

MEDZINÁRODNÝ RÁMEC PRE ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY

Tento zmenený *Medzinárodný rámec pre zákazky na uistovacie služby* nahradí v súčasnosti platný *Medzinárodný rámec pre zákazky na uistovacie služby*, keď nadobudne účinnosť ISAE 3000 (revidovaný), „Zákazky na uistovacie služby, iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií“

OBSAH

	Odsek
Úvod	1 – 4
Etické princípy a štandardy kontroly kvality	5 – 9
Popis zákaziek na uistovacie služby	10 – 11
Atestačné zákazky a priame zákazky	12 – 13
Zákazky na primerané uistenie a zákazky na limitované uistenie	14 – 16
Pôsobnosť rámca	17 – 19
Správy o zákazkách na iné ako uistovacie služby	20 – 21
Predpoklady na prijatie zákazky na uistovacie služby	22 – 25
Prvky zákazky na uistovacie služby	26
Trojstranný vzťah	27 – 38
Predmet zákazky	39 – 41
Kritériá	42 – 49
Dôkazy	50 – 82
Správa o uistení	83 – 92
Iné skutočnosti	93 – 95
Zneužitie mena audítora poskytujúceho služby	96
Príloha 1: Usmernenia Rady pre medzinárodné štandardy pre audit a uistovacie služby (IAASB), vzájomné vzťahy medzi nimi a ich vzťah k Etickému kódexu IESBA	
Príloha 2: Atestačné zákazky a priame zákazky	
Príloha 3: Zmluvné strany pri zákazke na uistovacie služby	
Príloha 4: Kategorizácia predmetov zákaziek	

Úvod

1. Tento rámec bol vydaný iba ako pomôcka, ktorá má uľahčiť pochopiť prvky a ciele zákazky na uistovacie služby a zákazky, na ktoré sa vzťahujú Medzinárodné audítorské štandardy (ISA), Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE) a Medzinárodné štandardy pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) (ďalej iba štandardy pre zákazky na uistovacie služby).
2. Tento rámec nepredstavuje štandard, normu, takže nestanovuje žiadne požiadavky (ani základné princípy či nevyhnutné postupy) na výkon auditu, previerky či inej zákazky na uistovacie služby.¹ V správe o uistení preto nemožno tvrdiť, že zákazka bola vykonaná v súlade s týmto rámcom, ale správa by sa mala skôr odvolávať na príslušné štandardy pre uistovacie služby. Štandardy pre uistovacie služby obsahujú ciele, požiadavky, aplikačné a iné vysvetľujúce materiály, úvod a definície, ktoré zodpovedajú cieľom, požiadavkám, aplikačným a iným vysvetľujúcim materiálom aj definíciám uvedeným v tomto rámci a možno ich uplatňovať pri audite, previerke aj iných zákazkách na uistovacie služby. V Prílohe 1 sú uvedené príklady rámca usmernení, ktoré vydala Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uistovacie služby (IAASB), ich vzájomné vzťahy a vzťah k *Etickému kódexu účtovných odborníkov*, ktorý vydala Rada pre medzinárodné etické štandardy pre účtovníkov (Kódex IESBA).
3. Tento rámec predstavuje referenčný rámec pre
 - (a) audítorov poskytujúcich uistovacie služby,
 - (b) iné osoby zúčastnené na zákazkách na uistovacie služby vrátane predpokladaných používateľov správy o uistení a osoby, ktorá si najíma audítora („zadávateľ“),
 - (c) IAASB pri vypracúvaní štandardov pre uistovacie služby, praktických poznámok a iných materiálov.
4. Nižšie uvádzame stručný prehľad tohto rámca:
 - *Úvod*: Tento rámec sa zaoberá zákazkami na uistovacie služby, ktoré vykonávajú audítori.
 - *Popis zákaziek na uistovacie služby*: Táto časť popisuje zákazky na uistovacie služby a rozlišuje medzi zákazkami na atestačné zákazky a priame zákazky, ako aj medzi zákazkami na poskytnutie primeraného uistenia a zákazkami na poskytnutie limitovaného uistenia.

¹ Pozri *Predslov k medzinárodným usmerneniam na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uistovacie a súvisiace služby*.

- *Pôsobnosť rámca:* V tejto časti sú zákazky na uistovacie služby odlišené od iných zákaziek, napríklad zákaziek na konzultačné služby.
- *Predpoklady na prijatie zákazky na uistovacie služby:* V tejto časti sú uvedené predpoklady, ktoré musí audítor spĺňať, aby mohol prijať zákazku na uistovacie služby.
- *Prvky zákazky na uistovacie služby:* V tejto časti je uvedený príklad, ktorý identifikuje a opisuje päť prvkov zákaziek na uistovacie služby: trojstranný vzťah; predmet uistenia; kritériá; dôkazy; a správa o uistení. Sú tu vysvetlené aj dôležité rozdiely medzi zákazkami na primerané uistenie a zákazkami na limitované uistenie. V tejto časti sa píše napríklad aj o významných rozdieloch medzi zákazkami na uistenie pre rôzne predmety uistenia, požiadavkách na vhodné kritériá, úlohe rizika a významnosti pri zákazkách na uistenie a aj o spôsoboch, ako vyjadriť závery v prípade zákazky na primerané uistenie a ako pri zákazke na limitované uistenie.
- *Iné skutočnosti:* V tejto časti sa píše o iných komunikačných povinnostiach audítora, ktoré má okrem správy o uistení, o dokumentácii a spájaní audítora poskytujúceho služby s predmetom alebo s informáciami o predmete.

Etické princípy a štandardy kontroly kvality

5. Vo firmách, ktoré vykonávajú zákazky na uistovacie služby, sa kontrola kvality a dodržiavanie etických princípov vrátane požiadaviek na nezávislosť považuje za kontrolu vo verejnom záujme a neoddeliteľnú súčasť kvalitných zákaziek na uistovacie služby. Takéto zákazky sa vykonávajú v súlade so štandardmi na uistovacie služby, ktoré vychádzajú z predpokladu, že
 - (a) na členov tímu pracujúceho na zákazke a osobu, ktorá preverí kontrolu kvality zákazky (ak sa pri zákazke takáto osoba stanoví), sa vzťahujú časti A a B Etického kódexu IESBA, ktoré sa týkajú zákaziek na uistovacie služby, iné odborné požiadavky alebo požiadavky vyplývajúce z právnych alebo iných predpisov, ktoré kladú najnižšie nároky, a
 - (b) audítor, ktorý vykonáva zákazku, je členom firmy, v ktorej sa uplatňuje ISQC 1,² alebo iné odborné požiadavky, alebo požiadavky vyplývajúce zo zákonných alebo iných predpisov vzhľadom na zodpovednosť firmy za jej systém kontroly kvality, ktoré kladú minimálne také isté nároky ako ISQC 1.

² Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1, *Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audit a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby*

Etický kódex IESBA

6. V časti A Kódexu IESBA sú stanovené nasledujúce základné princípy, ktoré je audítor povinný splniť:
 - (a) bezúhonnosť,
 - (b) objektivnosť,
 - (c) odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť,
 - (d) dôvernosť informácií,
 - (e) profesionálne správanie.
7. Časť A obsahuje aj koncepčný rámec pre účtovných odborníkov, ktorý použijú na identifikáciu rizík ohrozujúcich splnenie základných princípov, na zhodnotenie významnosti identifikovaných rizík aj pri aplikácii opatrení, ktoré môžu byť potrebné na ich elimináciu alebo na ich zníženie na prijateľnú mieru.
8. V časti B Etického kódexu IESBA sa píše, ako sa koncepčný rámec z časti A vrátane nezávislosti za určitých okolností použije na audítorov poskytujúcich služby. Etický kódex IESBA definuje nezávislosť ako nezávislosť mysle a súčasne aj nezávislosť vystupovania. Nezávislosť je zárukou schopnosti sformulovať na základe zákazky na uistenie záver bez pôsobenia vplyvov, ktoré by mohli tento záver skompromitovať. Nezávislosť zvyšuje schopnosť konať bezúhonne, byť objektívny a zachovávať profesionálne skeptický postoj.

ISQC 1

9. ISQC 1 sa zaoberá zodpovednosťou firmy za vytvorenie a zachovávanie systému kontroly kvality zákaziek na uisťovacie služby. Súlad s ISQC 1 znamená, že firma je okrem iného povinná vybudovať a zachovávať systém kontroly kvality, ktorého súčasťou sú pravidlá a postupy na riešenie každého z nasledujúcich prvkov pričom tieto pravidlá a postupy sú zdokumentované a informuje o nich svojich pracovníkov:
 - (a) zodpovednosť vedenia za kvalitu vo firme,
 - (b) relevantné etické požiadavky,
 - (c) akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientom a konkrétnych zákaziek,
 - (d) ľudské zdroje,
 - (e) vykonanie zákazky,
 - (f) monitorovanie.

Popis zákaziek na uisťovacie služby

10. Zákazka na uisťovacie služby je zákazka, pri ktorej sa audítor snaží získať dostatok vhodných dôkazov, aby mohol vyjadriť záver, ktorého cieľom je zvýšiť mieru dôvery predpokladaných používateľov (okrem zodpovednej osoby) vo výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu podľa určitých kritérií.
11. Výsledkom posúdenia alebo zhodnotenia predmetu je informácia, ktorá vyplynie z uplatnenia kritérií na predmet. Napríklad:
 - Finančné výkazy (výsledok) sú výsledkom zhodnotenia finančnej situácie, finančnej výkonnosti a peňažných tokov účtovnej jednotky (predmet) na základe uplatnenia rámca finančného výkazníctva (kritériá).
 - Vyhlásenie, ktoré vypovedá o účinnosti internej kontroly (výsledok), vyplynie zo zhodnotenia účinnosti procesu internej kontroly v účtovnej jednotke (predmet zákazky) na základe uplatnenia príslušných kritérií.
 - Osobitné opatrenia zamerané na výkonnosť účtovnej jednotky (výsledok) vyplynú zo zhodnotenia rozličných aspektov výkonnosti (predmet zákazky) na základe uplatnenia príslušných metód (kritériá).
 - Výkaz emisií skleníkových plynov (výsledok) vyplynie z merania množstva skleníkových plynov, ktoré účtovná jednotka emituje (predmet zákazky), na základe uplatnenia protokolu pre uznanie, protokolov pre oceňovanie a prezentáciu (kritériá).
 - Vyhlásenie o súlade (výsledok) vyplynie napríklad zo zhodnotenia dodržiavania (predmet zákazky) právnych alebo iných predpisov (kritériá) zo strany účtovnej jednotky.

