měření a hodnocení, které si předpokládání uživatelé nemusí být vědomi.
- (c) Kritéria použitá k měření nebo hodnocení daných záležitostí týkajících se udržitelnosti mohou být stanovena příslušným rámcem, vytvořena subjektem nebo mohou být vybrána z několika různých rámců a následně subjektem upravena (nebo ne), takže je pro uživatele obtížné pochopit, jak byly informace o udržitelnosti ve skutečnosti sestaveny.

- (d) Informace o udržitelnosti mohou být prezentovány tradičně v samostatné zprávě nebo mohou být součástí větší zprávy (zpráv). Mohou být prezentovány částečně narativní formou a částečně s použitím grafů, obrázků, vložených videí apod. I způsob jejich prezentace může uživatelům zprávy napomoci v pochopení toho, co je a co není předmětem ověřovací zakázky.

Jméno lídra zakázky ve zprávě o ověření (viz odstavec 191)

A570. V souladu s ISQM 1 je cílem firmy navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že:

- ona sama i její pracovníci plní povinnosti stanovené profesními požadavky a požadavky příslušných právních předpisů a provádějí zakázky v souladu s těmito standardy a požadavky; a
- zprávy, které firma nebo lídr zakázky vydávají o realizovaných zakázkách, jsou za daných okolností vhodné.

Smyslem jmenovitého uvedení lídra zakázky je – bez ohledu na cíl vymezený v ISQM 1 – zajistit uživatelům zprávy o ověření informací o udržitelnosti kotované účetní jednotky větší transparentnost.

A571. Právní předpisy nebo národní standardy někdy vyžadují jméno lídra zakázky odpovědného za zprávy o ověření i u jiných typů zpráv, které se netýkají informací o udržitelnosti kotovaných účetních jednotek. A v některých případech může mít odborník na základě právních předpisů nebo národních standardů povinnost, případně se může sám rozhodnout uvést ve své zprávě i další informace identifikující lídra dané zakázky, například evidenční číslo jeho oprávnění přiděleného v jurisdikci, kde odborník vykonává svou praxi.

A572. Odborník může ve výjimečných případech zjistit, že existuje bezpečnostní hrozba, která by v případě zveřejnění totožnosti lídra zakázky mohla vést k fyzické újmě tohoto lídra, jiných členů týmu provádějícího zakázku nebo osob blízkých. Takovou hrozbou však není například potenciální právní odpovědnost ani hrozba právního či profesního postihu. Bližší informace o pravděpodobnosti a závažnosti případné bezpečnostní hrozby mohou vyplynout rovněž z diskusí s osobami pověřenými správou a řízením. Další požadavky relevantní pro rozhodování o tom, zda je možné jméno lídra zakázky ve zprávě o ověření neuvádět, mohou být stanoveny právními předpisy nebo národními standardy.

Odkaz na experta odborníka ve zprávě o ověření (viz odstavec 192)

A573. V některých případech, například v zájmu zajištění transparentnosti ve veřejném sektoru, právní předpisy vyžadují, aby odborník ve zprávě o ověření uvedl, že využil práci experta. Relevantní může být tato informace také například v případě modifikovaného závěru kvůli objasnění povahy modifikace, nebo když je práce experta důležitou součástí zjištění uvedených ve zprávě o ověření, které má podrobnou formu. Za těchto okolností bude odborník před uvedením takového odkazu zřejmě potřebovat svolení odborníkova experta.

A574. Vzhledem k tomu, že výhradní odpovědnost za závěr vyjádřený ve zprávě o ověření má odborník, je důležité, aby v případě, že odborník odkazuje ve zprávě o ověření na práci provedenou expertem, použitá formulace neimplikovala, že odpovědnost odborníka za vyjádření závěru ve zprávě o ověření je v důsledku zapojení experta omezena. Například v popisu metodiky použité pro odhad, s nímž je spojena velká míra nejistoty, může odborník považovat za vhodné zdůraznit, že pro tyto účely využil služeb experta, aniž by tohoto experta identifikoval. Odkaz na využití experta nesnižuje odpovědnost odborníka za závěr o informacích o udržitelnosti, a není tudíž v rozporu s odstavcem 192.

A575. Jestliže odborník ve zprávě o ověření, která má podrobnou formu, uvede obecnou informaci o tom, že zakázka byla provedena osobami s vhodnou kvalifikací, včetně oborových expertů a specialistů na ověřování, pravděpodobně nebude možné takovou informaci chápat nesprávně jako omezení odpovědnosti odborníka. Větší nebezpečí nesprávného pochopení hrozí u zpráv o ověření ve stručné formě, v nichž lze uvést jen minimální kontext, nebo v případech, kdy právní předpisy vyžadují, aby byl expert odborníka uveden jmenovitě. Takové případy mohou vyžadovat doplňující vysvětlení, které zabrání tomu, aby ze zprávy o ověření vyplývalo, že odpovědnost odborníka za vyjádřený závěr je omezena.

Jiné vykazovací povinnosti

Zpráva o ověření předepsaná právními předpisy (viz odstavce 193–194)

A576. V některých jurisdikcích může mít odborník povinnost vyjádřit se i k dalším záležitostem, které jdou nad rámec jeho povinností stanovených tímto standardem. Může mít například povinnost vyjádřit závěr o specifických skutečnostech, jako je shoda informací o udržitelnosti s digitální taxonomií. Tyto jiné vykazovací povinnosti jsou často upraveny standardy pro ověřovací zakázky příslušné jurisdikce.

A577. V některých případech může mít odborník v souladu s příslušnými právními předpisy povinnost nebo oprávnění vyjádřit se k těmto jiným povinnostem ve své zprávě o ověření informací o udržitelnosti, jindy má povinnost nebo možnost tak učinit ve zvláštní zprávě.

A578. V souladu s odstavci 193–194 tohoto standardu může odborník splnit jiné vykazovací povinnosti a současně povinnosti podle tohoto standardu v rámci jedné části zprávy o ověření pouze v případě, že se obojí tyto povinnosti týkají stejných prvků jako povinnosti stanovené tímto standardem a jsou-li jiné vykazovací povinnosti ve znění zprávy o ověření jasně odlišeny od povinností stanovených tímto standardem. V zájmu tohoto jasného odlišení může být nutné uvést ve zprávě o ověření zdroj, z něhož jiné vykazovací povinnosti vyplývají, a upozornit, že jdou nad rámec povinností stanovených standardem ISSA 5000. V ostatních případech je nutné uvést jiné vykazovací povinnosti v samostatném oddílu zprávy o ověření nadepsaném „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“, případně s jiným nadpisem odpovídajícím jeho obsahu.

Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavec obsahující jiné skutečnosti

Rozdíl mezi přirozenými omezeními, odstavcem obsahujícím zdůraznění skutečnosti a odstavcem obsahujícím jiné skutečnosti (viz odstavec 199)

A579. Jsou-li ve zprávě o ověření v souladu s odstavcem 190(g) popsána významná přirozená omezení, je popis těchto přirozených omezení něco jiného než začlenění odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti do zprávy o ověření. Měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti je spojeno s přirozenými omezeními, bez ohledu na to, zda je vedení ve zprávě popisuje, či nikoliv. Obvykle je ale užitečné, když tato přirozená omezení v informacích o udržitelnosti podrobněji popíše. V některých případech může být přirozená nejistota měření nebo hodnocení zásadní pro to, aby uživatelé informace o udržitelnosti správně pochopili, a pak je potřeba tuto nejistotu popsat.

A580. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti může upozornit výhradně na záležitosti vykázané nebo zveřejněné a popsané vedením v informacích o udržitelnosti. Obsah odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti zahrnuje jasný odkaz na zdůrazňovanou skutečnost a kde v informacích o udržitelnosti lze najít relevantní vysvětlující a popisné informace, které tuto skutečnost plně popisují. Uvádí také, že závěr odborníka není modifikován s ohledem na zdůrazňovanou skutečnost. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti může být vhodný například v případě, kdy:

- (a) byla použita různá kritéria nebo byla kritéria revidována, aktualizována nebo jinak vykládána než v předcházejících obdobích, což mělo zásadní vliv na informace o udržitelnosti; nebo
- (b) selhání systému po část období mělo dopad na fungování kontrol nebo zaznamenávání záležitostí, jež jsou z hlediska zakázky materiální.

A581. Z vymezení odstavce obsahujícího jiné skutečnosti jednoznačně vyplývá, že jeho předmětem nejsou skutečnosti, jejichž vykazání nebo vysvětlení a popsání je v informacích o udržitelnosti vyžadováno. Odstavec obsahující jiné skutečnosti nezahrnuje informace, které odborník nesmí poskytovat podle právních předpisů nebo profesních požadavků, např. etických standardů vztahujících se k důvěrnosti informací. Tento odstavec také neobsahuje informace, které má povinnost poskytovat vedení subjektu. Odstavec obsahující jiné skutečnosti může být vhodný, pokud se např. rozsah zakázky od předcházejícího období významně změnil a v informacích o udržitelnosti tato skutečnost není uvedena.

