Ověřovací služby – koncept a standardizace[#]

*Michal Bobek**

Současný vývoj hospodářství, který je závislý především na vzájemné spolupráci jednotlivých subjektů, vede k nutnosti předávat informace velmi rychle a velmi efektivně. Předávané informace, aby měly smysl, musí ovšem být především správné. Na základě nesprávných informací se jednotlivé subjekty mohou rozhodovat způsobem, který pro ně nebude efektivní a povede tedy k ztrátám. Z toho důvodu je nutné některé informace ověřovat. Způsob ověření informací a jejich rozsah je potom závislý na tom, k čemu je ověření určeno. Veřejnost, možná lépe řečeno odborná veřejnost se zkušenostmi v účetnictví či financích, má ověření informací především spojené s pojmem audit, přičemž myslí především finanční audit. Lidé z řízení výroby, či technici mají na mysli především různé formy ISO auditů, energetických auditů apod. Tato práce si klade za cíl především charakterizovat ověřovací služby jako celek a představit základní typy služeb, které se v rámci ověřovacích služeb provádějí. Vzhledem k tomu, že ověřovací služby prozatím nemají jednotný standardizovaný koncept, práce chce představit základní koncepty, které jsou ve světě používány a následně se pokusí navrhnout souhrnný koncept ověřovacích služeb. Práce vychází z ekonomického prostředí a její zaměření bude především na ekonomické prostředí, ale při odvozování definic je snahou, aby definice byly obecné a všeobecně použitelné, nejen v oblasti ekonomického ověřování, ale také v technických, ekologických a jiných oborech.

Finanční ověřování v minulosti

Finanční ověřování přitom není vůbec novým přístupem, ověřovací služby existovaly i v starém Řecku, v tzv. zlaté éře (Costouros, 1978, s. 41). K potřebě ověřování informací potom dochází v době průmyslové revoluce, jelikož rozvoj produkce rozvinul také finanční a investorské vztahy. V novodobé historii je potom rozhodujícím krokem především zavedení povinného auditu veřejně obchodovaných firem ve Spojených státech tzv. Securities Act z roku 1933 a

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Teorie zastoupení v souvislosti s fúzemi a akvizicemi, prvotními veřejnými nabídkami a insolvenčním řízením*, registrovaného u Interní grantové agentury Vysoké školy ekonomické v Praze pod evidenčním číslem F1/84/2015.

^{*} Ing. Michal Bobek, MBA – doktorand; Katedra financí a oceňování podniku, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze; nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xbobm04@vse.cz>.

1934. (Messier – Glover – Prawitt., 2008, s. 5), přičemž již v roce 1926 mělo nezávislého auditora 82 % společností na New Yorské burze (Benston, 1969). Více o historii účetnictví a jeho ověřování lze nalézt například v Chatfield (1977).

Výzkumný úkol příspěvku

Oblast assurance services byla v minulosti podrobena detailnímu zkoumání zejména tzv. Elliottovou komisí (AICPA, 2015), která se tímto tématem zabývala v polovině 90. let. Výsledky zkoumání této komise i výsledky jiných zkoumání se však zabývají spíše tím, kam se oblast assurance services vyvíjí, přičemž pohled není jen čistě teoretický, ale hodně praktický. Zejména u tzv. Elliottovy komise je toto více než pochopitelné, jelikož její vznik a úkol byl stanoven AICPA (American Institute of CPAs, kde CPA je Certified Public Accountant). Je ovšem nutné dodat, že Elliottova komise připravila definici ověřovacích služeb, která je obecná a použitelná pro více oborů, jak bude dále ukázáno. Jiné výzkumy, které by se zabývaly samotnou definicí assurance services, obecným pojetím těchto služeb, či možností obecné definice assurance services a vytvoření souhrnného systému jednotlivých služeb zahrnutých do této kategorie nebyly při rešerši zdrojů nalezeny. Také žádné výzkumy nereflektovaly možnost vytvoření obecných definic přesahujících finanční oblast. Jelikož ověřování probíhá i v technických oborech (např. ověřování ISO, energetické auditů), tak chybějící teoretické ukotvení assurance services znemožňuje vzájemnou komparaci ověřovacích služeb mezi jednotlivými obory a vzájemné předávání informací.

V současné chvíli neexistuje jednotný koncept ověřovacích služeb, který by byl univerzálně platný. Dominantní platformy, tedy mezinárodní standardy vydávané IFAC a standardy platné ve Spojených státech amerických nejsou jednotné v konceptu, pojetí jednotlivých služeb a úrovni ujištění, které služby poskytují. Ačkoliv rozdíly nejsou dalekosáhlé, mohou být v současném globalizovaném světě uživatelé zmateni, jakou úroveň ujištění jim služba poskytla a proč některé instituce nejsou ochotny přijímat výsledky poskytnuté služby, která je mnohdy velmi drahá, když v jiné zemi je výstup služby plně akceptován. Vytvoření souhrnného komplexu ověřovacích služeb, který by zdůraznil základní charakteristiky jednotlivých typů těchto služeb, jejich přidanou hodnotu a úroveň poskytnutého ujištění, by umožnilo subjektům, které působí v globalizovaném světě lépe zorientovat, jaká služba je pro ně nejvhodnější. Návrh celkového konceptu služeb by také mohl být prvním krokem vedoucím k standardizaci ověřovacích služeb.

Ačkoliv pohled jednotlivých oborů (finanční, technické, sociální) se liší, podstata ověřování by měla být stejná a tím pádem by měly být stejné i metody, které jsou používány. Z pohledu oboru, který je nám blízký, tedy ověřování finančních údajů, víme, že si vytvořil bohatou zkušenost s tím, jak ověření provádět a jaké se používají metody. Vzájemná komparace jednotlivých

přístupů by přinesla zlepšení metod, které jsou pro ověřování použity a také by umožnila využít zkušenosti ze specifických oblastí, ať již při praktickém ověřování (použití metod), nebo při posouzení vydání výroku. Práce se snaží pojmut definice jednotlivých služeb tak, aby byly použitelné nejen ve finanční oblasti, ale i v jiných oblastech. Naší ambicí je, aby na tento výzkum navázaly jiné výzkumy, které propojily finanční a ostatní vědy a mohlo dojít k rozšíření znalostí vzájemnou komparací.

Změny v hospodářství působí na požadavky jednotlivých subjektů a dochází k prolínání jednotlivých oborů a k vzájemné konkurenci, kdy finanční odborníci mohou díky rozšiřování portfolia svých služeb provádět ověření v nefinančních oblastech (Helms – Brackney, 1998) zasahujících mnohdy právě do technických oblastí. Power (1997, 1999) a Free – Salterio – Shearer (2009) uvádějí schopnost přicházet s inovacemi v oblastech ověřování za jeden z faktorů, které společnosti Big N dovedly k dominantnímu postavení v oboru ověřování. Stanovení celkového konceptu ověřovacích služeb a definic, které by byly použitelné i mimo finanční obory by mohlo vést k rozšíření služeb poskytovaných současnými „auditorskými společnostmi“. Jelikož současný trh s ověřováním je příliš stabilní a neposkytuje možnosti k dalšímu ekonomickému rozvoji, bylo by rozšíření portfolia služeb cestou, jak zvýšit dynamiku „auditorskému“ oboru. Náš výzkum samozřejmě neumožní, aby došlo k okamžitému rozšíření oboru služeb, které jsou poskytovány, ale domníváme se, že výsledky budou použitelné pro další výzkumy, které přinesou konkrétní výsledky pro rozšíření portfolia služeb, které jsou „auditory“ poskytovány.