Pojem „informácie o predmete“ sa používa na označenie výsledku posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky podľa kritérií. Sú to informácie o predmete, o ktorom audítor zhromaždí dostatok vhodných dôkazov a vyvodí z nich svoj záver.

Atestačné zákazky a priame zákazky

12. Pri atestačnej zákazke na uistenie posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky na základe kritérií iná osoba, nie audítor. Takáto iná osoba, nie audítor, výsledné informácie o predmete častokrát prezentuje v správe alebo vo vyhlásení. V niektorých prípadoch však môže informácie o predmete prezentovať audítor vo svojej správe o uistení. Audítor v závere sa zameriava na skutočnosť, či informácie o predmete neobsahujú významné neoprávnosti (pozri aj odsek 85).

13. Pri priamej zákazke posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky podľa kritérií audítora. Audítora navyše uplatní aj odborné znalosti a techniky, aby získal dostatok vhodných dôkazov o výsledku posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky podľa kritérií. Takéto dôkazy môže audítora získavať súbežne s oceňovaním alebo hodnotením predmetu zákazky, ale rovnako ich môže získať aj vopred alebo následne. Pri priamej zákazke sa záver audítora uvedený v správe zameriava na výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky podľa kritérií a jeho formulácia zodpovedá predmetu zákazky a kritériám. Pri niektorých priamych zákazkách predstavuje záver audítora informáciu alebo časť informácií o predmete (pozri aj Príloha č. 2).

Zákazky na primerané uistenie a zákazky na limitované uistenie

14. Pri zákazke na primerané uistenie zníži audítora riziko zákazky na takú úroveň, ktorá je za okolností zákazky prijateľná, ako základ pre svoj záver. Záver audítora je vyjadrený vo forme, ktorá tlmočí názor audítora na výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky podľa kritérií.
15. Pri zákazke na limitované uistenie zníži audítora riziko zákazky na úroveň, ktorá je za okolností zákazky prijateľná, avšak riziko je vyššie ako v prípade zákazky na primerané uistenie, ako základ na vyjadrenie záveru vo forme, ktorá vyjadří, či si na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov všimol záležitosť alebo záležitosti, ktoré by ho viedli k domnienke, že informácie o predmete sú významne nesprávne. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov vykonávaných pri zákazke na limitované uistenie sú v porovnaní s charakterom, časovým rozvrhnutím a rozsahom postupov pri zákazke na primerané uistenie obmedzené, ale sú naplánované tak, aby audítora poskytujúci služby získal takú mieru uistenia, ktorá je podľa jeho odborného úsudku zmysluplná. Úroveň uistenia, ktoré audítora získa, je zmysluplná vtedy, keď dôveru predpokladaných používateľov v informácie o predmete pravdepodobne zvýši natoľko, že ju jednoznačne nebude možné považovať za bezvýznamnú.
16. V rámci všetkých zákaziek na limitované uistenie môže zmysluplné uistenie predstavovať rôzne úrovne od uistenia iba o čosi lepšieho ako je uistenie, ktoré pravdepodobne zvýši dôveru predpokladaných používateľov v informácii o predmete na úroveň, ktorá je jednoznačne viac ako bezvýznamná, až po úroveň o niečo nižšiu ako je primerané uistenie. Čo je v prípade konkrétnej zákazky zmysluplné, určuje úsudok v danom intervale, ktorý závisí od okolností zákazky, ako aj potreby predpokladaných používateľov ako skupiny získať informácie, od kritérií a tiež od predmetu zákazky. Získanie nesprávneho záveru môže mať pre predpokladaných používateľov v niektorých prípadoch také závažné dôsledky, že audítora potrebuje zákazku na primerané uistenie, aby získal uistenie, ktoré je za daných okolností zmysluplné.

Pôsobnosť rámca

17. Nie všetky zákazky, ktoré vykonávajú audítori poskytujúci služby, predstavujú zákazky na uistovacie služby. Ďalšími častými zákazkami, ktoré nezodpovedajú popisu v odseku 10 (takže sa na ne nevzťahuje tento rámec), sú napríklad:
 - zákazky, na ktoré sa vzťahujú Medzinárodné štandardy na súvisiace služby (ISRS), napríklad odsúhlasené postupy a zákazky na zostavenie,³
 - vypracovanie daňového priznania bez záveru vyjadrujúceho uistenie,
 - zákazky na konzultačné (alebo poradenské) služby,⁴ napríklad konzultácie týkajúce sa riadenia a daní.
18. Zákazka na uistovacie služby môže byť súčasťou väčšej zákazky, napríklad keď zákazka na konzultačné služby pri akvizícii podniku zahŕňa požiadavku získať uistenie týkajúce sa historických alebo prospektívnych finančných informácií. V takej situácii je tento rámec relevantný iba pre tú časť zákazky, ktorá sa týka uistenia.
19. Nasledujúce zákazky, ktoré môžu zodpovedať popisu v odseku 10, sa nepovažujú za zákazky na uistenie v zmysle tohto rámca:
 - (a) zákazky na poskytnutie výpovede pri súdnych konaniach týkajúcich sa účtovníctva, výkonu auditu, zdaňovania alebo iných záležitostí, a
 - (b) zákazky zahŕňajúce odborné posudky, názory alebo vyjadrenia, z ktorých používateľ môže vyvodit' určité uistenie, ak platia všetky nasledujúce skutočnosti:
 - (i) tieto posudky, názory alebo vyjadrenia sa iba nepriamo týkajú celkovej zákazky,
 - (ii) písomné správy sú výslovne určené výhradne na použitie pre predpokladaných používateľov uvedených v správe,

³ ISRS 4400, *Zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov týkajúcich sa finančných informácií*, a ISRS 4410 (revidovaný), *Zákazky na zostavenie finančných informácií*

⁴ Pri zákazke na konzultačné služby audítor uplatňuje technické zručnosti, svoje vzdelanie, pozorovania, skúsenosti a znalosť procesu poskytovania konzultačných služieb. Zákazky na konzultačné služby predstavujú analytický proces, pri ktorom sa zvyčajne kombinujú činnosti súvisiace so stanovením cieľov, zisťovaním faktov, vymedzením problémov alebo príležitostí, zhodnotením alternatív, vypracovaním odporúčaní zahŕňajúcich opatrenia, oznámením výsledkov a niekedy aj implementáciou a následnou kontrolou. Správy (ak sa vydávajú) sú zvyčajne napísané opisne (alebo v „dlhej forme“). Vykonaná práca je väčšinou určená iba pre klienta a jeho použitie. Povaha a rozsah prác sa určí na základe dohody medzi audítorom a klientom. Služby, ktoré vyhovujú definícii zákazky na uistovacie služby, nepredstavujú zákazku na konzultačné služby ale zákazku na uistovacie služby.

- (iii) v zmysle písomnej dohody so špecifikovanými predpokladanými používateľmi zákazka nepredstavuje zákazku na uistovacie služby, a
- (iv) zákazka nie je v správe audítora poskytujúceho služby prezentovaná ako zákazka na uistovacie služby.

Správy o zákazkách na iné ako uistovacie služby

20. Audítor, ktorý vypracuje správu o zákazke nepredstavujúcej zákazku na uistovacie služby podľa tohto rámca, takúto správu jasne odlíši od správy o uistení. Takže, aby neboli používatelia uvedení do omylu, v správe, ktorá nie je správou o uistení, sa treba vyhýbať napríklad:
 - naznačovaniu súladu s týmto rámcom alebo so štandardmi pre uistovacie služby,
 - nesprávnemu používaniu slov „uistenie“, „audit“ alebo „preverenie“,
 - zaradeniu vyhlásenia, ktoré možno odôvodnene nesprávne považovať za záver založený na dostatku vhodných dôkazoch určených na zvýšenie dôvery predpokladaných používateľov vo výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky podľa určitých kritérií.
21. Audítor a zodpovedná strana sa môžu dohodnúť na tom, že sa pri zákazke budú uplatňovať princípy tohto rámca, keď okrem zodpovednej strany neexistujú žiadni iní predpokladaní používatelia, ale všetky ostatné požiadavky relevantných štandardov pre uistovacie služby sú splnené. V takom prípade bude správa audítora obsahovať vyhlásenie, ktorým sa použitie správy obmedzí výhradne na zodpovednú stranu.

Predpoklady na prijatie zákazky na uistovacie služby

22. Pri úvahách o tom, či prijať zákazku na uistovacie služby alebo v prácach na takejto zákazke pokračovať, sú relevantné nasledujúce predpoklady:
 - (a) úlohy a zodpovednosti príslušných strán (teda zodpovednej strany, strany vykonávajúcej posúdenie alebo zhodnotenie a zadávajúcej strany, podľa toho, čo je vhodné) sú za daných okolností vyhovujúce a
 - (b) zákazka má všetky nasledujúce znaky:
 - (i) predmet zákazky je vhodný,
 - (ii) kritériá, o ktorých audítor predpokladá, že ich použije pri vypracovaní informácií o predmete, sú za okolností zákazky vhodné a majú znaky uvedené v odseku 44,

- (iii) kritériá, o ktorých audítor predpokladá, že ich použije pri vypracovaní informácií o predmete, budú mať predpokladaní používatelia k dispozícii,
 - (iv) audítor predpokladá, že sa mu podarí získať dôkazy potrebné na podporu svojho názoru,
 - (v) záver audítora vo forme vhodnej pre zákazku na primerané uistenie alebo zákazku na limitované uistenie musí byť obsahom písomnej správy,
 - (vi) racionálny účel a v prípade zákazky na limitované uistenie aj audítorov predpoklad, že bude schopný dosiahnuť zmysuplnú úroveň uistenia.
23. Predmety rôznych zákaziek na uistenie sa môžu navzájom veľmi líšiť. Niektoré predmety si môžu vyžadovať osobitné zručnosti a vedomosti nad rámec bežných zručností a vedomostí jednotlivého audítora. Je však dôležité, aby sa audítor presvedčil, že osoby, ktoré majú vykonať zákazku, sú spoločne spôsobilé a schopné zákazku zrealizovať (pozri aj odsek 31).
24. Keď zákazku nemožno akceptovať ako zákazku na uistovacie služby, zadávajúca strana môže určiť iný typ zákazky, ktorý naplní potreby predpokladaných používateľov. Napríklad:
- (a) Ak kritériá, ktorých použitie audítor predpokladá, nie sú vhodné, tak zákazku na uistovacie služby možno aj napriek tomu vykonať, ak spĺňa všetky ostatné predpoklady uvedené v odseku 22, za predpokladu, že:
 - (i) audítor vie určiť jeden alebo viacero aspektov predmetu, pre ktoré sú tieto kritériá vhodné. V takom prípade by mohol audítor vykonať zákazku na uistovacie služby zamerané iba na daný aspekt predmetu. V správe o uistení treba vtedy jasne uviesť, že správa sa nevzťahuje na celý pôvodný predmet, alebo
 - (ii) sa pre daný predmet dajú zvoliť alebo vypracovať vhodné alternatívne kritériá.
 - (b) Zadávajúca strana môže požadovať zákazku, ktorá nie je zákazkou na uistovacie služby, napríklad zákazku na konzultačné služby alebo zákazku na vykonanie odsúhlasených postupov.
25. Je nevhodné, aby sa zákazka na uistovacie služby po prijatí bez primeraného zdôvodnenia zmenila na zákazku, ktorá nepredstavuje zákazku na uistovacie služby, alebo zákazku poskytujúcu primerané uistenie na zákazku poskytujúcu limitované uistenie. Zmena situácie účtovnej jednotky, ktorá ovplyvní požiadavky predpokladaných používateľov, alebo nesprávne pochopenie charakteru zákazky môžu byť dôvodom na

požiadavku o zmenu zákazky. Ak sa takáto zmena vykoná, budú sa dôkazy získané pred zmenou aj naďalej brať do úvahy. Nemožnosť získať dostatok vhodných dôkazov na vyvodenie záveru o primeranom uistení nie je prijateľný dôvod na zmenu zákazky na poskytnutie primeraného uistenia na zákazku poskytujúcu limitované uistenie.