A582. Všeobecné použití odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti nebo obsahující jiné skutečnosti může snížit účinnost odborníkova sdělení těchto skutečností. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti nenahrazuje modifikovaný závěr zprávy o ověření.

Kritéria navržená pro konkrétní účel (viz odstavec 200)

A583. V některých případech mohou být kritéria použita k měření nebo hodnocení záležitosti týkající se udržitelnosti navržená pro konkrétní účel. Regulační orgán například může od některých subjektů vyžadovat, aby při sestavení informací o udržitelnosti byla použita kritéria navržená pro regulační účely. Aby se předešlo nedorozuměním, odborník ve své zprávě upozorní předpokládané uživatele na tuto skutečnost a na to, že informace o udržitelnosti v důsledku toho nemusí být vhodné pro jiný účel.

A584. Kromě upozornění podle odstavce 200 může odborník rovněž považovat za vhodné uvést ve zprávě o ověření, že je určena výhradně konkrétním uživatelům. V závislosti na okolnostech zakázky, například na právních předpisech platných v dané jurisdikci, to lze udělat omezením šíření nebo užívání zprávy o ověření. Zpráva o ověření může být omezena kdykoli, když je určena pouze konkrétním předpokládaným uživatelům nebo pro konkrétní účel. Nicméně absence omezení na konkrétního uživatele nebo účel sama o sobě nenaznačuje, že odborník nese vůči tomuto uživateli nebo účelu právní odpovědnost. To, zda právní odpovědnost nese, záleží na právních okolnostech každého případu a na příslušné jurisdikci.

Ostatní informace (viz odstavce 201–202)

A585. Odmítne-li odborník vyjádřit závěr k informacím o udržitelnosti, nebude ve zprávě o ověření obsažen oddíl „Ostatní informace“, protože uváděním dalších podrobností o zakázce, včetně oddílu věnovaného ostatním informacím, by toto odmítnutí závěru k informacím o udržitelnosti jako celku mohlo být zastřeno.

A586. Pokud ostatní informace zahrnují účetní závěrku, jejíž audit provedl odborník nebo jeho firma, je tato skutečnost obvykle uvedena v oddílu Ostatní informace zprávy o ověření, v němž je prohlášení vyžadované odstavcem 202(c) rozšířeno o vysvětlení, že v rámci zakázky na ověření informací o udržitelnosti není k ostatním informacím vyjadřován závěr, avšak odborník (nebo jeho firma) provedl audit účetní závěrky, která tvoří součást ostatních informací, a vydal k ní samostatný výrok auditora obsažený v ostatních informacích.

Modifikovaný závěr (viz odstavce 203–206)

Dopad závěrů s výhradou v důsledku omezení rozsahu na prohlášení o ostatních informacích (viz odstavec 203(a))

A587. Omezení rozsahu v souvislosti s materiální položkou informací o udržitelnosti znamená, že odborník o dané záležitosti nezískal dostatečné a vhodné důkazní informace. Za těchto okolností tudíž pravděpodobně nebude schopen dojít k závěru, zda jsou ostatní informace z titulu vysvětlujících a popisných informací týkajících se dané záležitosti materiálně nesprávné. Bude proto patrně nucen modifikovat prohlášení podle odstavce 202(e)(i) v tom smyslu, že nebyl schopen posoudit, jak vedení v ostatních informacích popsalo záležitost, kvůli níž k informacím o udržitelnosti vydal závěr s výhradou (jak je vysvětleno v odstavci Základ pro závěr s výhradou). Nicméně odborník má přesto povinnost uvést ve své zprávě všechny ostatní neopravené materiální nesprávnosti, které v ostatních informacích zjistil.

Dopad modifikovaných závěrů v důsledku neopravených nesprávností na prohlášení o ostatních informacích (viz odstavec 203(b))

A588. Vydá-li odborník k informacím o udržitelnosti závěr s výhradou nebo záporný závěr, přičemž záležitost, kvůli níž byl závěr modifikován, není součástí ostatních informací, nijak se jich netýká a nemá na ně žádný dopad, nebude to mít pro prohlášení o ostatních informacích podle odstavce 202(e) žádné důsledky. V jiných případech to důsledky mít může, jak je blíže popsáno v odstavcích A589–A590.

A589. Jestliže odborník vydá k informacím o udržitelnosti závěr s výhradou kvůli jejich materiální nesprávnosti, posoudí, zda ostatní informace nejsou materiálně nesprávné kvůli téže záležitosti, resp. kvůli záležitosti související s tou, pro kterou je k informacím o udržitelnosti vydáván závěr s výhradou.

A590. I když odborník kvůli konkrétní záležitosti (záležitostem) popsané v odstavci Základ pro záporný závěr vydává k informacím o udržitelnosti záporný závěr, není to důvod k tomu, aby ve své zprávě neuvedl v souladu s odstavcem 202(e)(ii) materiální nesprávnosti, které zjistil v ostatních informacích. V případě záporného závěru k informacím o udržitelnosti bude odborník pravděpodobně nucen modifikovat prohlášení podle odstavce 202(e)(ii), např. tak, že vysvětlující a popisné informace v ostatních informacích jsou materiálně nesprávné kvůli téže záležitosti, resp. kvůli záležitosti související s tou, pro kterou je k informacím o udržitelnosti vydáván záporný závěr.

Záležitost s rozsáhlými dopady (viz odstavec 204)

A591. Výraz „rozsáhlý“ popisuje dopad nebo případný dopad, který na informace o udržitelnosti mají nebo by mohly mít nesprávnosti, které zůstaly neodhaleny, protože nebylo možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Rozsáhlý dopad na informace o udržitelnosti je takový, který podle úsudku odborníka:

- (a) není omezen jen na určité aspekty informací o udržitelnosti;
- (b) pokud je omezen jen na určité aspekty, tyto aspekty představují nebo mohou představovat podstatnou část informací o udržitelnosti; nebo
- (c) jestliže se dopad týká vysvětlujících a popisných informací, jedná se o záležitost, která má zásadní význam pro to, aby předpokládání uživatelé správně pochopili informace o udržitelnosti.

A592. Rozhodnutí o tom, jaký závěr odborník vyjádří, závisí jednak na charakteru skutečnosti, která vede k modifikaci, a jednak na tom, jak odborník posoudí rozsáhlost dopadů nebo možných dopadů na informace o udržitelnosti.

Příklady modifikovaných závěrů (viz odstavec 203)

A593L. Příklady závěru s výhradou u zakázky poskytující omezenou jistotu (s materiální nesprávností):

- Závěr s výhradou (rámec dodržení požadavků) – „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme, s výhradou dopadů skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že [informace o udržitelnosti] nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s kritérii XYZ.“
- Závěr s výhradou (rámec věrného zobrazení) – „Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme, s výhradou dopadů skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že [informace o udržitelnosti] nejsou ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeny v souladu s kritérii XYZ.“

A594R. Příklady závěru s výhradou u zakázky poskytující přiměřenou jistotu (s materiální nesprávností):

- Závěr s výhradou (rámec dodržení požadavků) – „S výhradou dopadů skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro závěr s výhradou jsou [informace o udržitelnosti] ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu s kritérii XYZ.“
- Závěr s výhradou (rámec věrného zobrazení) – „S výhradou dopadů skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro závěr s výhradou jsou [informace o udržitelnosti] ve všech materiálních ohledech věrně zobrazeny v souladu s kritérii XYZ.“

A595. Příklady záporného závěru a odmítnutí závěru u zakázky poskytující jak omezenou jistotu, tak u zakázky poskytující přiměřenou jistotu

- Záporný závěr (materiální nesprávnost s rozsáhlým dopadem u informací sestavených podle rámce dodržení požadavků) – „Vzhledem k významnosti skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro záporný závěr [informace o udržitelnosti] nejsou sestaveny v souladu s „kritérii XYZ“.
- Záporný závěr (materiální nesprávnost s rozsáhlým dopadem u informací sestavených podle rámce věrného zobrazení) – „Vzhledem k významnosti skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro záporný závěr [informace o udržitelnosti] věrně nezobrazují soulad subjektu s „kritérii XYZ“.
- Odmítnutí závěru (materiální omezení rozsahu s rozsáhlým dopadem) – „Vzhledem k významnosti skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro odmítnutí závěru jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bychom vyjádřili závěr o [informacích o udržitelnosti], a tudíž tento závěr nevyjadřujeme“.

Srovnávací informace (viz odstavce 207–211)

A596. Právní předpis, kritéria nebo podmínky zakázky, mohou specifikovat požadavky s ohledem na prezentaci, vykazování a ověření srovnávacích informací v informacích o udržitelnosti.