Výzkumným cílem tohoto příspěvku je analyzovat současné koncepty ověřovacích služeb, jejich členění a služby zařazené do těchto konceptů. Na základě analýzy bychom chtěli připravit koncept ověřovacích služeb tak, aby jednotlivé služby byly v oboru finančního ověřování porovnatelné a umožnili jednodušší orientaci pro uživatele. Druhým výzkumným cílem je provést revizi současně poskytovaných služeb, jejich definic a úrovně poskytovaného ujištění. Na tomto základě pak navrhnout univerzální definice, platné nejen pro finanční oblast.

Tento článek se v první části zabývá současnými koncepty ověřovacích služeb, na které pak v dalších částech navazuje detailní rozbor jednotlivých služeb poskytovaných v rámci konceptu ověřovacích služeb (ověřovací, atestové a auditní služby). V rámci těchto kapitol je vždy provedena detailní charakteristika konkrétní služby, případná rešerše definic a na závěr připravena definice konkrétní služby a stěžejní charakteristiky pro mezioborové srovnání. V další části je pak na základě jednotlivých definic připraven celkový koncept ověřovacích služeb.

Celkový koncept

V současné praxi se můžeme setkat s různými službami, které se zabývají ověřováním. Jak již bylo zmíněno, tento příspěvek je vytvářen v ekonomickém prostředí, proto z ekonomického prostředí také vyjdeme. Pro první charakteristiku služeb využijeme schématu, které připravili Boynton – Johnson (2006, s. 13) a které je v této práci uvedeno jako obrázek č. 1.

Obecně zastřešujícím pojmem pro všechny poskytované služby v oblasti ověřování by měly být tzv. „Assurance Services“ – ověřovací služby. Tyto služby budeme nadále v práci nazývat jedním z těchto pojmů¹. Tyto služby se dále dělí na nižší kategorie, podle jejich zaměření, zaměření a náležitostí. Podskupinou ověřovacích služeb jsou potom tzv. Attest Services a Accounting & Compilation. Attest services budeme nadále nazývat buď tímto anglickým pojmem, nebo jako „atestové služby“, „Accounting & Compilation“ ponecháme v původním anglickém výrazu. Nejnižší úroveň, jakožto podstupeň atestových služeb je audit.

Jak již samo schéma ukazuje, vyjmenované služby jsou především hlavními kategoriemi, ale v rámci daných kategorií mohou existovat i jiné služby, případně jiné kategorie služeb.

Obr. 1: Ověřovací služby a jejich koncept podle Boyntona a Johnsona

Zdroj: Boynton – Johnson (2006, s. 13).

Základní charakteristika služeb

Před tím, než si budeme blíže analyzovat jednotlivé existující koncepty, je vhodné si charakterizovat jednotlivé základní služby, které jsou v rámci

¹ Toto spojení nebude v práci použito jiným způsobem, nežli pro tuto kategorii. Budeme-li chtít vyjádřit obecně nějaké ověření, bez bližšího určení, použijeme například označení „služby ověření“, „ověřování“ apod.

ověřovacích služeb poskytovány. Jednotlivé služby jsou nyní charakterizovány obecně, pro obecné vysvětlení, detailní charakteristika je uvedena dále v samostatných kapitolách.

Audit

Audit je službou, která zkoumá účetní závěrku podniku a na základě získaných důkazních důkazů je vydán výrok, jestli účetní závěrka prezentuje věrně a poctivě popsané události. Ačkoli se audit chápe především jako audit účetní závěrky, tak by to této kategorie mělo spadat jakékoliv ověřování finančních údajů, které jsou na historické bázi (tj. údaje, které popisují minulost a jsou dostupné z informačních zdrojů).

Atestové služby

Atestové služby se nezabývají pouze ověřením historických událostí, tak jako audit, ale ověřují také různé formy predikcí apod., které jsou orientovány na budoucí vývoj. Oproti auditním službám zde dochází především k rozšíření podstaty ověření o časové hledisko.

Accounting & Compilation

Podstata této služby nespočívá v ověření, ale v tom, že poskytovatel služby je specializován v oboru a samotným zpracováním údajů jim dodává svou zkušeností a prestiží vyšší úroveň ujištění pro uživatele, než pokud by byly zpracovány institucí, která nemá v oboru žádné zkušenosti. Příkladem může být sestavení finančních výkazů společnosti (compilation), nebo celkové vedení účetnictví formou outsourcingu (accounting). Ve své podstatě nejde o ověřovací službu, přesto, jak uvádí Boynton – Johnson (2006, s. 14), poskytuje tato služba sama ze své podstaty určitou úroveň ujištění pro uživatele, jelikož se mohou spolehnout na profesionalitu osoby, která toto ověření provedla.

Ověřovací služby

Ověřovací služby jsou definovány jako služby, které zvyšují kvalitu informací pro rozhodování. Tyto služby jsou zaměřeny jak na časový kontext, tak i na relevantnost informací. Zde je potřeba zmínit, že pojem ověřovací služby bude mít dva významy: (i) jako samostatná kategorie služeb, které přinášejí úroveň ujištění a (ii) jako zastřešující pojem používaný pro všechny subkategorie, o kterých pojednává tento článek.

Formy ujištění a jednotlivé strany zakázek

Pro pochopení podstaty ověřovacích služeb a pro jejich správné definování je potřeba také zmínit úroveň ujištění, které budou v příspěvku diskutovány. Zde také vyjdeme z knihy Boynton – Johnson (2006, s. 15):

- Reasonable assurance. Jde o vysokou úroveň ujištění, ale ne garanci. Poskytovatel služby vydává ujištění, že na základě provedených procedur neobsahuje daný soubor dat žádnou materiální chybu. Tato úroveň ujištění je typická pro audit.
- Negative assurance (Review-level assurance). Ujištění, podle kterého si poskytovatel služby není vědom materiálního nedostatku. Oproti Reasonable assurance je tato úroveň ujištění nižší a je poskytnuta negativní formou, tj. že si odborník není vědom materiálního nedostatku.

Tyto dvě formy ujištění jsou základní a vyskytují se téměř ve všech typech služeb. Vzhledem k rozmanitosti služeb jsou ovšem zmíněny ještě dva další typy ujištění:

- Agreed-upon procedures. Ujištění, které je stanoveno na základě přesně specifikované objednávky. Ujištění je potom poskytnuto na základě dohodnutých kritérií. Je zřejmé, že tato úroveň ujištění může mít jak pozitivní (reasonable assurance), tak negativní formu ujištění, v závislosti na požadavku.
- Compilation without assurance. Poskytovatel služby neprovádí ověření, pouze informace připravuje. Určitá úroveň ujištění vzniká díky tomu, že poskytovatel služby má kredibilitu, kterou zastřešuje poskytnutí služby. Tato úroveň ujištění je typická pro Accounting & Compilation.