Prvky zákazky na uistovacie služby

26. V tejto časti sa hovorí o nasledujúcich prvkoch zákazky na uistovacie služby:
 - (a) trojstranný vzťah medzi audítorm, zodpovednou stranou a predpokladanými používateľmi,
 - (b) vhodný predmet,
 - (c) vhodné kritériá,
 - (d) dostatok vhodných dôkazov,
 - (e) písomná správa o uistení vo forme vhodnej pre zákazku na primerané uistenie alebo pre zákazku na limitované uistenie.

Trojstranný vzťah

27. Všetky zákazky na uistovacie služby majú minimálne tri samostatné strany. Sú nimi: audítor, zodpovedná strana a predpokladaní používatelia. V závislosti od okolností zákazky môže mať strana vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie alebo zadávajúca strana aj inú, osobitnú úlohu (pozri aj Príloha č. 3).
28. Zodpovedná strana a predpokladaní používatelia môžu byť z tej istej účtovnej jednotky alebo každá z inej účtovnej jednotky. Ako príklad je možné uviesť prípad, keď sú strany z tej istej účtovnej jednotky a v nej sa jedná o dvojvrstvovú štruktúru riadenia, kde dozorná rada môže požadovať uistenie o informáciách, ktoré predkladá predstavenstvo tejto účtovnej jednotky. Vzťah medzi zodpovednou stranou a predpokladanými používateľmi treba posudzovať v kontexte konkrétnej zákazky, ktorý sa môže líšiť od tradičnejšie definovaných vzťahov zodpovednosti. Napríklad, vrcholový manažment účtovnej jednotky (predpokladaný používateľ) môže poveriť audítora, aby vykonal zákazku na uistovacie služby zameranú na konkrétny aspekt činnosti účtovnej jednotky, za ktorý priamo zodpovedá manažment na nižšej úrovni (zodpovedná strana), avšak konečnú zodpovednosť nesie vrcholový manažment.

Audítor

29. Audítor je osoba, ktorá vykonáva zákazku (zvyčajne partner zodpovedný za zákazku alebo iní členovia tímu pracujúceho na zákazke, prípadne firma, ak to je vhodné) na základe uplatňovania zručností a techník zameraných na

získanie uistenia, aby získal primerané, prípadne limitované uistenie, podľa toho, čo je relevantné, o tom, že informácie o predmete neobsahujú významné nesprávnosti.⁵ Pri priamej zákazke audítora posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky podľa kritérií a uplatní zručnosti a techniky používané pri zákazkách na uistovacie služby, aby sa primerane alebo v limitovanej miere, podľa toho, čo je relevantné, uistil o tom, že výsledok posúdenia alebo zhodnotenia neobsahuje významné nesprávnosti.

30. Ak sa kompetentný odborník iný ako audítora poskytujúci služby rozhodne deklarovať súlad s niektorým štandardom pre uistovacie služby, je dôležité, aby si uvedomil, že štandardy pre uistovacie služby obsahujú požiadavky odrážajúce predpoklad uvedený v odseku 5, ktorý sa týka Etického kódexu IESBA a ISQC 1, prípadne iné odborné požiadavky či požiadavky vyplývajúce z právneho alebo iného predpisu, ktoré kladú minimálne rovnaké nároky.
31. Zákazka nebude prijatá, ak predbežné poznatky o okolnostiach zákazky naznačujú, že nebudú splnené etické požiadavky týkajúce sa spôsobilosti. V niektorých prípadoch môže audítora tieto požiadavky splniť, keď použije prácu znalca, ktorého on nominuje.
32. Audítora musí mať navyše možnosť podieľať sa na prácach ním nominovaného experta a na prácach iných audítorov poskytujúcich uistovacie služby v dostatočnej miere, aby prijal zodpovednosť za záver vyjadrujúci uistenie týkajúce sa informácií o predmete a získal dôkazy, ktoré potrebuje na to, aby mohol dospieť k záveru, či práca experta alebo iného audítora poskytujúceho uistovacie služby zodpovedá účelom audítora.
33. Audítora zodpovedá iba za vyjadrenie uisťujúceho výroku a táto zodpovednosť sa nezníži tým, že použije prácu experta, ktorého nominoval, alebo prácu iných audítorov poskytujúcich uistovacie služby. Napriek tomu, keď audítora pri dodržaní príslušných štandardov pre uistovacie služby použije prácu ním nominovaného experta a dospeje k záveru, že práca daného experta zodpovedá jeho účelom, môže akceptovať zistenia alebo závery tohto experta v odbore, pre ktorý je expertom, ako vyhovujúce dôkazy.

Zodpovedná strana

34. Zodpovedná strana je strana, ktorá je zodpovedná za predmet zákazky. V prípade atestačnej zákazky býva zodpovednou stranou často osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie. Zodpovedná strana môže, ale

⁵ Výrazy „partner zodpovedný za zákazku“ a „firma“ treba chápať ako výrazy, ktoré v príslušných prípadoch odkazujú na príslušné ekvivalenty vo verejnom sektore.

nemusi byť osobou, ktorá najíma audítora, aby vykonal zákazku na uisťovacie služby (strana zadávajúca zákazku).

Predpokladaní používatelia

35. Predpokladanými používateľmi sú osoby alebo organizácie, prípadne skupiny osôb alebo organizácií, o ktorých audítor predpokladá, že použijú správu o uistení. Zodpovedná osoba môže byť jedným z predpokladaných používateľov, nie však jediným.
36. V niektorých prípadoch môžu byť predpokladanými používateľmi správy iné osoby ako tie, ktorým je správa o uistení adresovaná. Audítor nemusí byť schopný identifikovať všetky osoby, ktoré si správu o uistení prečítajú, najmä ak k nej bude mať prístup veľký počet ľudí. V takých prípadoch, najmä keď je pravdepodobné, že používatelia budú mať v súvislosti s predmetom široké spektrum záujmov, je možné obmedziť predpokladaných používateľov na hlavné zainteresované osoby s významnými a spoločnými záujmami. Predpokladaných používateľov možno identifikovať rôznymi spôsobmi, napríklad dohodou medzi audítorom a zodpovednou stranou, prípadne stranou zadávajúcou zákazku, alebo právnym či iným predpisom.
37. Predpokladaní používatelia alebo ich zástupcovia sa môžu priamo s audítorom poskytujúcim služby a so zodpovednou stranou (a aj stranou zadávajúcou zákazku, ak je iná) podieľať na stanovení požiadaviek zákazky. Avšak bez ohľadu na účasť iných osôb a na rozdiel od zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov (pri ktorej sa v správe uvádzajú skutočnosti zistené na základe postupov odsúhlasených so stranou zadávajúcou zákazku a vhodnými tretími stranami, nie záver):
 - (a) za určenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov zodpovedá audítor poskytujúci služby a
 - (b) audítor môže potrebovať ďalšie postupy, ak si všimne informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, na základe ktorých sa určili plánované postupy.
38. V niektorých prípadoch stanovia predpokladaní používatelia (napríklad banky alebo regulačné orgány) požiadavku alebo požiadajú, aby vhodná strana alebo strany dali vykonať zákazku na uisťovaciu službu na osobitný účel. Keď sa pri zákazke používajú kritériá určené na osobitný účel, správa o uistení obsahuje vyhlásenie, ktoré čitateľov upozorní na túto skutočnosť. Audítor môže navyše považovať za vhodné uviesť aj to, že správa o uistení je určená iba pre špecifických používateľov. Podľa okolností zákazky sa to dá dosiahnuť buď obmedzením distribúcie správy o uistení alebo jej používania. Zatiaľ čo správu o uistení možno kedykoľvek určiť výhradne len pre konkrétnych predpokladaných používateľov alebo na konkrétny účel, neuvedenie zmienky o určení výhradne pre konkrétneho čitateľa alebo

na konkrétny účel samo osebe nesvedčí o právnej zodpovednosti audítora voči takémuto čitateľovi, resp. na daný účel. Existencia právnej zodpovednosti závisí od okolností každého prípadu a príslušnej jurisdikcie.

Predmet zákazky

39. Predmety zákazky na uistovacu službu môže mať množstvo podob, napríklad:

- minulé finančná výkonnosť alebo minulé stav (napríklad, finančná situácia, finančná výkonnosť a peňažné toky v minulosti) pri ktorých môže byť informáciou o predmete vykázanie, ocenenie, prezentácia a zverejnenie vo finančných výkazoch,
- budúca finančná výkonnosť alebo budúci stav (napríklad, finančná situácia, finančná výkonnosť a peňažné toky v budúcnosti) pri ktorých môže byť informáciou o predmete vykázanie, ocenenie, prezentácia a zverejnenie vo finančnom výhlade alebo v prognóze,
- nefinančná výkonnosť alebo podmienky (napríklad, finančná výkonnosť účtovnej jednotky) pri ktorých môžu byť informáciou o predmete hlavné ukazovatele účinnosti a efektívnosti,
- fyzické charakteristiky (napríklad kapacita zariadenia), pri ktorých môže byť informáciou o predmete dokument so špecifikáciami,
- systémy a procesy (napríklad systém interných kontrol alebo počítačový systém účtovnej jednotky), pri ktorých môže byť informáciou o predmete vyhlásenie o efektívnosti,
- správanie (napríklad spravovanie spoločnosti, dodržiavanie predpisov, praktiky týkajúce sa ľudských zdrojov), pri ktorých môže byť informáciou o predmete vyhlásenie o dodržiavaní predpisov alebo vyhlásenie o efektívnosti.