A597. Existují-li nesrovnalosti mezi srovnávacími informacemi a informacemi o udržitelnosti za běžné období, může odborník s ohledem na důvody těchto rozdílů posoudit, zda jsou tyto nesrovnalosti ošetřeny v souladu s kritérii. Pokud informace o udržitelnosti obsahují srovnání informací za jednotlivá období, například odkazy na procentní snížení nebo zvýšení hodnocení nebo klíčových ukazatelů výkonnosti, je důležité, aby odborník posoudil vhodnost srovnání. Srovnání mohou být nevhodná z důvodu:

- (a) významných změn provozu oproti předcházejícímu období;
- (b) významných změn převodních koeficientů;
- (c) významné změny v předpokladech; nebo
- (c) nesouladu zdrojů nebo metod měření či hodnocení.

A598. Informace vykázané v přecházejícím období může být nutné přepracovat v souladu s právními předpisy nebo příslušnými kritérii, například kvůli zdokonalení vědeckých poznatků, významným strukturním změnám subjektu, dostupnosti přesnějších kvantifikačních metod nebo zjištění významné chyby.

A599. Pokud jsou srovnávací informace prezentovány s informacemi o udržitelnosti, ale některé nebo veškeré tyto srovnávací informace nejsou zmíněny v závěru odborníka, je důležité, aby byl stav takových informací jednoznačně identifikován jak v informacích o udržitelnosti, tak ve zprávě o ověření v souladu s odstavci 209 a 210.

A600. Identifikovat informace, které je podle odstavců 209 a 210 třeba uvést v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti ve spojitosti s ověřovací zakázkou provedenou s využitím srovnávacích informací za předchozí období, může být složité a časově náročné. Za těchto okolností může být vhodné uvést tyto informace formou odkazu, pokud jsou zahrnuty v informacích o udržitelnosti, nebo jako přílohu ke zprávě o ověření.

A601. Pokud zakázka neobsahuje ověření srovnávacích informací, požadavek na provádění postupů za okolností uvedených v odstavci 211 je uspokojit etickou povinnost odborníka nebýt vědomě spojován s materiálně chybnými nebo zavádějícími informacemi.

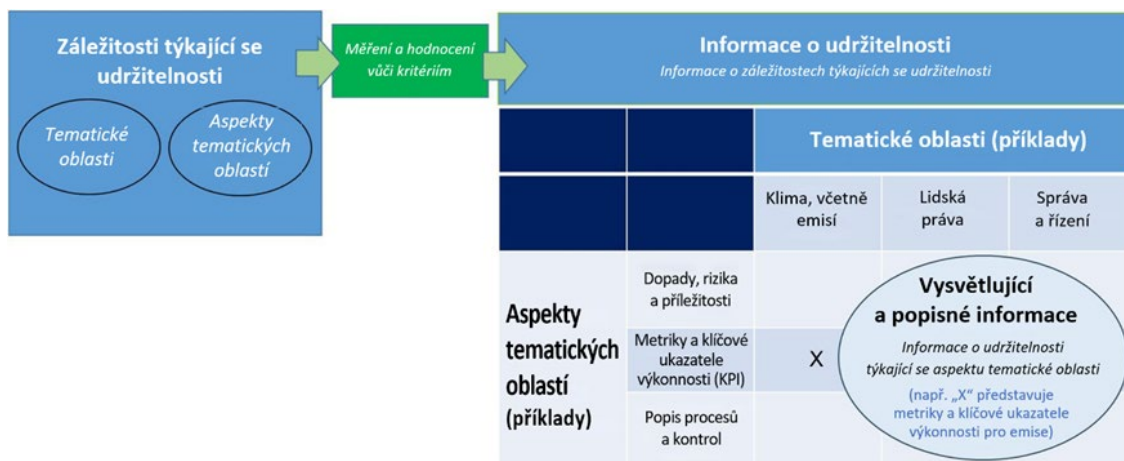
Dokumentace

Skutečnosti zjištěné po datu zprávy odborníka (viz odstavec 212)

A602. Příklady výjimečných okolností zahrnují skutečnosti, o nichž se odborník dozví po datu zprávy o ověření, ale které k tomuto datu existovaly a které, pokud by k tomuto datu byly známy, by mohly způsobit úpravu informací o udržitelnosti nebo modifikaci odborníkova závěru zprávy o ověření, např. zjištění významné neopravené chyby. Výsledné změny dokumentace zakázky jsou prověřovány v souladu s firemními pravidly a postupy s ohledem na charakter, načasování a rozsah kontroly práce členů týmu provádějícího zakázku, jak vyžaduje ISQM 1, přičemž konečnou odpovědnost za změny nese líder zakázky.

Záležitosti týkající se udržitelnosti a informace o udržitelnosti

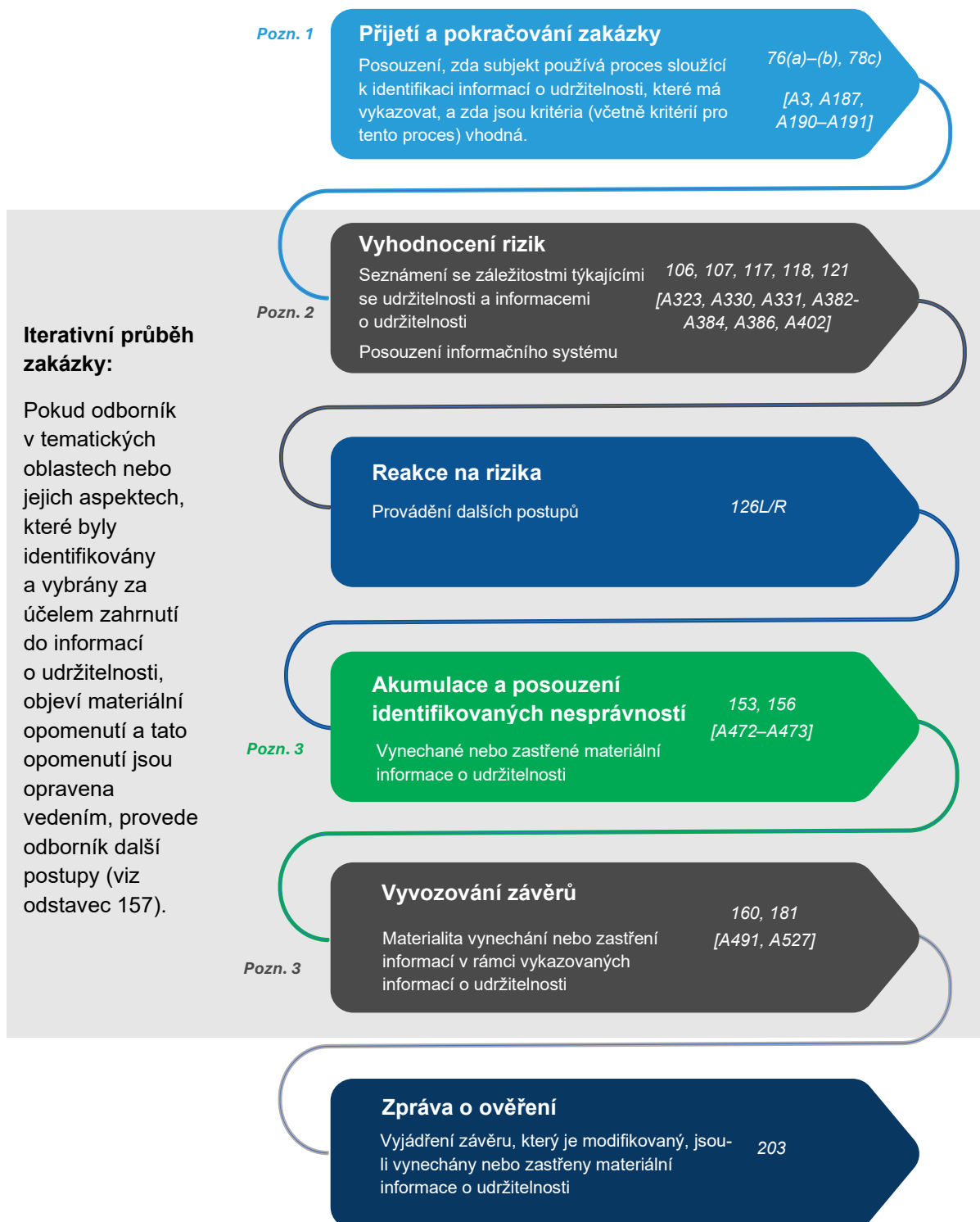
1. Smyslem této přílohy je vysvětlit vztah mezi záležitostmi týkajícími se udržitelnosti (tj. ověřovanou skutečností), informacemi o udržitelnosti (tj. informacemi o ověřované skutečnosti), které jsou výsledkem měření nebo hodnocení záležitostí týkajících se udržitelnosti podle kritérií, a souvisejícími vysvětlujícími a popisnými informacemi.
2. Tento vztah lze ilustrovat následujícím způsobem:



3. Odstavec 75 vyžaduje, aby odborník získal předběžnou znalost o informacích o udržitelnosti, které má subjekt vykazovat. V rámci posouzení toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení ověřovací zakázky, má odborník v souladu s odstavcem 76(a) povinnost zohlednit, zda subjekt používá proces sloužící k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázaný.
4. Jak je vysvětleno v odstavci 3, informace o udržitelnosti se vykazují v souladu s kritérii. Při určování informací o udržitelnosti, které mají být vykázaný, přihlíží vedení subjektu k tematickým oblastem a aspektům tematických oblastí záležitostí týkajících se udržitelnosti. Dané tematické oblasti a jejich aspekty se odrážejí v souvisejících vysvětlujících a popisných informacích. Vysvětlující a popisné informace představují informace o udržitelnosti, které subjekt vykazuje a které se týkají nějakého aspektu tematické oblasti. Obsáhlejší seznam příkladů tematických oblastí a aspektů tematických oblastí je uveden v odstavci A43.
5. Vysvětlující a popisné informace mohou mít různou formu (např. narativní popisy nebo jiné kvalitativní informace, tabulky s klíčovými ukazateli výkonnosti nebo jiné kvantitativní informace, případně kombinace těchto prvků) a být omezeny na jediný odstavec nebo tabulku, nebo mohou zabírat více stran v samostatné zprávě o udržitelnosti, být součástí výroční zprávy subjektu nebo jiného mechanismu vykazování. Způsob, jakým subjekt prezentuje vysvětlující a popisné informace (tj. jak informace o udržitelnosti pro účely prezentace agreguje či rozčleňuje), je určen kritérii. Zda a jak může odborník vysvětlující a popisné informace dále seskupit pro účely plánování a provádění zakázky, je věcí jeho odborného úsudku (viz odstavec A287).

Odborníkovo posouzení procesu, který subjekt používá k identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti

1. V této příloze jsou uvedeny požadavky a aplikační materiály relevantní pro provádění zakázky odborníkem za okolností, kdy subjekt používá proces sloužící k identifikaci vykazovaných informací o udržitelnosti (viz odstavec 4).



Poznámky ke schématu:

1. Povinností odborníka je posoudit, zda subjekt disponuje procesem sloužícím k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázány (odstavec 76(a)). Dále je jeho úkolem posoudit vhodnost kritérií pro informace o udržitelnosti, což zahrnuje pochopení toho, zda má subjekt povinnost takový proces používat a zda kritéria týkající se tohoto procesu vykazují charakteristické znaky vhodných kritérií uvedené v odstavci 78(c), zejména relevantnost a úplnost.
2. S procesem, který subjekt používá k identifikaci vykazovaných informací, se odborník seznamuje při získávání znalostí o informačním systému a kontrolách subjektu. Na základě těchto poznatků a v kontextu rámce pro podávání zpráv o udržitelnosti odborník posuzuje, zda daný proces náležitě podporuje sestavení informací o udržitelnosti (odstavce 117 a 118). Znalost procesu subjektu, spolu s dalšími postupy vyhodnocení rizik, může odborníka upozornit na to, kde se vyskytují rizika materiální nesprávnosti, včetně rizik souvisejících s úplností vykazovaných informací o udržitelnosti.
3. Shromážděné nesprávnosti zahrnují veškeré nesprávnosti vzniklé v důsledku materiálních opomenutí ve vykazovaných informacích o udržitelnosti, případně v důsledku zastření těchto informací.

Požadavky a aplikační materiály pro referenční účely

Číslo odstavce požadavku [aplikačních materiálů]	Relevantní výňatek z formulace požadavku Odborník je povinen...
76 (a) [A3, A187]	posoudit, zda subjekt disponuje procesem sloužícím k identifikaci informací o udržitelnosti, které mají být vykázány.
76 (b) [A190–A191]	posoudit, zda vedení, osoby pověřené správou a řízením a najímající strana, není-li totožná se subjektem, mají vzhledem k daným okolnostem vymezeny vhodné role a odpovědnosti.
78	posoudit, zda kritéria, která budou podle jeho předpokladu použita pro sestavení informací o udržitelnosti, jsou vzhledem k okolnostem zakázky vhodná a zda je mají předpokládaní uživatelé k dispozici. Při tom je povinen: ... (c) posoudit, zda kritéria vykazují následující charakteristické znaky: (i) relevantnost; (ii) úplnost ...
106 [A323]	se seznámit se záležitostmi týkajícími se udržitelnosti a informacemi o udržitelnosti, včetně charakteristických znaků událostí nebo podmínek, které by mohly vést k materiální nesprávnosti vysvětlujících a popisných informací.

Číslo odstavce požadavku [aplikačních materiálů]	Relevantní výňatek z formulace požadavku Odborník je povinen...
107 [A330–A331]	určit, zda jsou příslušná kritéria vhodná s ohledem na okolnosti zakázky, včetně toho, zda vykazují charakteristické znaky uvedené v odstavci 78.
117 [A382–A384]	seznámit se s informačním systémem a komunikací subjektu relevantní pro záležitosti týkající se udržitelnosti a sestavení informací o udržitelnosti, včetně: (a) procesu používaného subjektem k identifikaci informací o udržitelnosti, které má vykazovat...
118 [A386]	posoudit, zda informační systém subjektu vhodným způsobem přispívá k sestavení informací o udržitelnosti v souladu s příslušnými kritérii.
121 [A402]	na základě svých poznatků o složkách vnitřního kontrolního systému subjektu určit, zda byly zjištěny nějaké nedostatky v kontrolním prostředí.
126L/R	navrhnout a provést další postupy, jejichž charakter, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích.
153 [A472–A473]	provést akumulaci nesprávností identifikovaných během zakázky, s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné.
156	sdělit vedení bez zbytečného odkladu všechny nesprávnosti shromážděné během ověřovací zakázky a požádat vedení, aby tyto nesprávnosti opravilo.
160 [A491]	určit, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to jednotlivě nebo v souhrnu. Při tomto určování je povinen zvážit velikost a charakter nesprávností a konkrétní okolnosti jejich výskytu.
181 [A527]	vyjádřit závěr o tom, zda informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.
203	vyjádřit modifikovaný závěr ... jestliže podle jeho odborného úsudku došlo k omezení rozsahu a daná záležitost by mohla mít materiální dopad ... (nebo) ... jsou informace o udržitelnosti materiálně nesprávné.

Příklady zpráv o ověření informací o udržitelnosti

- Příklad 1: Nemodifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených kotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii věrného zobrazení poskytující přiměřenou jistotu
- Příklad 2: Nemodifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených nekotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii dodržení požadavků poskytující omezenou jistotu
- Příklad 3: Nemodifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených nekotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii dodržení požadavků poskytující přiměřenou i omezenou jistotu
- Příklad 4: Modifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených nekotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii dodržení požadavků poskytující omezenou jistotu

Příklad 1 – Nemodifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených kotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii věrného zobrazení poskytující přiměřenou jistotu

Tento příklad zprávy o ověření vychází z následujících předpokladů:

- Zakázka poskytující přiměřenou jistotu se týká kompletní zprávy o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“), kotované účetní jednotky, za rok končící 31. prosince 20X1 (dále jen „informace o udržitelnosti“).
- Informace o udržitelnosti jsou sestaveny vedením společnosti v souladu s kritérii věrného zobrazení (rámec výkaznictví o udržitelnosti verze x.1).
- Informace o udržitelnosti obsahují srovnávací informace, o nichž se odborník ve svém závěru nezmiňuje. V předchozím období byly srovnávací informace předmětem zakázky poskytující přiměřenou jistotu provedené týmž odborníkem, přičemž jeho závěr byl nemodifikovaný.
- Vedení společnosti je najímající stranou.
- Za dohled nad procesem výkaznictví v oblasti udržitelnosti ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.
- Podmínky ověřovací zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za informace o udržitelnosti podle ISSA 5000.
- Odborník došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“).
- Ověřovací zakázka se řídí jednak etickými požadavky stanovenými v *Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaném Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), a jednak etickými požadavky platnými v dané jurisdikci, přičemž odborník ve své zprávě uvede obojí tyto požadavky. Kodex IESBA a etické požadavky týkající se ověřovací zakázky v dané jurisdikci zahrnují požadavky na nezávislost, které jsou relevantní pro zakázky na ověřování informací o udržitelnosti u subjektů veřejného zájmu. Rovněž vyžadují, aby odborník zveřejnil skutečnost, že uplatnil požadavky na nezávislost relevantní pro zakázky na ověřování informací o udržitelnosti subjektů veřejného zájmu.
- Odborník působí ve firmě, která se řídí ISQM 1.