Kromě úrovně ujištění je také nutné, aby byly před samotným zkoumáním konceptu a definic ověřovacích služeb stanoveny a přesně definovány jednotlivé strany, které se při ověřování budou vyskytovat. Úkolem této definice není stanovit přesnou, právní definici, jednotlivých subjektů, ale pouze vymezit pojmosloví, které bude nadále používáno:

- Zodpovědnou stranu²: společnost, či obecně instituce, která zadává ověření. Nejčastěji to v praxi bývá přímo společnost, která je sama kontrolována, nebo společnost, která sama údaje připravila.
- Odborník³: osoba, nebo instituce, která provádí ověření.
- Uživatel⁴: Jakákoliv osoba, která bude ověřené údaje používat. Z pohledu auditu především stakeholderi, v případě jiných služeb v podstatě jakékoliv kategorie uživatelů.

² Podle Boynton – Johnson (2006, s. 965) je použito označení „party preparing the information“, naopak IFAC (2014, část II, International Framework for Assurance Engagements, odst. 21) používá pojem „responsible party“.

³ Boynton – Johnson (2006, s. 965): „CPA“, IFAC (2014, část 2, odst. 8) a SSAE 10 (AT 101, odst. 01) „practitioner“.

⁴ Boynton – Johnson (2006, s. 965): „party using the information“, IFAC (2014, část 2, odst. 21) „intended users“.

Ověřovací služby a současné koncepty

Ověřovací služby jsou definovány jednak jako zastřešující kategorie všech typů ověření a jednak obecně jako služby, které zvyšují kvalitu informací pro rozhodování, které jsou zaměřeny jak na časový kontext, tak i na relevantnost informací.

Při rešerši odborné literatury byly nalezeny celkem dva druhy členění, jedno přináší Boynton – Johnson (2006), toto schéma bylo použito jako obrázek č. 1, a druhé Messier – Glover – Prawitt (2008). Tato schémata si jsou velmi podobná, přesto je možné mezi nimi nalézt rozdíl.

Messierovo aj. schéma vytváří hierarchickou strukturu jednotlivých služeb, tj. že nejvyšší úroveň jsou ověřovací služby, jejichž podskupinou jsou atestové služby a následně auditní služby. Tato hierarchie je přímá, grafické vykreslení je na obrázku č. 2. V případě schématu, který prezentují Boynton a Johnson (2006) vidíme, že je opět dodržena struktura ověřovacích, atestových a auditních služeb, ale kromě těchto služeb jsou ještě zmíněny služby v oblasti Accounting & Compilation, které jsou samostatnou větví ověřovacích služeb.

Obr. 2: Ověřovací služby a jejich členění podle Messiera

Zdroj: Převzato z Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 5).

Vztahy mezi jednotlivými službami z hlediska relevantnosti ověření jsou uvedeny v tabulce č. 1, která vychází z Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 13). Z pohledu přidané hodnoty nedošlo k výraznému posunu mezi auditními a atestovými službami, posun začíná až v případě ověřovacích služeb. Pod pojmem relevance a časový kontext se nemyslí zaměření na predikce apod., jelikož tuto vlast již mají i atestové služby. Zde jde především o zaměření se na to, aby byly informace relevantní danému účelu v časovém horizontu, kdy mají být relevantní. Jinak řečeno, ověřovací služba má zajistit, že ověřené informace budou relevantní pro svůj účel potřebný v konkrétním okamžiku, ke kterému jsou připravovány.

Jak již je z popisu viditelné, je otázkou, jak naložit s Accounting & Compilation Services, které podle jednoho z autorů (Boynton – Johnson, 2006) jsou součástí ověřovacích služeb, ale druhý autor je nezmiňuje (Messier – Glover – Prawitt, 2008, s. 5). Vzhledem k tomu, že tato problematika se týká samotného pojetí definice ověřovacích služeb, bude probrána v této oblasti.

Uvedené pojetí je charakteristické pro pojetí ověřovacích služeb v USA. Druhým konceptem ověřovacích služeb je systém připravený Mezinárodní federací účetních (IFAC). Tento koncept má jinou strukturu. Jeho středobodem zájmu je audit, který se spolu s prověrkami (review engagements) zaměřuje na historická finanční data. Audit a prověrky jsou podskupinou ověřovacích služeb (širší pojetí tohoto slova)⁵, v rámci kterých existují i ověřovací zakázky (assurance services) jako samostatný typ služeb, které se zaměřují na jiná finanční data. Zcela samostatně stojí ostatní služby, tedy především accounting & compilation. Schéma je popsáno na obrázku č. 3

Tab. 1: Přidaná hodnota jednotlivých služeb

Služba	Přidaná hodnota pro prezentované informace
Audit	Spolehlivost (Reliability) Důvěryhodnost (Credibility)
Atestové služby	Spolehlivost (Reliability) Důvěryhodnost (Credibility)
Ověřovací služby	Spolehlivost (Reliability) Důvěryhodnost (Credibility) Relevantnost (Relevance) Časový kontext (Timeliness)

Zdroj: Převzato z Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 13).

⁵ V angličtině by bylo vhodné použít slovo „assurance services“.

Obr. 3: Služby podle konceptu mezinárodních standardů IFAC

Zdroj: IFAC (2014).

Komparace služeb není zcela jednoduchá, jelikož některé služby nemají v IFAC GAAS ekvivalent, nebo jsou rozděleny do více kategorií. Následující tabulka přináší základní porovnání těchto služeb:

Tab. 2: Porovnání IFAC GAAS a US GAAS

Služba (IFAC GAAS)	Služba (US GAAS)	Upřesnění
Audit	Audit	
Review Engagements	Atestové služby	V případě IFAC GAAS zaměření pouze na historická finanční data
Ověřovací zakázky	Atestové služby	V US GAAS také zaměření na predikce, které jsou v IFAC GAAS součástí ověřovacích zakázek
(bez ekvivalentu)	Atestové služby	Zaměření na jiná než finanční data, které nemá v IFAC GAAS obdobu
(bez ekvivalentu)	Ověřovací služby	Služby se zaměřením na relevanci a časový kontext, které nemají v IFAC GAAS obdobu.

Zdroj: vlastní zpracování.

Compilation services nejsou v rámci porovnání zahrnovány, jelikož jde o speciální kategorii, která bude v rámci práce detailněji charakterizována.

Ověřovací služby

V další části se budeme zabývat ověřovacími službami z užšího pohledu, tedy z pohledu konkrétně poskytovaných služeb. Definice ověřovacích služeb

se vyskytují na různých místech, přičemž mají různé modifikace. Např. Elliott a Jacobson (1996, s. 63) uvádějí následující definici:

„Ověřovací služby jsou nezávislé profesionální služby, které zvyšují kvalitu informací, nebo jejich pozadí, pro rozhodování“⁶.

Robert K. Elliott byl vedoucím speciální komise, která se v 90. letech v USA zabývala pojetím ověřovacích služeb. Stejnou definici používají i Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 13) a Boynton – Johnson (2006, s. 11). Zmiňované knihy (Messier – Glover – Prawitt, 2008 a Boynton – Johnson, 2006) jsou od amerických autorů a ověřovací služby jsou řešeny při vymezení jednotlivých poskytovaných služeb (audit – attest – assurance services) a následně v rámci samostatné kapitoly ostatních zakázek. Je nutné podotknout, že obě knihy jsou velmi podobné. Jiné knihy, zejména z Evropy, oblast ověřovacích služeb neřeší a zaměřují se především na oblast auditu. Jejich příkladem může být Porter – Simon – Hatherly (2008), jež je britskou knihou, nebo Müllerová – Králíček aj. (2014), vydaná v České republice.

Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 730) se v rámci své knihy věnují oblasti ověřovacích služeb detailněji v samostatné kapitole. Ale jejich zpracování vede především k vysvětlení základních konceptů assurance services, tj. (i) pojetí pro rozhodování, (ii) zvýšení kvality informací, (iii) nezávislosti a (iv) profesionální služba. V této fázi autoři nepřinášejí souhrnnější definici, ale zabývají se především vysvětlením tzv. Elliottovy definice.

Poněkud odlišnější přístup ve své knize mají Boynton – Johnson (2006, s. 964-965). Ti sice nepřinášejí přesnou definici ověřovacích služeb, ale snaží se ověřovací služby vymezit prostorem, který z jejich pohledu je mezi atestovými službami a consultingem. Consulting je především dvoustranným vztahem objednatele a dodavatele služby, zatímco atestové služby jsou službami, jejichž úkolem je především provést kontrolu setu informací a potvrdit jejich správnost – tedy zvýšit spolehlivost. Ověřovací služby by tedy měly stát mezi těmito službami, tj. měly být více flexibilní k úrovni ujištění a vzhledem k potřebám stran, které potřebují informace pro rozhodování. Následující tabulka⁷ přináší porovnání ověřovacích a atestových služeb a consultingu, tak jak je vidí Boynton – Johnson (2006, s. 964).

⁶ V anglickém znění jako: *Assurance services are independent professional services that improve the quality of information, or its context for decision makers.*

⁷ Uvedeny pouze stěžejní body, kompletní seznam lze nalézt v originálním zdroji.

Tab. 3: Porovnání consultingu, ověřovacích a atestových služeb

Kritérium	Atestové služby	Ověřovací služby	Consulting
Výsledek	Písemná zpráva o spolehlivosti údajů nebo o specifickém tvrzení	Lepší informace pro rozhodování. Doporučení může být vedlejším produktem.	Doporučení na základě smlouvy
Objekt zájmu	Spolehlivé informace	Zvýšení kvality informací pro rozhodování.	Lepší výsledky
Vztah	Třístranný (zodpovědná strana – uživatel – odborník). Odborník placen zodpovědnou stranou	Třístranný (viz atestové služby), odborník placen buď uživatelem, nebo zodpovědnou osobou.	Dvoustranný (objednatel – odborník)
Nezávislost	Dle standardů	Podle definice	Není vyžadována
Původ informací	Zadavatel	Zadavatel / odborník	Odborník

Zdroj: Převzato z Boynton – Johnson (2006, s. 964).

Z tabulky je viditelný rozdíl mezi atestovými a ověřovacími službami a consultingem. Z hlediska definice je především důležitý rozdíl mezi atestem a ověřením u výsledku a objektu zájmu, kdy ověřovací služby mají pomoci především při rozhodování (součást definice) a také u nezávislosti a objednatele, kdy u ověřovacích služeb záleží na definici při vzájemném ujednání.

Rešerše definic ověřovacích služeb

Definici ověřovacích služeb je vhodné také hledat v rámci jednotlivých standardů, resp. organizací, které se zabývají vydáváním standardů. Při své rešerši vycházíme především ze standardů IFAC, US GAAS a také organizace certifikovaných účetních Austrálie a Nového Zélandu (AUASB).

Definice podle US GAAS, resp. podle Elliottovy komise byla uvedena na začátku této kapitoly. IFAC ve svém Frameworku for assurance engagements popisuje předpoklady pro služby, které mohou být charakterizovány jako ověřovací služby a také přináší obecnou definici ověřovacích zakázek (IFAC, 2014, část II, odst. 7, s. 4):

“Ověřovací zakázka“ znamená zakázku, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím“⁸

Oproti definici, která byla použita Eliottovou komisí, zde nejde ani tak o definici ověřovací služby, ale o definici zakázky (tj. kontraktu), která vede k poskytnutí ověřovací služby. V souvislosti s touto definicí přináší doplňující informace ještě následující odstavce. Z těchto odstavců jako důležité plyne především to, že:

- ověřovací zakázka může poskytovat jak reasonable assurance, tak negative assurance (odstavec 14).

A naopak ověřovací zakázky nejsou zakázky:

- jejichž náplň je upravena standardy ISRS (odstavec 12),
- pokud splňují všechna kritéria, ale zpráva ze zakázky je připravena pro předem zamýšlené osoby, které jsou ve zprávě zmíněné (odstavec 14.2)
- pokud splňují všechna kritéria, ale je písemně ujednáno se zamýšlenými uživateli, že nepůjde o ověřovací zakázku.

Australský Auditing and Assurance Board (AUA SB, 2014), používá stejnou definici jako IFAC (2014).

Souhrnná charakteristika ověřovacích služeb

Pokud bychom na základě provedené rešerše chtěli připravit obecný rámec definice pro ověřovací služby, je bezpochyby vhodné vyjít z již zmiňovaných definic. Pravděpodobně nejobsáhlejší definicí je tzv. Eliottova. V dané chvíli je vhodné vyjít z definice pojmů, kterými se zabývají Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 730):

Nezávislé profesionální služby

Nezávislost je v případě auditu zmiňována velmi často a velmi detailně. Z pohledu ověřovacích služeb je důležité vymezit nezávislost více obecně. Odborník nesmí být při zpracování informací zasažen jakýmkoliv impulzem, který by jej nutil výsledek práce ovlivnit. V tomto ohledu dochází k rozdílnému pojetí mezi Messier – Glover – Prawitt (2008) a Boynton – Johnson (2006) na jedné straně a standardy IFAC (2014) na straně druhé. V případě pojetí ověřovacích služeb z pohledu amerických autorů by mohlo být provedeno

⁸ Překlad byl použit z IFAC (2012, odst. 7, s. 3), originální znění: „*Assurance engagement*“ means an engagement in which a practitioner expresses a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter against criteria.

ověření i stranou, která není právně nezávislá, ale je nezávislá z pohledu účelu, tedy zvýšení kvality informací. To neodpovídá pojetí podle IFAC (2014), které jasně definuje povinnost být nezávislý. Ovšem definice IFAC, jak bude ukázáno v kapitole Standardizace ověřovacích služeb, je spíše definicí pro atestové, nežli definicí pro ověřovací služby, byť používá slovo assurance.

Profesionalita služeb především znamená, že poskytovatel musí mít dostatečnou znalost v oboru, aby mohl službu provést. Například IFAC (2014, část 2, str. 6 odstavec 7 a str. 8, odstavec 24) přímo zdůrazňuje, že odborník může zakázku přijmout pouze v případě, že má dostatečné znalosti na to, aby zakázku splnil.⁹ Profesionalitu lze tedy především chápat obecně jako schopnost splnit daný úkol tak, aby byl ve shodě s požadavky, tak, jak to například chápe Etický kodex profesionálních účetních.

Zvýšení kvality informací, nebo jejich pozadí

Úkolem ověření je zvýšit kvalitu informací. Kvalita informací, které jsou ověřeny, by měla být vyšší, nežli kvalita informací, které ověřeny nejsou. Je ovšem otázkou, jak chápat „zvýšení kvality“ z pohledu konkrétního subjektu. Ověření totiž může přinést zvýšení kvality konkrétnímu subjektu, ale nemusí již přinést užitek ostatním subjektům, nebo naopak (viz IFAC, 2014, str. 10, odst. 27). Ačkoli tento detailní pohled na ověřování nebyl v rešerši zaznamenán, budeme počítat, že ověření je jakákoliv situace, která vede k zvýšení hodnoty informací pro kteroukoliv stranu, ať již jednotlivce, nebo vybranou skupinu, nebo pro širokou skupinu subjektů.