V prílohe č. 4 je uvedená kategorizácia rôznych možných predmetov zákaziek a aj zopár príkladov.

40. Rôzne predmety zákazky sa vyznačujú rôznymi charakteristickými vlastnosťami vrátane toho, do akej miery sú informácie o danom predmete kvalitatívne, resp. kvantitatívne, objektívne, resp. subjektívne, týkajú sa minulosti alebo budúcnosti, prípadne určitého okamihu alebo obdobia. Uvedené charakteristické vlastnosti ovplyvňujú:

- (a) presnosť, s akou sa dá predmet zákazky posúdiť alebo zhodnotiť podľa kritérií a
- (b) presvedčivosť dostupných dôkazov.

V správe o uistení môžu byť uvedené charakteristické vlastnosti, ktoré sú pre predpokladaných používateľov obzvlášť dôležité.

41. Miera uistenia nemá vplyv na vhodnosť predmetu zákazky, čo znamená, že ak predmet zákazky nie je vhodný pre zákazku na poskytnutie primeraného uistenia, nie je vhodný ani pre zákazku na poskytnutie limitovaného uistenia a naopak. Vhodný predmet zákazky sa dá identifikovať a dôsledne posúdiť alebo zhodnotiť podľa stanovených kritérií, takže výslednú informáciu o predmete možno podrobiť postupom zameraným na získanie dostatku vhodných dôkazov, ktoré, podľa toho, čo je vhodné, podporia buď záver poskytujúci primerané uistenie alebo záver poskytujúci limitované uistenie.

Kritériá

42. Kritériá sú referenčné hodnoty (*benchmarky*), ktoré sa použijú na posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky. Kritériá môžu byť formálne, napríklad pri zostavovaní finančných výkazov nimi môžu byť medzinárodné štandardy finančného výkazníctva alebo medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor; v prípade správ o prevádzkovej efektívnosti interných kontrol môžu byť kritériá založené na rámci internej kontroly alebo jednotlivých cieľoch kontroly určených konkrétne na daný účel; a pri správach o dodržiavaní predpisov môže byť kritériom platný zákon, predpis či zmluva. Ako príklad neformálnejších kritérií možno uviesť interne vypracovaný kódex správania alebo dohodnutá úroveň výkonnosti (napríklad predpokladaný počet zasadnutí konkrétneho výboru za rok).
43. Na primerane konzistentné posúdenie alebo zhodnotenie predmetu zákazky v kontexte odborného posudzovania sú potrebné vhodné kritériá. Bez referenčného rámca v podobe vhodných kritérií môže viesť každý záver k inej interpretácii a nedorozumeniu. Vhodné kritériá sú citlivé na súvislosti, vychádzajú teda z okolností zákazky. Dokonca aj pre ten istý predmet môžu existovať rôzne kritériá, ktoré povedú k odlišným posúdeniam alebo zhodnoteniam. Napríklad, osoba vykonávajúca posúdenie alebo hodnotenie si môže pri meraní spokojnosti zákazníkov s predmetom zákazky zvoliť ako jedno z kritérií počet zákazníckych reklamácií vybavených k potvrdenej spokojnosti zákazníka, zatiaľ čo iná osoba vykonávajúca posúdenie alebo hodnotenie si môže zvoliť počet opakovaných nákupov v období troch mesiacov od prvej kúpy. Navyše, kritériá môžu byť vhodné za určitých konkrétnych okolností zákazky, nemusia však byť vhodné za iných okolností zákazky. Napríklad, pri predkladaní správ štátnym alebo regulačným orgánom sa môže vyžadovať použitie určitých konkrétnych kritérií, ktoré však nemusia byť vhodné pre správy pre širší okruh používateľov.
44. Vhodné kritériá sa vyznačujú týmito vlastnosťami:

- (a) Relevantnosť: Relevantné kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré pomáhajú predpokladaným používateľom pri rozhodovaní.
 - (b) Úplnosť: Kritériá sú úplné, keď v informáciách o predmete vypracovaných podľa daných kritérií nechýbajú dôležité faktory, o ktorých možno primerane očakávať, že ovplyvnia rozhodnutia predpokladaných používateľov urobené na základe informácií o predmete. V relevantných prípadoch zahŕňajú kompletne kritériá referenčné hodnoty pre prezentáciu a vykazovanie.
 - (c) Spoľahlivosť: Spoľahlivé kritériá umožňujú dospieť k primerane konzistentnému posúdeniu a zhodnoteniu predmetu zákazky a v relevantných prípadoch aj prezentácie a zverejnenia, keď ich za podobných okolností použijú rôzni odborníci.
 - (d) Neutralita: Neutrálne kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré za okolností, za akých sa zákazka vykonáva, nie sú nijako skreslené pôsobením záujmových vplyvov.
 - (e) Zrozumiteľnosť: Zrozumiteľné kritériá vedú k takým informáciám o predmete, ktoré sú pre predpokladaných používateľov zrozumiteľné.
45. Vágne opisy očakávaní alebo úsudkov skúseností jednotlivca nepredstavujú vhodné kritériá.
46. Pri posudzovaní vhodnosti kritéria pre konkrétnu zákazku je relatívny význam každej z vyššie uvedených vlastností vecou odborného úsudku. Miera uistenia nemá vplyv na vhodnosť kritéria, čo znamená, že ak je kritérium nevhodné pre zákazku na poskytnutie primeraného uistenia, je nevhodné aj pre zákazku na poskytnutie limitovaného uistenia a naopak. Kritériá môže predpisovať zákon alebo predpis, prípadne ich môže určiť oprávnená alebo uznávaná skupina expertov, ktorí dodržiavajú náležitý transparentný postup (osvedčené kritériá). Na vypracovanie informácií o predmete za okolností konkrétnej zákazky je možné osobitne vypracovať iné kritériá. Skutočnosť, či sú kritériá osvedčené alebo osobitne vypracované, má vplyv na práce potrebné na posúdenie vhodnosti týchto kritérií pre konkrétnu zákazku, napríklad, ak nič nesvedčí o opaku, osvedčené kritériá sa považujú za vhodné, ak sú relevantné pre informačné potreby predpokladaných používateľov.
47. Predpokladaní používatelia musia mať kritériá k dispozícii, aby mohli pochopiť, ako bol predmet zákazky posúdený alebo zhodnotený. Kritériá sa predpokladaným používateľom poskytnú jedným alebo viacerými z nasledujúcich spôsobov:
- (a) verejne,

- (b) jasným zapracovaním do prezentácie informácií o predmete,
 - (c) jasným zapracovaním do správy o uistení,
 - (d) všeobecne zrozumiteľným spôsobom, napríklad kritériom na meranie času v hodinách a minútach.
48. Môže sa stať, že kritériá, napríklad zmluvné podmienky či kritériá stanovené odvetvovým združením, ktoré majú k dispozícii iba subjekty z daného odvetvia, lebo sú relevantné iba pre osobitný účel budú mať k dispozícii iba konkrétni predpokladaní používateľa (pozri aj odsek 38).
49. Audítora v rámci zákazky zistí, či sú dané kritériá vhodné.

Dôkazy

50. Pri plánovaní a vykonávaní zákazky na uisťovacie služby sa uplatňuje profesionálny skepticizmus, aby sa získalo v kontexte zákazky dostatočné množstvo vhodných dôkazov o výsledku posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky podľa kritérií, ktorý sa uvádzajú v správe. Pri odborných úsudkoch pri plánovaní a vykonávaní zákazky treba vziať do úvahy významnosť, riziko zákazky, ako aj množstvo a kvalitu dostupných dôkazov, a to najmä pri určovaní charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov.

Profesionálny skepticizmus

51. Profesionálny skepticizmus zahŕňa opatrný postoj napríklad k:
- (a) dôkazom, ktoré nie sú konzistentné s ostatnými získanými dôkazmi,
 - (b) informáciám spochybňujúcim spoľahlivosť dokumentov a reakciám na žiadosť o informácie, ktoré sa majú použiť ako dôkaz,
 - (c) situáciám vedúcim k potrebe vykonať aj ďalšie postupy okrem postupov, ktoré vyžadujú príslušné štandardy pre uisťovacie služby a
 - (d) situáciám, ktoré by mohli naznačovať pravdepodobnosť nesprávnosti.
52. Profesionálny skepticizmus si treba zachovať počas celej zákazky, napríklad s cieľom znížiť riziko:
- prehliadnutia nezvyčajných okolností,
 - prílišného zovšeobecňovania pri tvorbe záverov na základe pozorovaní,
 - použitia nevhodných predpokladov pri určovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu postupov a pri vyhodnocovaní ich výsledkov.

53. Na kritické posúdenie dôkazov je profesionálny skepticizmus nevyhnutný. Takýto postoj znamená spochybňovanie nekonzistentných dôkazov a spoľahlivosti dokumentov a reakcií na žiadosti o poskytnutie informácií. Znamená aj zvažovanie, či sú získané audítorské dôkazy za daných okolností vhodné a či ich je dostatok.
54. Ak zákazka nezahŕňa uistenie o pravosti dokumentov, záznamy a dokumenty možno akceptovať ako pravé, pokiaľ audítor nemá dôvod domnievať sa, že opak je pravdou. Audítor však zváži spoľahlivosť informácií, ktoré sa použijú ako dôkazy.
55. Od audítora nemožno očakávať, že bude brať do úvahy skúsenosti, ktoré mal v minulosti s čestnosťou a bezúhonnosťou osôb, ktoré dôkazy poskytujú. Domnienka, že osoby, ktoré poskytujú dôkazy, sú čestné a bezúhonné, však audítora nezbavuje povinnosti zachovávať profesionálny skepticizmus.