- Informace o udržitelnosti a zpráva odborníka k nim byly zahrnuty do výroční zprávy společnosti. Odborník získal výroční zprávu před datem zprávy o ověření a nezjistil v ostatních informacích ve výroční zprávě žádnou materiální nesprávnost.
- Odborník má kromě povinnosti vydat zprávu o ověření informací o udržitelnosti poskytující přiměřenou jistotu ještě další vykazovací povinnosti stanovené místním zákonem.

Následující zpráva slouží pouze pro ilustrativní účely, její obsah není vyčerpávající a není aplikovatelná na všechny situace. Odborník musí svou zprávu o ověření přizpůsobit konkrétním okolnostem zakázky.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O OVĚŘENÍ INFORMACÍ O UDRŽITELNOSTI SPOLEČNOSTI ABC POSKYTUJÍCÍ PŘIMĚŘENOU JISTOTU

Pro vedení společnosti ABC

Zpráva o ověření informací o udržitelnosti poskytující přiměřenou jistotu¹

Výrok poskytující přiměřenou jistotu

Provedli jsme zakázku poskytující přiměřenou jistotu, jejímž předmětem byla zpráva o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“) za rok končící 31. prosince 20X1 (dále jen „informace o udržitelnosti“).

Podle našeho názoru jsou přiložené informace o udržitelnosti věrně zobrazeny, ve všech materiálních ohledech, v souladu s rámcem výkaznictví o udržitelnosti verze x.1.

Základ pro výrok

Zakázku poskytující přiměřenou jistotu jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřování informací o udržitelnosti (ISSA) 5000, *Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti*, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy.

Naše odpovědnost stanovená tímto standardem je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost odborníka*.

V souladu s *Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaným Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), který upravuje rovněž zakázky na ověřování informací o udržitelnosti u subjektů veřejného zájmu, a etickými požadavky platnými pro ověřovací zakázky týkající se subjektů veřejného zájmu v [název/vymezení požadavků, název příslušného orgánu a jurisdikce] jsme na společnosti nezávislí. Splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z těchto požadavků a Kodexu IESBA.

Naše firma se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQM 1, *Řízení kvality u firem provádějících auditů nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*, a v souladu s nímž je povinna navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, včetně zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

¹ Dílčí nadpis „Zpráva o ověření informací o udržitelnosti poskytující přiměřenou jistotu“ není třeba uvádět v situacích, kdy druhý dílčí nadpis „Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy“ není relevantní.

Zdůraznění skutečnosti²

Upozorňujeme na [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace v informacích o udržitelnosti] popisující [...]. Náš výrok není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Ostatní informace³

Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti. Za ostatní informace se považují [informace uvedené ve výroční zprávě společnosti]⁴ s výjimkou informací o udržitelnosti a zprávy o ověření k nim.

Náš výrok k informacím o udržitelnosti se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevyjadřujeme žádný jiný závěr poskytující jistotu.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících se zakázkou na ověření informací o udržitelnosti seznámit se s ostatními informacemi specifikovanými výše a posoudit, zda nejsou v materiálním nesouladu s informacemi o udržitelnosti či našimi znalostmi o subjektu získanými během ověřovací zakázky, nebo zda se jinak nejeví jako materiálně nesprávné. Pokud na základě provedených prací zjistíme, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. V rámci uvedených postupů jsme v získaných ostatních informacích nic takového nezjistili.

Odpovědnost za informace o udržitelnosti

Vedení společnosti odpovídá za:

- sestavení a věrné zobrazení informací o udržitelnosti v souladu s rámcem výkaznictví o udržitelnosti verze x.1,
- návrh, implementaci a udržování takového vnitřního kontrolního systému, který vedení označí za nezbytný za účelem sestavení informací o udržitelnosti v souladu s rámcem výkaznictví o udržitelnosti verze x.1, jež neobsahují materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Za dohled nad procesem výkaznictví v oblasti udržitelnosti ve společnosti jsou zodpovědné osoby pověřené její správou a řízením.

Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti⁵

Jak je uvedeno v [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace v informacích o udržitelnosti], [poskytněte konkrétní popis veškerých významných přirozených omezení souvisejících s měřením či hodnocením záležitostí týkajících se udržitelnosti na základě příslušných kritérií].

Odpovědnost odborníka

Naším cílem je naplánovat a provést ověřovací zakázku tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu o ověření, která obsahuje náš výrok. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit rozhodnutí, která uživatelé informací o udržitelnosti na jejich základě přijmou.

² Zahrňte, jestliže to odborník považuje za nezbytné vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 199.

³ Případně lze použít jiný vhodný nadpis, například „Ostatní informace (kromě informací o udržitelnosti a zprávy o ověření poskytující přiměřenou jistotu k nim)“

⁴ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „účetní závěrka (včetně přílohy) a úvodní slovo předsedy představenstva“.

⁵ Odstavec zahrňte, je-li relevantní vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 190(g).

Při provádění zakázky poskytující přiměřenou jistotu v souladu s ISSA 5000 uplatňujeme odborný úsudek a zachováváme profesní skepticismus během celé zakázky. Dále je naší povinností:

- provést postupy vyhodnocení rizik, včetně seznámení se s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro zakázku, abychom identifikovali a vyhodnotili rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích, ale nikoliv za účelem vyjádření výroku o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.⁶
- navrhnout a provést postupy reagující na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah tohoto oddílu zprávy o ověření se bude lišit v závislosti na charakteru ostatních vykazovacích povinností, které odborník má.] *Záležitosti stanovené jinými právními předpisy nebo národními standardy (označované jako „jiné vykazovací povinnosti“) jsou popsány v tomto oddílu. Výjimku představují pouze případy, kdy se tyto jiné vykazovací povinnosti týkají stejných prvků jako povinnosti stanovené standardem ISSA 5000, které odborník plní v oddílu zprávy o ověření informací o udržitelnosti poskytující přiměřenou jistotu. Vykazovací povinnosti, které se týkají stejných prvků jako povinnosti stanovené tímto standardem, lze splnit v rámci jedné části zprávy o ověření (tj. v části nadepsané Zpráva o ověření informací o udržitelnosti poskytující přiměřenou jistotu v oddílu opatřeném vhodným nadpisem) za předpokladu, že jsou v textu zprávy o ověření jasně odlišeny od povinností stanovených standardem ISSA 5000 (liší-li se od těchto povinností).*

Lídrem ověřovací zakázky, na jejímž základě byla zpracována tato ověřovací zpráva nezávislého odborníka, je [jméno].

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem firmy provádějící ověřování, jménem odborníka provádějícího ověřování, nebo oba podpisy]

[Adresa odborníka]

[Datum zprávy o ověření]

⁶ Je-li součástí zakázky poskytující přiměřenou jistotu vyjádření výroku o účinnosti vnitřního kontrolního systému, formulaci „ale nikoliv za účelem vyjádření výroku o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“ odstraňte.

Příklad 2 – Nemodifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených nekotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii dodržení požadavků poskytující omezenou jistotu

Tento příklad zprávy o ověření vychází z následujících předpokladů:

- Zakázka poskytující omezenou jistotu se týká kompletní zprávy o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“), nekotované účetní jednotky, za rok končící 31. prosince 20X1, v souladu s požadavky právních předpisů (dále jen „informace o udržitelnosti“).
- Informace o udržitelnosti jsou prezentovány v samostatném dokumentu (tj. ve zprávě o udržitelnosti účetní jednotky).
- Informace o udržitelnosti jsou sestaveny vedením společnosti v souladu s kritérii dodržení požadavků (zákonem XYZ jurisdikce X).
- Informace o udržitelnosti obsahují srovnávací informace, o nichž se odborník ve svém závěru nezmiňuje. V předchozím období byly srovnávací informace předmětem zakázky poskytující omezenou jistotu provedené týměž odborníkem, přičemž jeho závěr byl nemodifikovaný.
- Vedení společnosti je najímající stranou.
- Podmínky ověřovací zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za informace o udržitelnosti podle ISSA 5000.
- Odborník došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze vyjádřit nemodifikovaný závěr (tj. „bez výhrad“).
- Ověřovací zakázka se řídí jednak etickými požadavky stanovenými v *Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaném Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), a jednak etickými požadavky platnými v dané jurisdikci, přičemž odborník ve své zprávě uvede obojí tyto požadavky.
- Odborník působí ve firmě, která se řídí ISQM 1.
- Neexistují žádné ostatní informace, protože informace o udržitelnosti jsou prezentovány v samostatném dokumentu.

Následující zpráva slouží pouze pro ilustrativní účely, její obsah není vyčerpávající a není aplikovatelná na všechny situace. Odborník musí svou zprávu o ověření přizpůsobit konkrétním okolnostem zakázky.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O OVĚŘENÍ INFORMACÍ SPOLEČNOSTI ABC O UDRŽITELNOSTI POSKYTUJÍCÍ OMEZENOU JISTOTU

Pro vedení společnosti ABC

Závěr poskytující omezenou jistotu

Provedli jsme zakázku poskytující omezenou jistotu, jejímž předmětem byla zpráva o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“) za rok končící 31. prosince 20X1 (dále jen „informace o udržitelnosti“).