Určených pro rozhodování

Zvýšení kvality informací pro účely rozhodování je logickým vyústěním definice. Kvalita informace je měřitelná pouze v tu chvíli, kdy je použitelná pro rozhodování. Pokud je informace kvalitní, ale nemá být použita pro rozhodování, tak její smysl zcela uniká a takovou informaci není potřeba ověřovat.

Aspekt účelnosti je v případě ověřovacích zakázek důležitý, jelikož je součástí jejich podstaty. Přesto, pokud dojde k porušení tohoto předpokladu, neprojeví se tento vliv na právní podstatě ověřovací zakázky, jelikož zakázka byla provedena a účel, pro který se ověřuje, není z pohledu podstaty zakázky relevantní. Ovšem k této situaci by nemělo v žádném případě dojít, jelikož ověřovací služby jsou najímány proto, aby pomohly s rozhodováním. Odborník by tedy v tomto vztahu měl brát v potaz to, aby výsledky byly pro uživatele vždy relevantní v daném čase a pro daný účel.

Zajímavý je také vzájemný vztah jednotlivých stran – v případě ověřovacích služeb může být například strana připravující podklady i uživatel těchto

⁹ Další možnost by byla, že na část práce, kterou odborník není schopen sám vykonat, si najme experta

podkladů z jedné společnosti, resp. placen jedním subjektem Boynton – Johnson (2006, s. 964). Tento vztah je důležitým indikátorem toho, jak se ověřovací služby obecně liší od atestových služeb. Atestové služby jsou vždy primárně určeny jiné straně a jejich úkolem je prezentovat těmto uživatelům, že předkládané informace jsou správné. Ověřovací služby mají za úkol pomoci společnosti, která si je objednala. Tzn. kromě toho, že přináší nějakou formu ujištění, tak toto ujištění nemusí vždy sloužit vnějším uživatelům, ale může být určeno i uživatelům uvnitř společnosti. Praktickým příkladem může být situace, kdy odborník vydává ujištění, že připravené údaje jsou v pořádku a mohou být použity jiným oddělením v rámci dané společnosti. Úkolem odborníka není pouze vydat toto ujištění, ale v případě nutnosti i provést korekci pravidel a obsahu tak, aby odpovídal potřebě společnosti. Na druhou stranu je nutné podotknout, že nejde pouze o consulting, kdy je najat odborník, aby pomohl s přípravou. V případě ověřovacích služeb si odborník zároveň musí udržet odstup, aby jeho ujištění, které poskytne, bylo nezávislé a profesionální.

Asi nejpodstatnějším rozdílem mezi ověřovacími službami a ostatními službami, které jsou podskupinou ověřovacích služeb, je, že tyto služby mohou být poskytovány i tím způsobem, že klient si najímá odborníka, který mu může pomoci s výběrem klíčových kritérií, která budou použita k ověření a jak nastavit set reportovaných dat. Důležitá je především účelnost tohoto ověření. Další podkategorie (atestové a auditní služby), jak bude ukázáno dále v práci, zužují zaměření pouze na ověření, nikoliv asistenci s výběrem kritérií pro účelnost. Právě zaměření na účelnost výstupu vyjadřuje blízkost mezi consultingem a ověřovacími službami s jedním podstatným rozdílem: ověřovací služby vydávají ujištění o kvalitě dat. To je role a služba, kterou consulting ve všeobecném chápání nedělá.

Standardizace ověřovacích služeb a návrh definice

Standardizace ověřovacích služeb je řešena jiným způsobem v USA a jiným způsobem podle IFAC. IFAC (2014) v této oblasti vydal International Framework for Assurance Engagements, ve kterém jsou definovány základní principy ověřovacích zakázek. Na tento rámec následně navazují jednotlivé standardy, především pak Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE). Jak však bylo ukázáno v rámci charakteristiky, pojetí IFAC se lišilo od pojetí těchto služeb v USA. V USA nejsou ověřovací služby nijak standardizovány a vychází se spíše z pojetí, které pro AICPA zpracovala tzv. Elliottova komise. To, jak tyto služby chápe IFAC ve svém rámci tedy ve své podstatě spíše odpovídá atestovým službám, které jsou v USA standardizovány standardy SSAE 10-17.

Standard, který by měl tuto oblast upravovat, by měl být spíše obecného zaměření, tedy podobného charakteru, jako je například standard ISRS 4410 – Zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky.

Při snaze o definici ověřovacích služeb, aby měla co nejširší záběr, je vhodné vyjít z Elliottovy definice (Elliott – Jacobson, 1996, s. 63), jelikož mezinárodní standardy (IFAC, 2014) ani jiné zdroje neuvádějí definici, která by byla dostatečně rozsáhlá. Charakteristiky uvedené v rámci této kapitoly jsou dostatečně obecné, aby byly použitelné jak pro finanční oblast, tak pro jiné obory. **Proto se domníváme, že uvedena definice je nejvhodnější a dostatečně charakterizuje ověřovací služby.**

Mezioborová standardizace ověřovacích služeb by měla zdůrazňovat úplně stejné charakteristiky, jaké byly zmíněny v případě finančních služeb – tj. nezávislé profesionální služby, které zvyšují kvalitu informací pro rozhodování. Ověřovací služby by měly ve všech oborech zdůrazňovat zaměření na zvýšení kvality informací pro rozhodování, včetně všech aspektů vyplývajících pro nezávislost odborníka.

Accounting & Compilation Services

Začlenění těchto služeb do systému ověřovacích služeb se jeví jako problematické, jelikož tyto služby stojí na pomezí mezi ověřovacími službami a consultingu. Rámec těchto služeb je v případě IFAC pokryt standardem ISRS 4410 (Compilation engagements). Tento standard především upravuje poskytování accounting & compliance¹⁰ služeb účetními společnostmi, které se v rámci své profese podrobily standardu ISQC 1. V US GAAS je tato oblast řešena v rámci standardů Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS). Americké standardy jsou více rozsáhlé a zaměřují se i na různé činnosti odborníka, jako je jeho vztah k osobním financím klienta – soukromé osoby apod.

Úkolem standardu není, oproti předcházejícím standardům, poskytnout rámec pro ověření, ale spíše definuje poskytovanou službu a vymezuje určité etické předpoklady, které musí odborník splnit. Z hlediska zařazení těchto služeb do portfolia ověřovacích služeb jde především o následující body:

- Standard je zaměřen na historické finanční údaje, ale je možné jej upravit také pro jiné účely (IFAC, 2014, část 2, str. 372, odst. 2 a 383 odst. A4).
- Přínos standardu je především ve způsobu provedení práce (IFAC, 2014, část 2, str. 373, odst. 5), kterou provádí odborník, který, pokud se řídí tímto standardem, musí práci odvést v určité kvalitě a podle určitých etických norem. Ačkoliv není přímo poskytováno ujištění, samotná aplikace standardu pro práci by toto ujištění měla poskytnout.

¹⁰ Pro tyto služby bude používán anglický pojem, jelikož není zažitý vhodný český pojem. Překlad pojmu znamená „vedení účetnictví & outsourcing činností požadovaných speciálními předpisy“.