Odborný úsudok

56. Pre správne vykonanie zákazky na uisťovacie služby je nevyhnutný odborný úsudok. Je to preto, lebo interpretácia relevantných etických požiadaviek či štandardov pre uisťovacie služby a ani informované rozhodnutia, ktoré sú potrebné počas celej zákazky, nie sú možné bez príslušného vzdelávania či uplatnenia poznatkov a skúseností na fakty a situácie. Odborný úsudok je nevyhnutný najmä pri rozhodovaní o:
 - významnosti a riziku zákazky,
 - charakte, časovom rozvrhnutí a rozsahu postupov použitých na splnenie požiadaviek príslušných štandardov pre uisťovacie služby a na zhromažďovanie dôkazov,
 - tom, či sa získal dostatok vhodných dôkazov, a či na dosiahnutie cieľov príslušných štandardov pre uisťovacie služby netreba spraviť viac. Odborný úsudok je potrebný najmä v prípade zákazky na limitované uistenie pri zhodnotení, či sa dosiahla zmysluplná úroveň uistenia.
 - uplatnení kritérií na priamu zákazku o ich výbere alebo vypracovaní, ak kritériá vyberá alebo vypracúva audítor, a v prípade atestačnej zákazky zhodnotení úsudkov, ktoré urobili iní,
 - vhodných záveroch, ktoré treba vyvodiť zo získaných dôkazov.
57. Charakteristickou vlastnosťou odborného úsudku, ktorý sa očakáva od audítora, je, že ho urobí audítor, ktorého vzdelanie, poznatky a skúsenosti prispeli k rozvoju schopností nevyhnutných na dosahovanie primeraných úsudkov.

58. Audítor uplatňuje odborný úsudok v každom konkrétnom prípade na základe skutočností a okolností, ktoré sú mu známe. Prekonzultovanie zložitých alebo sporných záležitostí počas prác na zákazke v rámci tímu pracujúceho na zákazke, ako aj medzi tímom pracujúcim na zákazke a inými osobami na vhodnej úrovni vo firme alebo mimo firmy pomáha audítorovi vytvoriť si informovaný a primeraný úsudok.
59. Odborný úsudok možno vyhodnotiť podľa toho, či je úsudok, ku ktorému audítor dospel, odrazom kompetentného uplatnenia princípov platných pri získavaní uistenia, oceňovaní alebo hodnotení, či je vhodný a či zodpovedá skutočnostiam a okolnostiam, ktoré boli audítorovi známe do dátumu vydania správy o uistení.
60. Odborný úsudok treba uplatňovať počas celej zákazky. Odborný úsudok sa nesmie používať na zdôvodňovanie rozhodnutí, ktoré inak nemajú oporu vo faktoch ani okolnostiach zákazky, prípadne pre ne neexistuje dostatok vhodných audítorských dôkazov.

Dostatok a vhodnosť dôkazov

61. Dostatok dôkazov a ich vhodnosť navzájom súvisia. Dostatok je meradlom množstva dôkazov. Množstvo potrebných dôkazov závisí od rizík, ktoré môžu spôsobiť významnú nesprávnosť informácií o predmete (čím sú riziká väčšie, tým viac dôkazov sa zrejme bude vyžadovať), ako aj od kvality takýchto dôkazov (čím sú dôkazy kvalitnejšie, tým menej ich môže byť). Väčšie množstvo získaných dôkazov však nekompenzuje ich zlú kvalitu (pozri aj odseky 81 – 82).
62. Vhodnosť je meradlom kvality dôkazov, teda ich relevantnosti a spoľahlivosti pri podpore záveru audítora.
63. Na spoľahlivosť dôkazov má vplyv ich zdroj a charakter a závisí od individuálnych okolností, za ktorých sa dôkazy získali. Spoľahlivosť rôznych druhov dôkazov síce možno generalizovať, avšak existuje z nich veľa výnimiek. Dokonca aj vtedy, keď sa dôkazy získajú z externých zdrojov, môžu existovať okolnosti, ktoré ovplyvnia ich spoľahlivosť. Napríklad, dôkazy získané z nezávislého externého zdroja nemusia byť spoľahlivé, keď zdroj nie je informovaný alebo objektívny. Je síce pravdou, že môžu existovať výnimky, ale nasledujúce všeobecné závery týkajúce sa spoľahlivosti dôkazov môžu byť užitočné:
 - Dôkazy sú spoľahlivejšie, keď pochádzajú z nezávislého zdroja mimo príslušnej strany alebo strán.
 - Interne vytvorené dôkazy sú spoľahlivejšie, keď sú príslušné kontroly účinné.
 - Dôkazy, ktoré audítor získa priamo (napríklad pozorovanie uplatňovania kontroly), sú spoľahlivejšie, než dôkazy získané

nepriamo alebo pomocou dedukcie (napríklad získanie informácií o uplatňovaní kontroly).

- Dôkazy vo forme dokladov, v papierovej alebo elektronickej forme, prípadne na inom nosiči, sú spoľahlivejšie než dôkazy získané ústne (napríklad zápis zo stretnutia robený priamo na stretnutí je zvyčajne spoľahlivejší než následná verbálne podanie záležitostí, ktoré boli predmetom rokovania).
64. Väčšie uistenie zvyčajne poskytnú konzistentné dôkazy rôzneho charakteru získané z rozličných zdrojov, než jednotlivé dôkazy posudzované individuálne. Navyše, dôkazy získané z rozličných zdrojov alebo rozličného charakteru môžu buď potvrdzovať iné dôkazy alebo naznačovať, že niektorý z dôkazov nie je spoľahlivý. Keď je dôkaz získaný z jedného zdroja nekonzistentný s dôkazom získaným z iného zdroja, treba určiť, aké ďalšie postupy sú potrebné, aby sa táto nekonzistentnosť vyriešila.
 65. Pokiaľ ide o získanie dostatku vhodných dôkazov, tak je zvyčajne ťažšie získať uistenie týkajúce sa informácií o predmete za určité obdobie než uistenie týkajúce sa informácií o predmete v určitom okamihu. Navyše, poskytnuté závery týkajúce sa procesov sa zvyčajne obmedzujú na obdobie, ktoré je predmetom zákazky; audítor neposkytuje záver o tom, či proces bude uvedeným spôsobom fungovať aj v budúcnosti.
 66. Či sa získal dostatok vhodných dôkazov, z ktorých môže audítor vyvodiť svoj záver, je vecou odborného úsudku, pri ktorom audítor zváži náklady na získanie dôkazov v pomere k užitočnosti získaných informácií. Audítor použije odborný úsudok a uplatní profesionálny skepticizmus, aby zhodnotil množstvo a kvalitu dôkazov, teda ich dostatok a vhodnosť na podporu správy o uistení.

Významnosť

67. Významnosť je dôležitá pri plánovaní aj vykonávaní zákazky na uisťovacie služby vrátane určovania charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov, ako aj pri posudzovaní, či informácie o predmete neobsahujú nesprávnosti. Odborné úsudky, ktoré sa týkajú významnosti, závisia od okolností, neovplyvňuje ich však miera uistenia, čo znamená, že významnosť pri zákazke na poskytnutie primeraného uistenia a pri zákazke na poskytnutie limitovaného uistenia tým istým predpokladaným používateľom a na ten istý účel bude rovnaká, lebo významnosť vychádza z informačných potrieb predpokladaných používateľov.
68. Nesprávnosti vrátane vynechaných informácií sa považujú za významné vtedy, keď možno odôvodnene očakávať, že individuálne alebo súhrnne ovplyvnia relevantné rozhodnutia používateľov prijaté na základe predmetných informácií. Zohľadnenie významnosti je predmetom odborného úsudku audítora a je ovplyvnené tým, ako audítor vníma

spoločné informačné potreby predpokladaných používateľov ako skupiny. Ak zákazka nie je určená na naplnenie konkrétnych informačných potrieb určitých používateľov, možný vplyv nesprávností na určitých používateľov, ktorých informačné potreby sa môžu značne líšiť, sa zvyčajne neberie do úvahy.

69. Významnosť sa zvažuje v súvislostiach kvalitatívnych a, keď je to aplikovateľné, aj kvantitatívnych faktorov. Pri zvažovaní významnosti v rámci konkrétnej zákazky je relatívny význam kvalitatívnych a kvantitatívnych faktorov predmetom odborného úsudku.
70. Významnosť sa vzťahuje na informácie, na ktoré sa vzťahuje správa audítora o uistení. Znamená to, že keď zákazka zahŕňa niektoré, nie však všetky aspekty informácie o predmete, o významnosti sa uvažuje iba v súvislosti s tou časťou informácií o predmete, ktoré sú súčasťou zákazky.

Riziko zákazky

71. Môže sa stať, že informácie o predmete nebudú v kontexte predmetu zákazky a kritérii vyjadrené správne, čo znamená, že budú nesprávne, potenciálne až významne nesprávne. Stáva sa to, keď informácie o predmete neodrážajú správne kritériá uplatnené pri posúdení alebo zhodnotení predmetu zákazky.
72. Riziko zákazky je riziko, že audítor vyjadrí neprimeraný záver v prípade, keď sú informácie o predmete zákazky významne nesprávne. Riziko zákazky nezahŕňa a nehovorí o obchodných rizikách obchodníka, napríklad straty spôsobené súdnym sporom, negatívnou publicitou alebo inými udalosťami, ktoré vzniknú v súvislosti s konkrétnou informáciou o predmete zákazky.
73. Riziko sa iba veľmi zriedka dá znížiť na nulu, prípadne sa nedá celkom eliminovať z dôvodu nákladov, takže „primerané uistenie“ je menšie ako absolútne uistenie v dôsledku takých faktorov ako:
 - používanie selektívnych testov,
 - prirodzené obmedzenia internej kontroly,
 - skutočnosť, že dôkazy, ktoré má audítor k dispozícii, sú väčšinou presvedčivé, nie preukazné,
 - používanie profesionálneho úsudku pri zhromažďovaní a vyhodnocovaní dôkazov a pri vyvodzovaní záverov z takýchto dôkazov,
 - v niektorých prípadoch charakteristika predmetu zákazky, keď sa oceňuje alebo zhodnocuje podľa kritérii.

74. Riziko zákazky predstavujú vo všeobecnosti nasledujúce komponenty, aj keď nemusia byť všetky nevyhnutne prítomné alebo dôležité pri každej zákazke na uistovacie služby:
- (a) Riziká, ktoré audítor nemôže priamo ovplyvniť, ale ktoré obsahujú:
 - (i) citlivosť informácie o predmete na významnú nesprávnosť pred zohľadnením súvisiacich kontrol, ktoré uplatňuje príslušná strana (resp. strany) (prirodzené riziko),
 - (ii) riziko, že interná kontrola príslušnej strany, resp. strán včas nepredíde vzniku významnej nesprávnosti v informácii o predmete, zostane neodhalená a neopravená (kontrolné riziko).
 - (b) Riziká, ktoré audítor môže priamo ovplyvniť, ale ktoré obsahujú:
 - (i) riziko, že postupy, ktoré audítor vykoná, neodhalia významnú nesprávnosť (detekčné riziko),
 - (ii) v prípade zákazky na uistenie priamo na základe finančných výkazov riziká spojené s posúdením alebo zhodnotením predmetu zákazky podľa kritérií zo strany audítora (oceňovacie riziko alebo riziko zhodnotenia).
75. Do akej miery je každý z týchto komponentov dôležitý pre zákazku, závisí od okolností zákazky, najmä od:
- povahy predmetu zákazky a informácií o predmete. Napríklad, koncepcia kontrolného rizika bude užitočnejšia, keď predmet zákazky súvisí s vypracovaním informácií o výkonnosti účtovnej jednotky, než keď súvisí s informáciami o účinnosti kontroly alebo o existencii fyzického stavu.
 - toho, či ide o zákazku na poskytnutie primeraného uistenia alebo o zákazku na poskytnutie limitovaného uistenia. Napríklad, pri zákazke na poskytnutie limitovaného uistenia sa audítor často rozhodne získať dôkazy inak než testovaním kontrol a v takom prípade môže byť zohľadnenie kontrolného rizika menej relevantné než pri zákazke na poskytnutie primeraného uistenia vzhľadom na tie isté informáciami o predmete.
 - toho, či ide o priamu zákazku alebo o atestačnú zákazku. Koncepcia kontrolného rizika je síce pre atestačné zákazky relevantná, ale pre priame zákazky je relevantnejšia širšia koncepcia oceňovacieho rizika alebo rizika zhodnotenia.