Na základě postupů, které jsme provedli, a důkazních informací, které jsme shromáždili, jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že přiložené informace o udržitelnosti nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

Základ pro závěr

Zakázku poskytující omezenou jistotu jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřování informací o udržitelnosti (ISSA) 5000, *Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti*, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy.

Postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah. Míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je tudíž významně nižší než jistota, která by byla získána provedením zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Naše odpovědnost stanovená tímto standardem je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost odborníka*.

V souladu s *Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaným Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), a etickými požadavky platnými pro prováděnou zakázku na ověření informací o udržitelnosti, uvedenými v [název/vymezení požadavků, název příslušného orgánu a jurisdikce], jsme na společnosti nezávislí, a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených požadavků a Kodexu IESBA.

Naše firma se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQM 1, *Řízení kvality u firem provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*, a v souladu s nímž je povinna navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, včetně zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho závěru.

Zdůraznění skutečnosti⁷

Upozorňujeme na [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace v informacích o udržitelnosti] popisující [...]. Náš závěr neobsahuje v souvislosti s touto záležitostí výhradu.

Odpovědnost za informace o udržitelnosti

Vedení společnosti odpovídá za:

- sestavení informací o udržitelnosti v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X,
- návrh, implementaci a udržování takového vnitřního kontrolního systému, který vedení označí za nezbytný za účelem sestavení informací o udržitelnosti v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X, jež neobsahují materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti⁸

Jak je uvedeno v [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace v informacích o udržitelnosti], [poskytněte konkrétní popis veškerých významných přirozených omezení souvisejících s měřením či hodnocením záležitostí týkajících se udržitelnosti na základě příslušných kritérií].

Odpovědnost odborníka

Naším cílem je naplánovat a provést ověřovací zakázku tak, abychom získali omezenou jistotu, že informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu o ověření poskytující omezenou jistotu, která obsahuje náš závěr. Nesprávnosti mohou

⁷ Zahrňte, jestliže to odborník považuje za nezbytné vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 199.

⁸ Odstavec zahrňte, je-li relevantní vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 190(g).

vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit rozhodnutí, která uživatelé informací o udržitelnosti na jejich základě přijmou.

Při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu v souladu s ISSA 5000 uplatňujeme odborný úsudek a zachováváme profesní skepticismus během celé zakázky. Dále je naší povinností:

- provést postupy vyhodnocení rizik, včetně seznámení s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro zakázku, abychom identifikovali a vyhodnotili rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací, ale nikoliv za účelem vyjádření závěru o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky,⁹
- navrhnout a provést postupy reagující na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.

Přehled provedených prací

V rámci zakázky poskytující omezenou jistotu provádíme postupy, jejichž cílem je získat důkazy pro informace o udržitelnosti. Charakter, načasování a rozsah zvolených postupů závisí na našem odborném úsudku, mimo jiné na vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací způsobené podvodem nebo chybou.

Při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu jsme:

[Uved'te shrnutí charakteru a rozsahu provedených postupů, které podle úsudku odborníka poskytují dodatečné informace, jež mohou být relevantní pro uživatelovo pochopení prací provedených za účelem vyjádření závěru odborníka a získané úrovně jistoty.]¹⁰

- [...]

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem firmy provádějící ověřování, jménem odborníka provádějícího ověřování, nebo oba podpisy]

[Adresa odborníka]

[Datum zprávy poskytující omezenou jistotu]

⁹ Je-li součástí zakázky poskytující omezenou jistotu závěr o účinnosti vnitřního kontrolního systému, odstraňte formulaci „ale nikoliv za účelem vyjádření závěru o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

¹⁰ Má být vytvořen souhrn těchto postupů, ale ne do té míry, aby byly nejednoznačné nebo popsány způsobem, který je nadsazený nebo přikrášlený nebo naznačuje, že byla získána přiměřená jistota. Je důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že tyto postupy byly dohodnuty mezi odborníkem provádějícím ověřování a vedením, a ve většině případů nebude obsahovat podrobnosti celého pracovního plánu.

Příklad 3 – Nemodifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených nekotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii dodržení požadavků poskytující přiměřenou i omezenou jistotu. Tato zpráva obsahuje:

- a) Výrok poskytující přiměřenou jistotu k vybraným vysvětlujícím a popisným informacím [tj. ...]¹¹ uvedeným ve zprávě o udržitelnosti (dále jen „informace ověřované s přiměřenou jistotou“)**
- b) Závěr poskytující omezenou jistotu k vybraným vysvětlujícím a popisným informacím [tj. ...]¹² uvedeným ve zprávě o udržitelnosti (dále jen „informace ověřované s omezenou jistotou“)**

Tento příklad zprávy o ověření vychází z následujících předpokladů:

- Zakázka poskytující přiměřenou jistotu se týká informací ověřovaných s přiměřenou jistotou, resp. zakázka poskytující omezenou jistotu se týká informací ověřovaných s omezenou jistotou uvedených ve zprávě o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“), nekotované účetní jednotky, za rok končící 31. prosince 20X1, v souladu s požadavky právních předpisů (dále jen „zpráva o udržitelnosti“).
- Zprávu o udržitelnosti tvoří informace o udržitelnosti vykazované společností. Informace ověřované s přiměřenou jistotou, resp. informace ověřované s omezenou jistotou představují informace o udržitelnosti, jež jsou předmětem ověřovací zakázky.
- Zpráva o udržitelnosti je sestavena vedením společnosti v souladu s kritérii dodržení požadavků (zákonem XYZ jurisdikce X).
- Zpráva o udržitelnosti obsahuje srovnávací informace, o nichž se odborník ve svém závěru nezmiňuje. V předchozím období byly srovnávací informace ověřované s přiměřenou jistotou předmětem zakázky poskytující přiměřenou jistotu a srovnávací informace ověřované s omezenou jistotou byly předmětem zakázky poskytující omezenou jistotu, přičemž příslušné závěry odborníka byly nemodifikované.
- Vedení společnosti je najímající stranou.
- Podmínky ověřovací zakázky obsahují přesný popis odpovědnosti vedení za informace o udržitelnosti podle ISSA 5000.
- Odborník provádějící ověřování došel k závěru, že na základě získaných důkazních informací lze v případě informací ověřovaných s přiměřenou jistotou, resp. informací ověřovaných s omezenou jistotou vydat nemodifikovaný výrok (tj. „bez výhrad“) poskytující přiměřenou jistotu, resp. závěr poskytující omezenou jistotu.
- Ověřovací zakázka se řídí jednak etickými požadavky stanovenými v *Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaném Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), a jednak etickými požadavky platnými v dané jurisdikci, přičemž odborník ve své zprávě uvede obojí

¹¹ Informace, k nimž se vztahuje výrok poskytující přiměřenou jistotu, jednoznačně identifikujte a uveďte jejich konkrétní umístění. Je třeba, aby byly jasně odlišeny od informací, k nimž se vztahuje závěr poskytující omezenou jistotu (např. označením konkrétních vysvětlujících a popisných informací v informacích o udržitelnosti, uvedením názvu oddílu informací o udržitelnosti, resp. přílohy ke zprávě o ověření atd.).

¹² Informace, k nimž se vztahuje závěr poskytující omezenou jistotu, jednoznačně identifikujte a uveďte jejich konkrétní umístění. Je třeba, aby byly jasně odlišeny od informací, k nimž se vztahuje závěr poskytující přiměřenou jistotu (např. označením konkrétních vysvětlujících a popisných informací v informacích o udržitelnosti, uvedením názvu oddílu informací o udržitelnosti, resp. přílohy ke zprávě o ověření atd.).

tyto požadavky.

- Odborník působí ve firmě, která se řídí ISQM 1.
- Informace ověřované s omezenou jistotou a informace ověřované s přiměřenou jistotou a zpráva odborníka k nim byly zahrnuty do výroční zprávy společnosti. Odborník získal výroční zprávu před datem zprávy o ověření a nezjistil v ostatních informacích ve výroční zprávě žádnou materiální nesprávnost.

Následující zpráva slouží pouze pro ilustrativní účely, její obsah není vyčerpávající a není aplikovatelná na všechny situace. Odborník musí svou zprávu o ověření přizpůsobit konkrétním okolnostem zakázky.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O OVĚŘENÍ INFORMACÍ SPOLEČNOSTI ABC O UDRŽITELNOSTI POSKYTUJÍCÍ PŘIMĚŘENOU A OMEZENOU JISTOTU

Pro vedení společnosti ABC

Výrok poskytující přiměřenou jistotu

Provedli jsme zakázku poskytující přiměřenou jistotu, jejímž předmětem byly vybrané vysvětlující a popisné informace, [tj. ...],¹³ uvedené ve zprávě o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“) za rok končící 31. prosince 20X1 (dále jen „informace ověřované s přiměřenou jistotou“).