- Odpovědnost vždy zůstává u managementu, odborník je sice pověřen vykonáním práce (IFAC, 2014, část 2, str. 373, odst. 6), ale jeho odpovědnost se řídí především smlouvou.
- Úkolem odborníka je pomoci s přípravou, utříděním a vykázáním (finančních) informací, které mu management poskytne (IFAC, 2014, část 2, str. 375, odst. 16).
- Odborník se při přípravě musí řídit Etickým kodexem profesionálních účetních (Code of Ethics for Professional Accountants) (IFAC, 2014, část 2, str. 377, odst. 21), ovšem s určitými výjimkami, které jsou popsány v odst. 17g¹¹ (IFAC, 2014, část 2, str. 376).

Zakotvení těchto služeb je tedy složitější. Tyto služby jsou poskytovány odborníky, ale jejich zaměření je jiné. Odborník zde neposuzuje výstup, ale samotný výstup připravuje. Tím, že jde o odborníka, tak připravené podklady získávají vyšší hodnotu, jelikož se jejich uživatel může spolehnout na to, že byly připraveny osobou, která je v dané oblasti erudovaná. Je ovšem otázkou, zdali je možné podle definice, která byla zmíněna u ověřovacích služeb zařadit tyto služby do kategorie ověřovacích služeb. Jako základní kritéria pro posouzení, zdali jde o ověřovací služby, jsme ve shodě s Elliottovou definicí (Elliott – Jacobson, 1996, s. 63) zvolili následující kritéria:

- nezávislé a
- profesionální služby,
- zvýšení kvality informací,
- důraz na rozhodování.

Jde bezpochyby o profesionální služby, jelikož již sama podstata těchto služeb vychází z angažování odborníka. Také můžeme hovořit o zvýšení kvality informací, jelikož odborník tím, že se na zakázce podílí, zvyšuje kvalitu informace pro uživatele. Naopak je zde porušen princip nezávislosti. V těchto případech jde o poskytování consultingu a outsourcing služeb, z toho důvodu nemůže být poskytovatel služby nezávislý. Dalším rozdílem je způsob, jakým se ujištění vydává. Zatímco v případě ověřovacích služeb jde o vyjádření nějaké formy výroku a tedy opravdu ujištění pro uživatele údajů, v tomto případě nejde o ujištění, pouze o poskytnutí služby, která přes dobré jméno vykonavatele zvyšuje kvalitu informací.

Otázka vyvstává v případě kritéria důraz na rozhodování. Je otázkou, jestli činnost tohoto subjektu zvyšuje kvalitu informací za účelem rozhodování. Je bezpochyby, že se informace díky službě zvýší. Ale co když jde čistě o formální splnění povinnosti, která je dána např. zákonem (tj. povinnost sestavovat účetní závěrku a zveřejňovat její výsledky), ale není určena primárně pro rozhodování?

¹¹ Jde o část 290 (týkající se nezávislosti u Auditů a Review, v angličtině audit and review engagements) a části 291 (jiné ověřovací zakázky – other assurance engagements).

Zde se přikláníme k názoru, že zásadní je především to, že finální produkt je někým používán, v případě formálního splnění zákonných povinností je to minimálně finanční úřad, popřípadě statistické. Tyto údaje jsou tedy někým používány a slouží buď k jeho přímému rozhodování (finanční úřad a ujištění o nutnosti kontroly), nebo naopak k rozhodování jiných uživatelů (např. uživatelů dat v rámci statistik).

Otázkou k řešení tedy je, jak charakterizovat tyto služby, které nesplňují všechna kritéria pro ověřovací služby. Messier – Glover – Prawitt (2008) takovéto služby do svého schématu ověřovacích služeb vůbec nezahrnují (viz obrázek č. 1), Boynton – Johnson (2006) naopak tyto služby klasifikuje jako samostatné v rámci struktury ověřovacích služeb (viz obrázek č. 2) a IFAC (2014) tyto služby nezahrnuje do ověřovacích služeb, ale do služeb, které jsou vykonávány odborníkem pod dikcí mezinárodních standardů pro kontrolu kvality (ISQC 1).

Pokud se podíváme na služby obecně, tak vidíme, že jde pouze o najmutí profesionála pro vykonání služby, které sice zvyšuje ujištění pro uživatele, ale nejde o ověřovací službu. Sám standard ISRS 4410 v odstavci 6 uvádí, že nejde o ověřovací službu. Jak však bylo charakterizováno výše, pokud je daná zakázka provedena pod dikcí profesionálních standardů jako například ISRS 4410, tak přináší určitou úroveň ujištění, byť odborník nevydává výrok a jasné ujištění. Vzhledem k tomu, že uživatelé dat mají zajištěnou nějakou úroveň ujištění, byť velmi minimální, měly by tyto služby také spadat do kategorie ověřovacích služeb, resp. na jejich úplný okraj s přesahem do consultingu. Jako kritérium pro začlenění do ověřovacích služeb by pak měla být podmínka podřízení této služby profesionálním standardům a odpovídajícímu Code of Conduct. To by také mělo být garantováno v popisu práce a odpovědnosti a vyjádření, že provedená služba byla provedena eticky. Pokud nebyla tato garance jasně vyjádřena, nešlo by o ověřovací službu, ale consulting.

Vzhledem k tomu, že za přesně stanovených podmínek může být compilation services & accounting považováno za ověřovací službu, musí být definována. Dle našeho názoru by měla mít definice následující tvar:

„Accounting & Compilation Services jsou ověřovací služby jen a jen v tom případě, pokud jde o profesionální služby, které jsou poskytnuty při plné akceptaci odpovídajících profesionálních standardů a etického kodexu a odborník potvrdí, nebo na základě žádosti je připraven potvrdit, že veškerá jeho práce byla provedena podle těchto standardů.“

Definice se podstatně liší oproti definici ověřovacích služeb a atestových služeb nebo auditu, jelikož hlavní důraz je kladen především na akceptaci standardů a ochotu potvrdit, že veškerá práce byla pod dikcí těchto standardů realizována. To je důležité především z toho důvodu, že akceptace standardů přináší nenulovou úroveň ujištění pro uživatele. Tento požadavek supluje

kritérium nezávislosti, které v tomto případě nemůže být akceptováno (dvoustranný vztah, který je podle tabulky č. 3 typický pro consulting). V definici nejsou záměrně zmíněny jiné aspekty, tzn. především zvýšení kvality informací a důraz na rozhodování, které, jak bylo v rámci charakteristiky uvedeno výše, jsou poskytovány službou automaticky.

Domníváme se, že obdoby těchto služeb existují téměř v každém oboru ekonomických aktivit subjektů, jelikož v současné ekonomické praxi je viditelná snaha o outsourcing interních služeb na externí služby. V jiných oborech by v případě služeb s podobným charakterem (tj. outsourcing na odborníka se bohatými zkušenostmi) měl být zdůrazněn princip, že odborník bude deklarovat, že své služby zpracoval podle standardů a podle profesní etiky.

Atestové služby

Doposud jsme se zabývali ověřovacími službami. Atestové služby, jak vyplývá ze schématu na obrázku č. 1 a 2, jsou podskupinou ověřovacích služeb, proto budou mít podobné charakteristiky, ale trochu jiné zaměření a trochu jiné jsou i podmínky pro poskytování. V této části se především zaměříme na charakteristiku atestových služeb a jejich porovnání s ověřovacími službami či auditem, který je zase podskupinou atestových služeb.