Zohľadnenie rizík je otázkou odborného úsudku, nie vecou, ktorá sa dá presne zmerať.

Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov

76. Na získanie primeraného alebo limitovaného uistenia sa zvyčajne používa kombinácia postupov, ktoré môžu zahŕňať:

- kontrolu,
- pozorovanie,
- potvrdenie,
- prepočítanie,
- opakované vykonanie,
- analytické postupy,
- získavanie informácií.

Presný charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov bude pre každú zákazku iné. Pre mnoho zákaziek na uistovacie služby prichádza do úvahy teoreticky nekonečné množstvo variácií. V praxi je však problém s ich jednoznačnou a jasnou komunikáciou.

77. Pri zákazke na primerané uistenie aj zákazke na limitované uistenie treba uplatniť zručnosti a techniky používané na získanie uistenia a zhromaždiť dostatok vhodných dôkazov v rámci opakovaného a systematického procesu zákazky, ktorý zahŕňa spoznanie predmetu a iných okolností zákazky.

78. Zákazka na poskytnutie primeraného uistenia zahŕňa:

- (a) identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti v informácii o predmete na základe poznania predmetu zákazky a ostatných okolností zákazky,
- (b) návrh a vykonanie postupov ako reakcia na posúdené riziká a na získanie primeraného uistenia podporujúceho záver audítora,
- (c) zvažovanie, či sú získané auditorské dôkazy za okolností zákazky vhodné a či ich je dostatok a, ak si to okolnosti vyžadujú, pokus získať ďalšie dôkazy.

79. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov na zhromaždenie dostatku vhodných dôkazov pri zákazke na limitované uistenie je v porovnaní so zákazkou na primerané uistenie obmedzený. Štandard pre uistovacie služby špecifický pre predmet zákazky môže napríklad stanovovať, že v prípade konkrétneho typu zákazky na limitované uistenie sa dostatok vhodných dôkazov získava hlavne analytickými postupmi a žiadosťami o poskytnutie informácií. Ak pre predmet zákazky neexistujú špecifické štandardy pre iné typy uistovacích služieb na poskytnutie limitovaného uistenia, postupmi na zhromaždenie dostatku vhodných dôkazov môžu, avšak nemusia byť hlavne

analytické postupy a získavanie informácií, pričom tieto sa budú meniť v závislosti od okolností zákazky, najmä predmetu zákazky a informačných potrieb predpokladaných používateľov a zadávajúcej strany vrátane relevantných obmedzení v podobe času a nákladov. Určenie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov je vecou odborného úsudku a bude pre každú zákazku iné.

80. Zákazka na poskytnutie limitovaného uistenia zahŕňa:
- (a) identifikáciu a posúdenie oblastí, v ktorých je pravdepodobné, že vznikne významná nesprávnosť v informácii o predmete, a to na základe poznania predmetu zákazky a ostatných okolností zákazky,
 - (b) návrh a vykonanie postupov na riešenie týchto oblastí a na získanie limitovaného uistenia podporujúceho záver audítora,
 - (c) návrh a vykonanie ďalších postupov na získanie ďalších dôkazov, ak sa audítor dozvie o záležitosti alebo záležitostiach, v dôsledku ktorých sa bude domnievať, že informácia o predmete môže byť významne nesprávna.

Množstvo a kvalita dostupných dôkazov

81. Na množstvo a kvalitu dostupných dôkazov vplyvajú:
- (a) povaha predmetu zákazky a informácie o predmete. Menej spoľahlivé dôkazy možno očakávať napríklad vtedy, keď sa informácie o predmete zameriavajú na budúcnosť, nie na minulosť (pozri odsek 40),
 - (b) iné okolnosti, napríklad keď nie sú k dispozícii dôkazy, ktorých existenciu možno opodstatnene očakávať, z dôvodu termínu vymenovania audítora alebo z dôvodu pravidiel uchovávanía dokumentácie účtovnej jednotky, nevhodných informačných systémov alebo obmedzenia zo strany zodpovednej stany.

Dostupné dôkazy sú zvyčajne presvedčivé, nie preukazné.

82. Nemodifikovaný záver nie je vhodný v prípade zákazky na získanie primeraného uistenia alebo zákazky na získanie limitovaného uistenia, keď:
- (a) okolnosti audítorovi bránia získať dôkazy potrebné na zníženie rizika zákazky na primeranú úroveň, alebo
 - (b) niektorá strana zákazky stanoví obmedzenie, ktoré audítorovi bráni získať dôkazy potrebné na zníženie rizika zákazky na primeranú úroveň.

Správa o uistení

83. Audítor sformuluje na základe získaných dôkazov záver a poskytne písomnú správu obsahujúcu jasne vyjadrený záver s uistením týkajúcim sa informácie o predmete. Štandardy pre uistovacie služby stanovujú základné prvky pre správy o uistení.
 84. Pri zákazke na poskytnutie primeraného uistenia audítor svoj záver vyjadrí pozitívne, vo forme, ktorá tlmočí jeho názor na výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky.
 85. Príklady záverov vyjadrených vo forme vhodnej pre zákazku na poskytnutie primeraného uistenia zahŕňajú:
 - pri vyjadrení v zmysle predmetu zákazky a príslušných kritérií: „Podľa nášho názoru účtovná jednotka vo všetkých významných súvislostiach splnila požiadavky zákona XYZ;“
 - pri vyjadrení v zmysle predmetu zákazky a príslušných kritérií: „Podľa nášho názoru finančné výkazy prezentujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu účtovnej jednotky k [dátum] a jej finančnú výkonnosť a peňažné toky za rok končiaci k uvedenému dátumu v súlade rámcom XYZ;“ alebo
 - pri vyjadrení v zmysle vyhlásenia príslušnej strany: „Podľa nášho názoru je vyhlásenie [príslušnej strany], že účtovná jednotka spĺňa požiadavky zákona XYZ, správne vo všetkých významných súvislostiach,“ alebo: „Podľa nášho názoru je vyhlásenie [príslušnej strany], že hlavné ukazovatele výkonnosti sú prezentované v súlade s kritériami XYZ, správne vo všetkých významných súvislostiach.“
- Pri priamej zákazke zodpovedá formulácia záveru audítora predmetu zákazky a kritériám.
86. Pri zákazke na limitované uistenie je záver audítora vyjadrený vo forme, ktorá vypovedá o tom, či si audítor na základe vykonanej zákazky všimol záležitosť alebo záležitosti, ktoré by ho viedli k domnienke, že informácie o predmete sú významne nesprávne, napríklad: „Na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov sme nezistili nič, čo by nás viedlo k domnienke, že účtovná jednotka vo všetkých významných súvislostiach nespĺnila požiadavky zákona XYZ.“
 87. Audítor si môže zvoliť „krátku“ alebo „dlhú“ formu správy, aby bola komunikácia s predpokladanými používateľmi efektívna. Správy v „krátkej forme“ zvyčajne obsahujú iba základné prvky. Správy v „dlhej forme“ obsahujú aj ďalšie informácie a vysvetlenia, ktoré nemajú za cieľ ovplyvniť audítorov záver. V správach v dlhej forme môžu byť okrem uvedenia základných prvkov podrobne popísané podmienky zákazky, použité kritériá, zistenia týkajúce sa konkrétnych aspektov zákazky, podrobné

informácie o kvalifikácii a skúsenostiach audítora a ostatných osôb, ktoré sa podieľali na zákazke, zverejnenie informácií o úrovniach významnosti a v niektorých prípadoch aj odporúčania. Uvedenie takýchto informácií závisí od ich dôležitosti z hľadiska informačných potrieb predpokladaných používateľov.

88. Záver audítora je jasne oddelený od informácií alebo vysvetlení, ktoré nemajú za cieľ ovplyvniť audítorov záver, vrátane zdôraznenia skutočnosti, inej skutočnosti, zistení týkajúcich sa konkrétnych aspektov zákazky, odporúčaní alebo doplňujúcich informácií zahrnutých do správy o uistení. Z použitého znenia je jasné, že zdôraznenie skutočnosti, iná skutočnosť, zistenia, odporúčania alebo doplňujúce informácie nemajú za cieľ negatívne ovplyvniť audítorov záver.
89. Modifikovaný záver vyjadrí audítor za týchto okolností:
 - (a) Keď podľa jeho odborného úsudku existuje obmedzenie rozsahu a táto skutočnosť môže mať významný vplyv. V takom prípade vyjadrí audítor podmienený záver alebo záver vyjadriť odmietne. V niektorých prípadoch audítor zváži odstúpenie od zákazky.
 - (b) Informácie o predmete podľa odborného úsudku audítora sú významne nesprávne. V takom prípade vyjadrí audítor podmienený alebo záporný záver. V prípade takýchto priamych zákaziek, keď informáciu o predmete predstavuje audítorov záver a audítor dospeje k záveru, že časť alebo celý predmet zákazky vo všetkých významných súvislostiach nezodpovedá kritériám, sa aj takýto záver bude považovať za podmienený (alebo záporný, podľa okolností).
90. Podmienený záver sa vyjadrí vtedy, keď vplyvy alebo možné vplyvy skutočnosti nie sú také významné a zásadné, aby si vyžadovali záporný záver alebo odmietnutie záveru.
91. Keď sa po akceptácii zákazky zistí, že nie je splnený jeden alebo viacero predpokladov na vykonanie zákazky na uisťovacie služby, audítor túto skutočnosť prediskutuje s príslušnou stranou alebo stranami a určí:
 - (a) či sa daná záležitosť dá vyriešiť k spokojnosti audítora,
 - (b) či je vhodné pokračovať v prácach na zákazke,
 - (c) či, a ak áno, tak ako danú skutočnosť uviesť v správe o uistení.
92. Keď sa po akceptácii zákazky zistí, že niektoré alebo všetky kritériá sú nevhodné, prípadne že časť alebo celý predmet zákazky nie je vhodný na zákazku na uisťovacie služby, audítor zváži odstúpenie od zákazky, ak odstúpenie povoľuje platný zákon alebo predpis. Ak audítor pokračuje v prácach na zákazke, tak vyjadrí:

- (a) podmienený alebo záporný záver, podľa toho, nakoľko významná alebo zásadná je daná skutočnosť, keď je podľa odborného úsudku audítora pravdepodobné, že nevhodné kritériá alebo nevhodný predmet zákazky by mohli na predpokladaných používateľov pôsobiť zavádzajúco, alebo
- (b) podmienený záver alebo vyjadrenie záveru odmietne, podľa toho, nakoľko významná alebo zásadná je daná skutočnosť podľa odborného úsudku audítora, v ostatných prípadoch.