Podle našeho názoru jsou informace ověřované s přiměřenou jistotou v přiložené zprávě o udržitelnosti ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

Závěr poskytující omezenou jistotu

Provedli jsme zakázku poskytující omezenou jistotu, jejímž předmětem byly vybrané vysvětlující a popisné informace, [tj. ...],¹⁴ uvedené ve zprávě o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“) za rok končící 31. prosince 20X1 (dále jen „informace ověřované s omezenou jistotou“).

Na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že informace ověřované s omezenou jistotou v přiložené zprávě o udržitelnosti nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

Základ pro výrok poskytující přiměřenou jistotu a závěr poskytující omezenou jistotu

Zakázku jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřování informací o udržitelnosti (ISSA) 5000, *Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti*, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy.

Postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah. Míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je tudíž významně nižší než jistota, která by byla získána provedením zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

¹³ Informace, k nimž se vztahuje výrok poskytující přiměřenou jistotu, jednoznačně identifikujte a uveďte jejich konkrétní umístění. Je třeba, aby byly jasně odlišeny od informací, k nimž se vztahuje závěr poskytující omezenou jistotu (např. označením konkrétních vysvětlujících a popisných informací v informacích o udržitelnosti, uvedením názvu oddílu informací o udržitelnosti, resp. přílohy ke zprávě o ověření atd.).

¹⁴ Informace, k nimž se vztahuje závěr poskytující omezenou jistotu, jednoznačně identifikujte a uveďte jejich konkrétní umístění. Je třeba, aby byly jasně odlišeny od informací, k nimž se vztahuje závěr poskytující přiměřenou jistotu (např. označením konkrétních vysvětlujících a popisných informací v informacích o udržitelnosti, uvedením názvu oddílu informací o udržitelnosti, resp. přílohy ke zprávě o ověření atd.).

Naše odpovědnost stanovená tímto standardem je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost odborníka*.

V souladu s *Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaným Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), a etickými požadavky platnými pro prováděnou zakázku na ověření informací ověřovaných s přiměřenou, resp. s omezenou jistotou, uvedenými v [*název/vymezení požadavků, název příslušného orgánu a jurisdikce*], jsme na společnosti nezávislí, a splnili jsme i další povinnosti vyplývající z uvedených požadavků a Kodexu IESBA.

Naše firma se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQM 1, *Řízení kvality u firem provádějících auditů nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*, a v souladu s nímž je povinna navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, včetně zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku poskytujícího přiměřenou jistotu, resp. závěru poskytujícího omezenou jistotu.

Zdůraznění skutečnosti¹⁵

Upozorňujeme na [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace ve zprávě o udržitelnosti] z informací ověřovaných s omezenou jistotou ve zprávě o udržitelnosti, které popisují [...]. Náš závěr poskytující omezenou jistotu není v souvislosti s touto záležitostí modifikován.

Ostatní informace¹⁶

Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti. Za ostatní informace se považují [informace uvedené ve výroční zprávě společnosti]¹⁷ s výjimkou informací ověřovaných s přiměřenou jistotou, resp. informací ověřovaných s omezenou jistotou, které jsou předmětem této zakázky, a zprávy o ověření k nim.

Náš výrok poskytující přiměřenou jistotu a závěr poskytující omezenou jistotu k informacím ověřovaným s přiměřenou jistotou, resp. informacím ověřovaným s omezenou jistotou se k ostatním informacím nevztahuje ani k nim nevyjadřujeme žádný jiný závěr poskytující jistotu.

Přesto je však součástí našich povinností souvisejících se zakázkou poskytující přiměřenou, resp. omezenou jistotu na ověření informací ověřovaných s přiměřenou, resp. s omezenou jistotou, seznámit se s ostatními informacemi specifikovanými výše a posoudit, zda nejsou v materiálním nesouladu s informacemi ověřovanými s přiměřenou, resp. s omezenou jistotou či našimi znalostmi o subjektu získanými během ověřovací zakázky, nebo zda se jinak nejeví jako materiálně nesprávné. Pokud na základě provedených prací zjistíme, že ostatní informace jsou materiálně nesprávné, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě. V rámci uvedených postupů jsme v získaných ostatních informacích nic takového nezjistili.

¹⁵ Zahrňte, jestliže to odborník považuje za nezbytné vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 199.

¹⁶ Případně lze použít jiný vhodný nadpis, například „Ostatní informace (kromě informací o udržitelnosti a zprávy o ověření poskytující přiměřenou, resp. omezenou jistotu k nim)“

¹⁷ Pro identifikaci ostatních informací lze použít konkrétnější vymezení, například „účetní závěrka (včetně přílohy) a úvodní slovo předsedy představenstva“.

Odpovědnost za informace o udržitelnosti

Vedení společnosti odpovídá za:

- sestavení informací ověřovaných s přiměřenou, resp. s omezenou jistotou v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X,
- návrh, implementaci a udržování takového vnitřního kontrolního systému, který vedení označí za nezbytný za účelem sestavení informací ověřovaných s přiměřenou, resp. s omezenou jistotou v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X, jež neobsahují materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti¹⁸

Jak je uvedeno v [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace ve zprávě o udržitelnosti], [poskytněte konkrétní popis veškerých významných přirozených omezení souvisejících s měřením či hodnocením záležitostí týkajících se udržitelnosti na základě příslušných kritérií].

Odpovědnost odborníka

Naším cílem je:

- (a) naplánovat a provést ověřovací zakázku tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že informace ověřované s přiměřenou jistotou neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu o ověření, která obsahuje náš výrok,
- (b) naplánovat a provést ověřovací zakázku tak, abychom získali omezenou jistotu, že informace ověřované s omezenou jistotou neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu o ověření, která obsahuje náš závěr.

Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit rozhodnutí, která uživatelé informací ověřovaných s přiměřenou, resp. s omezenou jistotou na jejich základě přijmou.

Při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu i zakázky poskytující přiměřenou jistotu v souladu s ISSA 5000 uplatňujeme odborný úsudek a zachováváme profesní skepticismus během celé zakázky. Dále je naší povinností:

- (a) u zakázky poskytující přiměřenou jistotu:
 - provést postupy vyhodnocení rizik, včetně seznámení se s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro zakázku, abychom identifikovali a vyhodnotili rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích, ale nikoliv za účelem vyjádření výroku o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.¹⁹
 - navrhnout a provést postupy reagující na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení ve vysvětlujících a popisných informacích ověřovaných s přiměřenou jistotou. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- (b) u zakázky poskytující omezenou jistotu:

¹⁸ Odstavec zahrňte, je-li relevantní vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 190(g).

¹⁹ Je-li součástí zakázky poskytující přiměřenou jistotu vyjádření výroku o účinnosti vnitřního kontrolního systému, formulaci „ale nikoliv za účelem vyjádření výroku o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“ odstraňte.

- provést postupy vyhodnocení rizik, včetně seznámení se s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro zakázku, abychom identifikovali a vyhodnotili rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací, ale nikoliv za účelem vyjádření závěru o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.²⁰
- navrhnout a provést postupy reagující na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací v informacích ověřovaných s omezenou jistotou. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.

Přehled provedených prací pro závěr poskytující omezenou jistotu

V rámci zakázky poskytující omezenou jistotu provádíme postupy, jejichž cílem je získat důkazy pro informace ověřované s omezenou jistotou. Charakter, načasování a rozsah zvolených postupů závisí na našem odborném úsudku, mimo jiné na vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací, způsobené podvodem nebo chybou, v informacích ověřovaných s omezenou jistotou.

Při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu jsme:

*[Uved'te shrnutí charakteru a rozsahu provedených postupů, které podle úsudku odborníka poskytují dodatečné informace, jež mohou být relevantní pro uživatelovo pochopení prací provedených za účelem vyjádření závěru odborníka a získané úrovně jistoty.]*²¹

- [...]

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem firmy provádějící ověřování, jménem odborníka provádějícího ověřování, nebo oba podpisy]

[Adresa odborníka]

[Datum zprávy o ověření]

²⁰ Je-li součástí zakázky poskytující omezenou jistotu závěr o účinnosti vnitřního kontrolního systému, odstraňte formulaci „ale nikoliv za účelem vyjádření závěru o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

²¹ Má být vytvořen souhrn těchto postupů, ale ne do té míry, aby byly nejednoznačné nebo popsány způsobem, který je nadsazený nebo přikrášlený nebo naznačuje, že byla získána přiměřená jistota. Je důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že tyto postupy byly dohodnuty mezi odborníkem provádějícím ověřování a vedením, a ve většině případů nebude obsahovat podrobnosti celého pracovního plánu.