Na začátku vyjdeme z definice, kterou připravili Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 13):

„Atestové služby se vyskytují, pokud je najat odborník, aby vydal zprávu o specifické záležitosti, nebo o tvrzení týkající se specifické záležitosti, která je zodpovědností jiného subjektu.“¹²

Boynton a Johnson (2006, s. 943) uvádějí velmi podobnou definici, rozdíl je v tom, že (i) přímo hovoří o CPA jako o odborníkovi, který provádí zakázku v rámci své public accounting praxe a (ii) je detailnější ve formě výstupu, tj. že může jít o přezkoušení (examination), review, nebo dohodnuté procedury (agreed-upon procedures) na předmět zakázky nebo tvrzení k předmětu zakázky.

Přímo standard SSAE No. 10 (AT Section 101 – AICPA 2014) uvádí téměř shodnou definici, jakou uvádí Boynton – Johnson (2006, s. 943). Tato definice se liší pouze v detailech.¹³ V rámci definice je ovšem charakterizováno, v jakých případech se nejedná o atestové služby (AICPA, 2014, AT 101.04):

¹² V anglickém originále jako: „Attest services occur when a practitioner is engaged to issue ... a report on subject matter, or an assertion about subject matter, that is the responsibility of another party”. (Messier et al., 2008, s. 12)

¹³ Definice podle standardu SSAE No. 10, AT 101.01 (AICPA, 2014, s. 1271) „... engagements,..., in which a certified public accountant in the practice of public accounting (hereinafter referred to as a practitioner) is engaged to issue or does issue an examination, a review, or an agreed-upon procedures report on subject matter, or

- auditní zakázky (podle standardů SAS),
- zakázky podle standardů SSARS (Standardy pro účetnictví a review),
- zakázky podle standardů SSCS (standardy pro consultingové služby).

Ze strany IFAC (2014) je oblast atestových služeb nekodifikována, ale jak již bylo zmíněno dříve, IFAC (2014) nazývá pojmem „assurance services“ to, co podle Amerických standardů (AICPA, 2014) je nazýváno atestovými službami. Proto lze vycházet z mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky. Kromě toho se ještě IFAC (2014) zabývá obecně review historických finančních údajů (ISRE 2400) a review pro účely mezitímní účetní závěrky a (ISRE 2410) a pak obecně ve standardech ISAE. Obecně jsou však tyto standardy spíše technického rázu, kdy vyjmenovávají způsoby ověření, jejich popis a typy zpráv, v obecných záležitostech odkazují na mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky.

Pokud jednotlivé definice shrneme, tak můžeme říct, že nejobecnější definici uvádějí Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 13), jelikož jeho definice nemá tendenci ke konkretizování způsobem provedení služby či konkrétním označením osoby, která danou oblast zkoumá.

Jelikož jsou atestové služby podskupinou ověřovacích služeb, splňují veškeré charakteristiky, které byly popsány u ověřovacích služeb, tj. že jde o:

- nezávislé a
- profesionální služby,
- zvýšení kvality informací,
- důraz na rozhodování.

Hlavním rozdílem oproti ověřovacím službám, jak je viditelné z tabulky č. 1, je zúžení zaměření pouze na spolehlivost a na důvěryhodnost, zcela již chybí zaměření se na relevantnost a na časový kontext. Tento aspekt je hodně důležitý. Úkolem ověřovacích služeb je především pomoci klientovi s přípravou údajů, které jsou důležité pro rozhodování, ať již případně této osoby, nebo tzv. třetích osob. Zaměření atestových služeb je diametrálně odlišné – atestové služby, a jak bude vysvětleno níže i audit, mají za úkol především ověřit informace a podat o nich zprávu. Úkolem odborníka není pomáhat s nalezením co nejlepšího řešení, aby byly informace co nejvíce relevantní, ale především podle stanovené zakázky provést ověření.

Je potřeba také zmínit historický vývoj, který vedl od auditu k atestovým službám, nikoliv naopak (Mednick, 1985 a Miller, 1985). Tímto způsobem je ovlivněná i tvorba všech standardů a zaměření ustanovení, které vycházejí z auditního pojetí, ale oproti němu jej rozšiřují. Při vzniku standardů k atestovým službám v polovině 80. let byl publikován článek Roberta D. Millera (1985), hlavního editora CPA Journal, který se zamýšlel nad tím, zdali

an assertion about the subject matter (hereafter referred to as the assertion), that is the responsibility of another party.“

je nutné vydávat speciální standardy pro atestové služby a zdali by nebylo vhodnější spíše upravit stávající standardy či související etické kodexy, které by na změnu reagovaly. Helms a Brackney (1998, p. 50) považují atestové služby jako cestu pro další rozvoj profese účetních¹⁴.

Souhrnná charakteristika atestových služeb

Vzhledem k tomu, že atestové služby vychází z ověřovacích služeb, které byly detailně charakterizovány dříve, bude charakteristika provedena spíše okrajově s cílem zaměřit se na podstatné rozdíly těchto dvou služeb.

Částečně již byly atestové služby charakterizovány v tabulce č. 3. Jak vidíme, tak atestové služby jsou vždy poskytovány za účelem prezentace výsledků externím subjektům. To je velký rozdíl proti ověřovacím službám, které mohou sloužit i interním subjektům (viz charakteristika u ověřovacích služeb). Také je zásadní pojetí pro rozhodování, které není v případě atestových služeb určeno pro interního uživatele.

Při charakteristice vyjdeme ze základních kritérií ověřovacích služeb, jelikož se jeví jako nejvhodnější použít tyto termíny, podle kterých půjde nejlépe prozkoumat rozdíly proti ověřovacím službám.

Nezávislé služby

Pokud vyjdeme z SSAE No. 10 (AICPA, 2014, AT 101.35), tak odborník musí být nezávislý z psychologického hlediska ve všech směrech dotýkajících se zakázky¹⁵. Z tohoto pohledu se nezávislost příliš neliší od nezávislosti zmíněné u ověřovacích služeb. Je ovšem potřeba zmínit, že ustanovení odkazuje za Code of Professional Conduct, který se pro dodržení nezávislosti musí dodržet. To je zásadní rozdíl, jelikož v případě atestových služeb by již odborník měl opravdu jednat jako nezávislý subjekt, nejen z psychologického pohledu, ale i z pohledu právního.

To, že nezávislost nemůže být dána jen čistě mentálním stavem, podporuje i fakt historického vývoje, který vedl od auditingu k atestovým službám. Ačkoli se pro celkový pohled snažíme od tohoto historického vývoje odhlédnout, pro účely nezávislosti se dovolíme tento aspekt použít. Audit musí být striktně nezávislý, ať již v právní, tak i v psychologické úrovni. Tato úroveň by měla být u obou dvou služeb stejná, jelikož atestové služby by měly vycházet především z rozšířeného pojetí objektu, ke kterému se odborník vyjadřuje.

¹⁴ V podmínkách České republiky by bylo vhodnější použít pojem auditorské, resp. ověřovací profese, v podmínkách USA se používá pojem Public Accountant.

¹⁵ „The practitioner must maintain independence in mental attitude in all matters relating to the engagement.“

Profesionální služby

Pojem profesionálních služeb se neliší od pojetí v případě ověřovacích služeb. Stejně jako u nich je nutné dodržet princip, že odborník je schopen splnit danou úlohu. Tato povinnost je zmíněna v tzv. prvním všeobecném standardu (odpovídající technické znalosti k vykonání zakázky) podle AICPA (2014, AT101.19), tak i v druhém (znalost podstaty, AICPA 2014, AT101.21).