Iné skutočnosti

Iné komunikačné zodpovednosti

93. Audítor zváži, či podľa podmienok zákazky a iných okolností zákazky, netreba o nejakej skutočnosti, o ktorej sa dozvedel, informovať zodpovednú stranu, osobu, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, zadávajúcu stranu, osoby poverené spravovaním alebo iné osoby.

Dokumentácia

94. Dokumentácia o zákazke predstavuje záznam o základe pre správu o uistení, ak je vypracovaná včas, dostatočná a vhodná, takže skúsenému odborníkovi, ktorý sa na zákazke nepodieľal, umožní pochopiť:
- (a) charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vykonaných postupov na splnenie požiadaviek relevantných štandardov pre uisťovacie služby, platných právnych a iných predpisov,
 - (b) výsledky zrealizovaných postupov a získané dôkazy,
 - (c) významné záležitosti, ktoré sa vyskytli v priebehu zákazky, závery vyvodené vzhľadom na tieto skutočnosti a významné odborné úsudky, ktoré d daným záverom viedli.
95. V dokumentácii o zákazke je záznam o tom, ako audítor riešil nesúlad medzi informáciami, ktoré zistil, a konečným záverom týkajúcim sa dôležitej skutočnosti, ku ktorému dospel.

Zneužitie mena audítora poskytujúceho služby

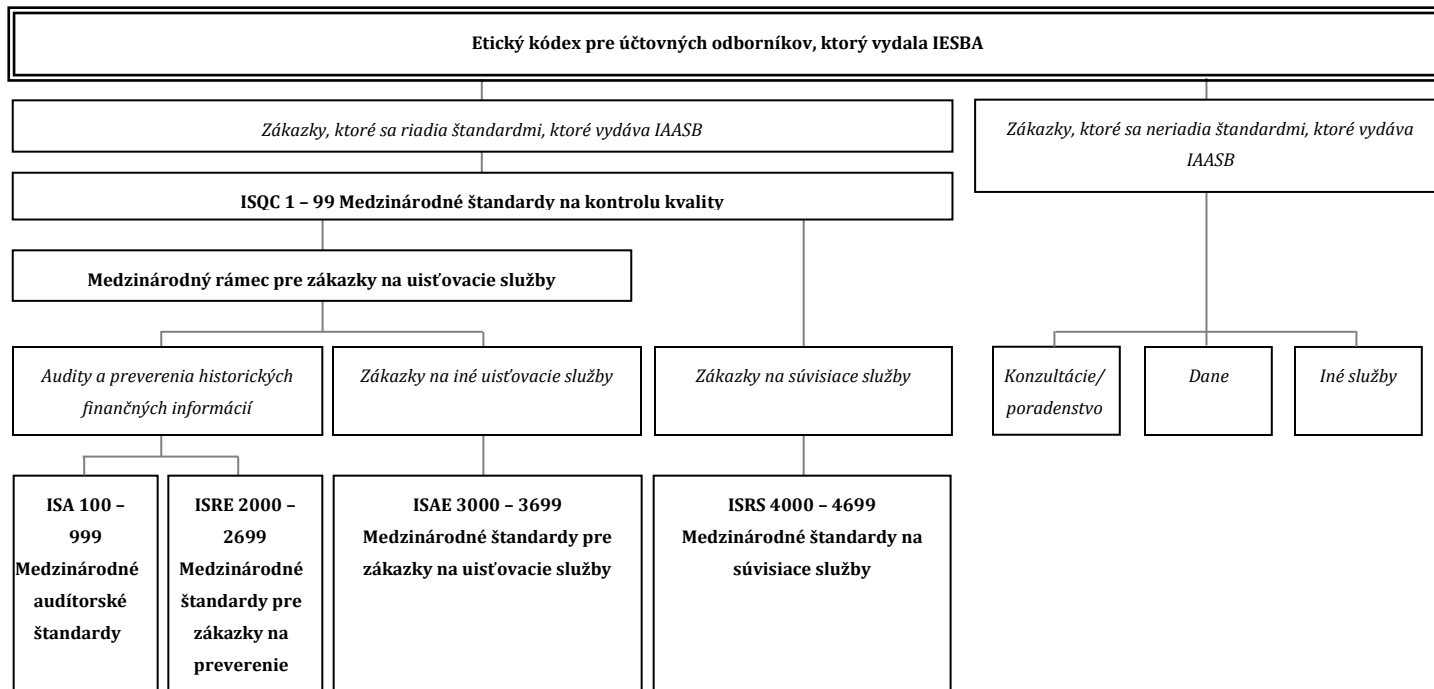
96. Audítor sa spája s predmetom zákazky alebo súvisiacou informáciou o predmete, keď vydá správu o informáciách týkajúcich sa predmetu zákazky, alebo keď súhlasí s použitím svojho mena v odbornej spojitosti s daným predmetom zákazky alebo súvisiacimi informáciami o predmete. Ak nejde o takúto spojitosť, tretie strany sa nemôžu dožadovať toho, aby audítor niesol zodpovednosť. Ak sa audítor dozvie, že niektorá strana nenáležite používa jeho meno v spojitosti s predmetom zákazky alebo súvisiacimi informáciami o predmete, požiada danú stranu, aby jeho meno prestala používať. Audítor okrem toho zváži, aké prípadné ďalšie kroky

treba urobiť, napríklad informovať o nenáležitom používaní svojho mena všetky známe tretie strany, ktoré tieto informácie používajú, alebo vyhľadať právnu pomoc.

Príloha 1

Usmernenia Rady pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby, vzájomné vzťahy medzi nimi a ich vzťah k Etickému kódexu IESBA

V tejto prílohe je názorne vysvetlená sféra usmernení IAASB, vzájomné vzťahy medzi nimi a ich vzťah k *Etickému kódexu pre účtovných odborníkov, ktorý vydala IESBA*



Atestačné zákazky a priame zákazky

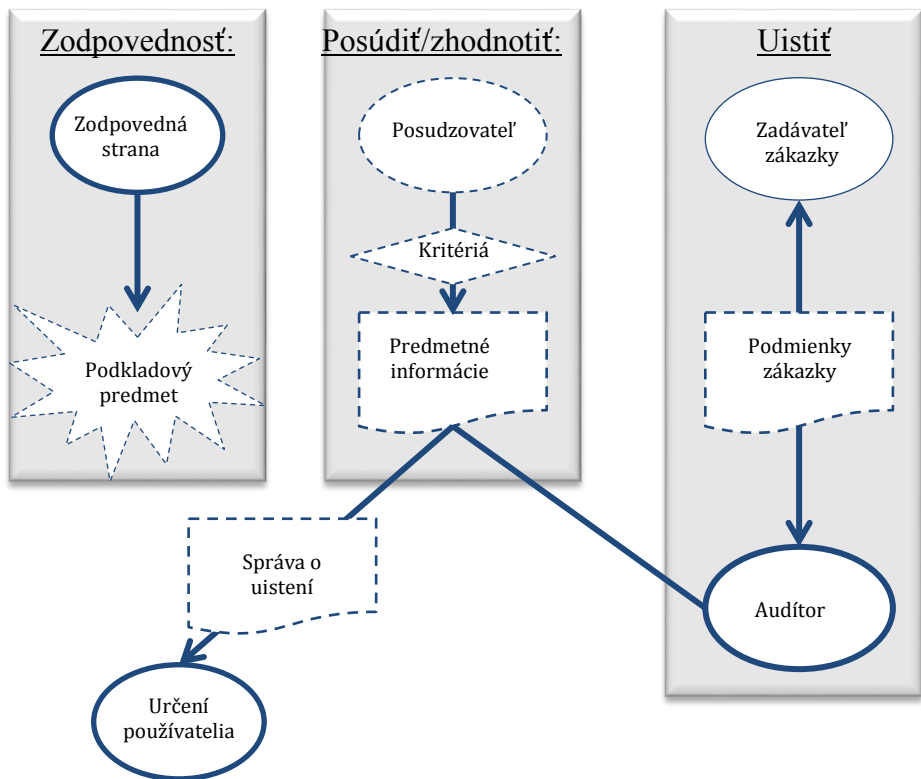
V tejto prílohe sú uvedené rozdiely medzi atestačnou zákazkou a priamou zákazkou.