Příklad 4 – Modifikovaná zpráva o ověření informací o udržitelnosti sestavených nekotovanou účetní jednotkou v souladu s kritérii dodržení požadavků poskytující omezenou jistotu

Tento příklad zprávy o ověření vychází z následujících předpokladů:

- Zakázka poskytující omezenou jistotu se týká kompletní zprávy o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“), nekotované účetní jednotky, za rok končící 31. prosince 20X1, v souladu s požadavky právních předpisů (dále jen „informace o udržitelnosti“).
- Informace o udržitelnosti jsou prezentovány v samostatném dokumentu (tj. ve zprávě o udržitelnosti účetní jednotky).
- Informace o udržitelnosti jsou sestaveny vedením společnosti v souladu s kritérii dodržení požadavků (zákonem XYZ jurisdikce X).
- Informace o udržitelnosti obsahují srovnávací informace, o nichž se odborník ve svém závěru nezmiňuje. V předchozím období byly srovnávací informace předmětem zakázky poskytující omezenou jistotu provedené týměž odborníkem, přičemž jeho závěr byl nemodifikovaný.
- Vedení společnosti je najímající stranou.
- Podmínky ověřovací zakázky obsahují popis odpovědnosti vedení za informace o udržitelnosti podle ISSA 5000.
- Odborník provádějící ověřování došel k závěru, že je vhodné vyjádřit modifikovaný závěr z důvodu omezení rozsahu způsobeného nemožností získat dostatečné a vhodné důkazní informace ohledně identifikované skutečnosti, kterou odborník vyhodnotil jako materiální, ale nikoliv rozsáhlou.
- Ověřovací zakázka se řídí jednak etickými požadavky stanovenými v *Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaném Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), a jednak etickými požadavky platnými v dané jurisdikci, přičemž odborník ve své zprávě uvede obojí tyto požadavky.
- Odborník působí ve firmě, která se řídí ISQM 1.
- Neexistují žádné ostatní informace, protože informace o udržitelnosti jsou prezentovány v samostatném dokumentu.

Následující zpráva slouží pouze pro ilustrativní účely, její obsah není vyčerpávající a není aplikovatelná na všechny situace. Odborník musí svou zprávu o ověření přizpůsobit konkrétním okolnostem zakázky.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA O OVĚŘENÍ INFORMACÍ SPOLEČNOSTI ABC O UDRŽITELNOSTI POSKYTUJÍCÍ OMEZENOU JISTOTU

Pro vedení společnosti ABC

Závěr poskytující omezenou jistotu s výhradou

Provedli jsme zakázku poskytující omezenou jistotu, jejímž předmětem byla zpráva o udržitelnosti společnosti ABC (dále jen „společnost“) za rok končící 31. prosince 20X1 (dále jen „informace o udržitelnosti“).

Na základě postupů, které jsme provedli, a důkazních informací, které jsme shromáždili, jsme, s výhradou možných dopadů skutečnosti popsané v oddílu zprávy o ověření obsahujícím základ pro

závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že přiložené informace o udržitelnosti nejsou ve všech materiálních ohledech sestaveny v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X.

Základ pro závěr s výhradou

Společnost zveřejnila informace o [...].²² Nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o [...] k 31. prosinci 20X1, vzhledem k tomu, že [...].²³ V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy [...].

Zakázku poskytující omezenou jistotu jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřování informací o udržitelnosti (ISSA) 5000, *Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti*, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy.

Postupy prováděné u zakázky poskytující omezenou jistotu se svým charakterem a načasováním liší od postupů prováděných u zakázky poskytující přiměřenou jistotu a mají menší rozsah. Míra jistoty získaná u zakázky poskytující omezenou jistotu je tudíž významně nižší než jistota, která by byla získána provedením zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Naše odpovědnost stanovená tímto standardem je podrobněji popsána v oddílu *Odpovědnost odborníka*.

V souladu s *Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*, vydaným Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (Kodex IESBA), a etickými požadavky platnými pro prováděnou zakázku na ověření informací o udržitelnosti, uvedenými v *[název/vymezení požadavků, název příslušného orgánu a jurisdikce]*, jsme na společnosti nezávislí, a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených požadavků a Kodexu IESBA.

Naše firma se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQM 1, *Řízení kvality u firem provádějících auditů nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*, a v souladu s nímž je povinna navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality, včetně zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

Domníváme se, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho závěru s výhradou.

Zdůraznění skutečnosti²⁴

Upozorňujeme na [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace v informacích o udržitelnosti] popisující [...]. Náš závěr neobsahuje v souvislosti s touto záležitostí výhradu.

Odpovědnost za informace o udržitelnosti

Vedení společnosti odpovídá za:

- sestavení informací o udržitelnosti v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X,
- návrh, implementaci a udržování takového vnitřního kontrolního systému, který vedení označí za nezbytný za účelem sestavení informací o udržitelnosti v souladu se zákonem XYZ jurisdikce X, jež neobsahují materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

²² Popište příslušnou vysvětlující a popisnou informaci.

²³ Uveďte popis skutečnosti, která je důvodem pro závěr s výhradou.

²⁴ Zahrňte, jestliže to odborník považuje za nezbytné vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 199.

Přirozená omezení sestavování informací o udržitelnosti²⁵

Jak je uvedeno v [identifikujte konkrétní vysvětlující a popisné informace v informacích o udržitelnosti], [poskytněte konkrétní popis veškerých významných přirozených omezení souvisejících s měřením či hodnocením záležitostí týkajících se udržitelnosti na základě příslušných kritérií].

Odpovědnost odborníka

Naším cílem je naplánovat a provést ověřovací zakázku tak, abychom získali omezenou jistotu, že informace o udržitelnosti neobsahují materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu o ověření poskytující omezenou jistotu, která obsahuje náš závěr. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit rozhodnutí, která uživatelé informací o udržitelnosti na jejich základě přijmou.

Při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu v souladu s ISSA 5000 uplatňujeme odborný úsudek a zachováváme profesní skepticismus během celé zakázky. Dále je naší povinností:

- provést postupy vyhodnocení rizik, včetně seznámení se s vnitřním kontrolním systémem relevantním pro zakázku, abychom identifikovali a vyhodnotili rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou na úrovni vysvětlujících a popisných informací, ale nikoliv za účelem vyjádření závěru o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.²⁶
- navrhnout a provést postupy reagující na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.

Přehled provedených prací

V rámci zakázky poskytující omezenou jistotu provádíme postupy, jejichž cílem je získat důkazy pro informace o udržitelnosti. Charakter, načasování a rozsah zvolených postupů závisí na našem odborném úsudku, mimo jiné na vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti na úrovni vysvětlujících a popisných informací, způsobené podvodem nebo chybou.

Při provádění zakázky poskytující omezenou jistotu jsme:

[Uvedte shrnutí charakteru a rozsahu provedených postupů, které podle úsudku odborníka poskytují dodatečné informace, jež mohou být relevantní pro uživatelské pochopení prací provedených za účelem vyjádření závěru odborníka a získané úrovně jistoty.]²⁷

- [...]

[V závislosti na příslušné jurisdikci podpis buď jménem firmy provádějící ověřování, jménem odborníka provádějícího ověřování, nebo oba podpisy]

[Adresa odborníka]

[Datum zprávy poskytující omezenou jistotu]

²⁵ Odstavec zahrňte, je-li relevantní vzhledem k okolnostem zakázky – viz odstavec 190(g).

²⁶ Je-li součástí zakázky poskytující omezenou jistotu závěr o účinnosti vnitřního kontrolního systému, odstraňte formulaci „ale nikoliv za účelem vyjádření závěru o účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky“.

²⁷ Má být vytvořen souhrn těchto postupů, ale ne do té míry, aby byly nejednoznačné nebo popsány způsobem, který je nadsazený nebo přikrášlený nebo naznačuje, že byla získána přiměřená jistota. Je důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že tyto postupy byly dohodnuty mezi odborníkem provádějícím ověřování a vedením, a ve většině případů nebude obsahovat podrobnosti celého pracovního plánu.

Tento mezinárodní standard pro ověřování informací o udržitelnosti ISSA 5000 „Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti“ zveřejněný International Federation of Accountants v listopadu 2024 v anglickém jazyce, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky a zveřejněn v červnu 2026 se souhlasem IFAC. O průběhu překladu standardu ISSA 5000 „Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti“ byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text standardu ISSA 5000 je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce. IFAC nepřebírá žádnou zodpovědnost za přesnost a úplnost překladu.

Text ISSA 5000 „General Requirements for Sustainability Assurance Engagements“ v anglickém jazyce © 2024 by IFAC. All rights reserved.

Text ISSA 5000 „Obecné požadavky týkající se zakázek na ověřování informací o udržitelnosti“ v českém jazyce © 2026 by IFAC. All rights reserved.

ISSA 5000 „General Requirements for Sustainability Assurance Engagements“

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