1. Pri atestačnej zákazke posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky na základe kritérií iná osoba, nie audítor, a výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predstavuje informácie o predmete. Môže sa stať, že informácie o predmete nebudú v kontexte predmetu zákazky a kritérií vyjadrené správne, čo znamená, že budú nesprávne, potenciálne až významne nesprávne. V prípade atestačnej zákazky má audítor za úlohu získať dostatok vhodných dôkazov, aby mohol vyjadriť záver o tom, či informácie o predmete, tak ako ich zostavila osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, neobsahujú významné nesprávnosti.
2. Pri priamej zákazke audítor na základe kritérií posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky a výsledné informácie o predmete predloží v správe o uistení alebo ako prílohu k správe o uistení. Pri zákazke na uistenie priamo na základe finančných výkazov sa záver audítora uvedený v správe zameriava na výsledok posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky podľa kritérií a jeho formulácia zodpovedá predmetu zákazky a kritériám. Pri niektorých priamych zákazkách predstavuje záver audítora informáciu alebo časť informácií o predmete. V závislosti od predmetu zákazky:
 - (a) sa môže výsledok posúdenia alebo zhodnotenia v prípade priamej zákazky podobáť na správu alebo vyhlásenie osoby vykonávajúcej posúdenie alebo zhodnotenie v prípade atestačnej zákazky. Za iných okolností sa však výsledok, ktorým je informácia o predmete, môže premietnuť do popisu zistení a základu, z ktorého audítor vyvodí záver v dlhej správe o uistení, a
 - (b) audítor môže použiť údaje, ktoré zhromaždili alebo zostavili iní. Údaje môžu pochádzať napríklad z informačného systému zodpovednej strany.
3. V prípade priamej zákazky audítor okrem posúdenia alebo zhodnotenia predmetu zákazky uplatní aj zručnosti a techniky používané pri zákazkách na uistovacie služby, aby získal dostatok vhodných dôkazov, ktoré mu umožnia vyjadriť záver o tom, či informácie o predmete neobsahujú významné nesprávnosti. Takéto dôkazy môže audítor získavať súbežne s oceňovaním alebo hodnotením predmetu zákazky, ale rovnako ich môže získať aj vopred alebo následne.
4. Hodnota priamych zakaziek spočíva v kombinácii:
 - (a) nezávislosti audítora od predmetu zákazky, zadávajúcej strany, predpokladaných používateľov a zodpovednej strany, bez ohľadu na

to, že audítor nie je nezávislý od informácií o predmete, keďže ich vypracoval; a

- (b) zručností a techník používaných pri zákazkách na uistenie uplatnených pri oceňovaní alebo zhodnocovaní predmetu zákazky, ktorých výsledkom je zhromaždenie dôkazov, ktorých kvalita a kvantita je podobná ako pri atestačnej zákazke. Práve získaním dostatku vhodných dôkazov sa priama zákazka líši od zostavenia. Na vysvetlenie: Ak by audítor pripravoval výkaz účtovnej jednotky o emisii skleníkových plynov, netestoval by napríklad kalibráciu monitorovacích zariadení. Pri priamej zákazke by však audítor buď v rámci postupu hodnotenia vykonal kalibráciu monitorovacích zariadení alebo otestoval kalibráciu monitorovacích zariadení, ktorú vykonali iní, a to v takom istom rozsahu, ako by to bolo v prípade atestačnej zákazky.

Zmluvné strany pri zákazke na uistovacie služby



1. Všetky zákazky na uistovacie služby majú minimálne tri samostatné strany. Sú nimi: audítor, zodpovedná strana a predpokladaní používatelia. V závislosti od okolností zákazky môže mať strana vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie alebo zadávajúca strana aj inú, osobitnú úlohu.
2. Predchádzajúci obrázok znázorňuje, ako so zákazkou na uistovacie služby súvisia nasledujúce roly:
 - (a) Zodpovedná strana zodpovedá za predmet zákazky.
 - (b) Osoba vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie použije kritériá, aby posúdila alebo zhodnotila predmet zákazky, výsledkom čoho je informácia o predmete.

- (c) Zadávatel'ca strana sa s audítorom dohodne na podmienkach zákazky.
- (d) Audítor získa dostatok vhodných dôkazov, aby mohol vyjadriť záver, ktorého cieľom je zvýšiť mieru dôvery predpokladaných používateľov (okrem zodpovednej osoby) v informácie o predmete.
- (e) Predpokladaní používateľa sa rozhodujú na základe informácií o predmete zákazky. Predpokladanými používateľmi sú osoby alebo organizácie, prípadne skupiny osôb alebo organizácií, o ktorých audítor predpokladá, že použijú správu o uistení. V niektorých prípadoch môžu byť predpokladanými používateľmi správy iné osoby ako tie, ktorým je správa o uistení adresovaná.

3. O týchto rolách možno povedať:

- Na každej zákazke na uistovacie služby je okrem audítora účastná minimálne jedna zodpovedná strana a predpokladaní používateľa.
- Audítor nemôže byť zodpovednou stranou, zadávajúcou stranou ani predpokladaným používateľom.
- Pri priamej zákazke je audítor súčasne osobou, ktorá posúdi alebo zhodnotí predmet zákazky.
- V prípade atestačnej zákazky môže byť osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie zodpovedná strana alebo niekto iný, nie však audítor.
- Keď predmet zákazky podľa kritérií posúdil alebo zhodnotil audítor, zákazka je priamou zákazkou. Charakter takejto zákazky nemožno zmeniť a spraviť z nej atestačnú zákazku tým, že iná strana prevezme zodpovednosť za posúdenie alebo zhodnotenie, napríklad zodpovedná strana priloží k informáciám o predmete vyhlásenie, že za ne preberá zodpovednosť.
- Zodpovedná strana môže byť zadávajúcou stranou.
- Zodpovedná strana je pri atestačnej zákazke často súčasne osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a aj zadávajúcou stranou. Ako príklad možno uviesť prípad, keď si účtovná jednotka najme audítora, aby vykonal zákazku na uistovacia službu vzhľadom na správu o postupoch zameraných na udržateľnosť svojho rozvoja, ktorú vypracovala účtovná jednotka. Príkladom prípadu, keď je zodpovedná strana iná ako osoba vykonávajúca posúdenie alebo zhodnotenie, je situácia, keď je audítor poverený vykonať zákazku na uistovacie služby týkajúce sa správy o postupoch zameraných na udržateľnosť rozvoja súkromnej spoločnosti, ktorú vypracovala štátna organizácia.

- Pri atestačnej zákazke poskytne osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, audítorovi písomné vyhlásenie o informáciách o predmete. V niektorých prípadoch možno audítor takéto vyhlásenie nedostane, napríklad, keď zadávajúca strana nie je osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie.
 - Zodpovedná osoba môže byť jedným z predpokladaných používateľov, nie však jediným.
 - Zodpovedná strana, osoba, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a predpokladaní používatelia môžu byť z tej istej účtovnej jednotky alebo každá z inej účtovnej jednotky. Ako príklad možno uviesť, keď sú strany z tej istej účtovnej jednotky a jedná sa o dvojvrstvovú štruktúru riadenia, kde dozorná rada môže požadovať uistenie o informáciách, ktoré predkladá predstavenstvo tejto účtovnej jednotky. Vzťah medzi zodpovednou stranou, osobou, ktorá vykonala posúdenie alebo zhodnotenie, a predpokladanými používateľmi treba posudzovať v kontexte konkrétnej zákazky, ktorý sa môže líšiť od tradičnejšie definovaných vzťahov zodpovednosti. Napríklad, vrcholový manažment účtovnej jednotky (predpokladaný používateľ) môže poveriť audítora, aby vykonal zákazku na uisťovacie služby zameranú na konkrétny aspekt činností účtovnej jednotky, za ktorý priamo zodpovedá manažment na nižšej úrovni (zodpovedná strana), avšak konečnú zodpovednosť nesie vrcholový manažment.
 - Zadávajúcou stranou, ktorá nie je aj zodpovednou stranou, môže byť predpokladaný používateľ.
4. Záver audítora môže byť formulovaný v zmysle:
- predmetu zákazky a príslušných kritérií,
 - informácií o predmete zákazky a príslušných kritérií, alebo
 - vyhlásenia, ktoré urobí príslušná strana.
5. Audítor a zodpovedná strana sa môžu dohodnúť na tom, že sa pri zákazke budú uplatňovať princípy štandardov pre uisťovacie služby, keď okrem zodpovednej strany neexistujú žiadni iní predpokladaní používatelia, ale všetky ostatné požiadavky relevantných štandardov pre uisťovacie služby sú splnené. V takom prípade bude správa audítora obsahovať vyhlásenie, ktorým sa použitie správy obmedzí výhradne na zodpovednú stranu.

Príloha 4

Kategorizácia predmetov zákaziek

V nasledujúcej tabuľke je uvedená kategorizácia rôznych možných predmetov zákaziek a aj zopár príkladov. Pre niektoré kategórie nie sú uvedené príklady, lebo je nepravdepodobné, že by sa vykonávali zákazky na uistovacie služby zamerané na informácie z týchto kategórií. Kategorizácia nie je nevyhnutne vyčerpávajúca, kategórie sa môžu navzájom prelínať a niektoré predmety zákaziek alebo informácie o predmetoch môžu mať komponenty z viacerých kategórií, napríklad integrované správy a správy o spoločenskej zodpovednosti podnikov budú pravdepodobne obsahovať historické informácie aj informácie zamerané na budúcnosť a tiež finančné aj nefinančné informácie. V niektorých prípadoch predstavujú príklady informácie o premete, v iných zase predmet zákazky, prípadne iba naznačujú typ otázky, pri ktorej by informácie mohli pomôcť, podľa toho, čo je v danej situácii zmyslupnejšie.

Informácie o:		Historické informácie	Informácie zamerané na budúcnosť
Finančné	Výkonnosti	Finančné výkazy vypracované v súlade s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania	<ul style="list-style-type: none"> • Výhľad/prognóza peňažných tokov
	Situácii		<ul style="list-style-type: none"> • Výhľad/prognóza finančnej situácie
Nefinančné	Výkonnostné využívanie zdrojov/ optimálne vynakladanie prostriedkov	<ul style="list-style-type: none"> • Výkaz emisií skleníkových plynov • Správa o udržateľnosti • Kľúčové ukazovatele výkonnosti • Výkaz o efektívnom využívaní zdrojov • Výkaz o efektívnom vynaložení finančných prostriedkov • Správa o spoločenskej zodpovednosti 	<ul style="list-style-type: none"> • Predpokladané zníženie emisií, ktoré možno priradiť novej technológii, alebo skleníkové plyny, ktoré treba zachytiť výsadbou stromov • Vyhlásenie, že navrhované opatrenie zabezpečí optimálne využitie vynaložených prostriedkov.

Informácie o:		Historické informácie	Informácie zamerané na budúcnosť
		podniku	
	Podmienke	<ul style="list-style-type: none"> • Popis systému/procesu, tak ako je implementovaný v určitom momente • Fyzikálne vlastnosti, napríklad veľkosť prenajatého majetku 	
Systém/ proces	Popis	<ul style="list-style-type: none"> • Popis systému internej kontroly 	
	Návrhu	<ul style="list-style-type: none"> • Návrh kontrol v organizácii poskytujúcej služby 	<ul style="list-style-type: none"> • Návrh navrhovaných kontrol pre pripravovaný výrobný postup
	Prevádzke/ výkonnosti	<ul style="list-style-type: none"> • Prevádzková efektívnosť postupov zameraných na nábor a školenie pracovníkov 	
Aspekty správania sa	Dodržiavani zákonov a predpisov	<ul style="list-style-type: none"> • Dodržiavanie napríklad úverových dohôd alebo požiadaviek osobitných zákonov alebo predpisov zo strany účtovnej jednotky 	
	Ľudské správanie	<ul style="list-style-type: none"> • Posúdenie efektívnosti výboru pre audit 	
	Iné	<ul style="list-style-type: none"> • Vhodnosť na účely programového balíka 	