Zvýšení kvality informací

Kvalita informací se v případě atestových služeb zvyšuje, ale uživatelé těchto údajů nejsou zásadně ze stejné společnosti, ani se odborník nemá podílet na upřesnění kritérií a jejich podstatě. Zodpovědná strana má benefit především ve vlastním ujištění, že informace jsou správné. Většinou, zejména v případě atestových služeb, tuto informaci nepotřebuje a její benefity jsou v případě, že odborník nalezne nesrovnalost, která by měla být upravena, malé.

Zvýšení kvality informací je tak především pro externí uživatele, kteří mají jistotu, že předkládané informace jsou správné a mohou se na ně spolehnout.

Důraz na rozhodování

Důraz na rozhodování je u atestových služeb menší, nežli u ověřovacích služeb. Primárním účelem ověřovacích služeb bylo zajistit informace pro rozhodování, přičemž se myslelo i na zadavatele. Sama podstata těchto služeb kladla důraz na to, aby šlo opravdu o rozhodování. V případě atestových služeb je role kritéria pro rozhodování menší – na základě ujištění by se měli rozhodovat uživatelé těchto informací, zodpovědná strana tento proces téměř nepoužije.

Z pohledu atestových služeb je nutné zmínit ještě jeden aspekt, který je zmíněn ve standardu SSAE No. 10., AT 101.12. Podle tohoto ustanovení může být odborník najat, aby sesbíral podklady k předmětu, které umožní zodpovědné straně se vyjádřit k předmětu ověření. Z tohoto pohledu by bylo možné si položit otázku, zdali ve své podstatě nejde o stejný princip, jaký je charakteristický pro ověřovací služby. Domníváme se, že ne, jelikož není změněná podstata služby, ale jde o rozšíření doprovodné služby, kterou odborník poskytuje. Tzn., odborník se nepodílí na výběru kritérií, ani tato kritéria s klientem nehodnotí, ale umožňuje se mu, aby klientovi pomohl se sesbíráním informací. Odborník tedy poskytuje doprovodnou službu, která musí být provedena podle Code of Professional Conduct, aby nedošlo k porušení nezávislosti. Rozdíl mezi pomocí s výběrem kritérií u ověřovacích a u atestových služeb tedy představuje úroveň pomoci – u atestových služeb to je podle našeho názoru spíše „administrativně – manuální“ práce, v případě ověřovacích služeb šlo o plně poradenskou činnost, která vede k podstatě ověření a výběru kritérií apod.

Ještě je vhodné se podívat na některé charakteristiky atestových služeb, přičemž budeme vycházet ze standardů SSAE No. 10 (AICPA, 2014).

1. Předmětem ověření atestových služeb mohou být historické údaje i výhledové informace. To je rozdílem oproti auditu, který se soustředí pouze na historické finanční údaje (AT 101.07)
2. Předmět ověření může z rozličné škály – mohou to být (i) finanční údaje, (ii) fyzikální údaje, (iii) potvrzení speciálních událostí, které nastaly v minulosti, (iv) analýzy a jejich vypracování, (v) systémy a jejich procesy a (vi) chování (corporate governance, dodržování určitých pravidel apod.), přičemž tato kritéria mohou být posuzována buď k určitému okamžiku v čase, nebo za určitý časový okamžik (AT 101.07).
3. Ujištění lze vydávat jak celkové podstatě, tak k tvrzení. V případě podstaty by se vydávalo ujištění například k interním kontrolám fungujícím v podniku, v případě tvrzení by se například vydávalo jen na to, že interní kontroly fungují v oblasti finančního reportingu (Messier – Glover – Prawitt, 2008, s. 732).
4. Odborník by vždy měl obdržet písemné tvrzení, ve kterém je popsána podstata toho, co se ověřuje, jaká jsou kritéria a časový horizont. Pokud by nebyla tato písemná forma obdržena, musel by odborník změnit report, který vydává a v něm omezit rozsah. (AT 101.11).
5. Je potřeba adekvátním způsobem identifikovat zodpovědnou stranu. Zodpovědná strana může, ale nemusí být zodpovědná za celkovou podstatu ověření. V případě, že zodpovědná strana není zodpovědná za podstatu ověření, je zodpovědná za vydané tvrzení.¹⁶ (AT 101.13).

Podle standardů SSAE No. 10 můžeme hovořit o hlavních standardech, které je potřeba brát v případě atestových služeb v potaz. Těchto standardů je celkem 5:

1. Odborník musí mít adekvátní technické znalosti a dovednosti k vykonání atestové zakázky (AT 101.19).
2. Odborník musí mít adekvátní znalosti podstaty ověření (AT 101.21).
3. Odborník musí věřit, že podstata ověření je možná vzhledem ke kritériím, která jsou vhodná a dostupná uživatelům (AT 101.23).
4. Odborník si musí udržovat nezávislost v psychologickém pojetí vzhledem k zakázce (AT 101.35).

¹⁶ Poměrně praktický příklad rozdílu uvádějí např. Mancino a Landes (2001) u počasí. Za počasí není nikdo zodpovědný, ale lze identifikovat zodpovědnou osobu, která vydává tvrzení o počasí. Samotné počasí je tedy podstatou ověření (subject matter) a za to není nikdo zodpovědný. Ale konkrétní instituce může tvrdit něco o počasí (například, že slunečných dnů je alespoň 300 v roce). Toto tvrzení (assertion) lze ověřit a instituce vydávající toto tvrzení je zodpovědnou osobou.

5. Odborník musí aplikovat patřičnou péči při plánování a vykonávání zakázky a při přípravě zprávy (AT 101.39).

Jak upozorňují Messier – Glover – Prawitt, 2008, s. 733) tak atestové služby mohou být prováděny ve třech základních modifikacích:

Examination

V tomto případě vydává odborník pozitivní ujištění formou výroku. Report může být určen jak neomezenému počtu uživatelů, tak úzké skupince.

Review

V případě review vydává odborník negativní ujištění, které je shrnuto v odpovídajícím reportu. Report může být opět adresován jak neomezenému počtu uživatelů, tak úzké skupince osob.

Agreed-upon Procedures

Tato modifikace je závislá na dohodě zodpovědné strany a odborníka, podle jakých kritérií bude ověření probíhat. Podle těchto kritérií pak bude stanovena úroveň ujištění (negativní versus pozitivní). Report má v tomto případě formu zjištění vzhledem k domluveným kritériím a je určen pouze úzké skupince osob (adresátů).

Standardizace atestových služeb a návrh definice

Atestové služby mají jiné pojetí v US GAAS, ve kterých se vyskytují jako speciální služba, nežli v mezinárodních standardech vydávaných IFAC. V mezinárodních standardech je tato oblast částečně řešena tzv. prověrkami a částečně ověřovacími zakázkami. Některé aspekty atestových služeb však v rámci mezinárodních standardů vydávaných IFAC nelze nalézt (jde především o nefinanční oblast). Na základě uvedeného výzkumu je vhodné rozšířit definici, kterou uvádí Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 13):

„Atestové služby se vyskytují, pokud je najat odborník, aby vydal zprávu o specifické záležitosti, nebo o tvrzení týkající se specifické záležitosti, která je zodpovědností jiného subjektu k zvýšení ujištění vzhledem k stanoveným kritériím.“¹⁷

Domníváme se, že obdoby atestových služeb existují v různých oborech. Pro porovnání s jinými obory je potřeba vycházet z tohoto pohledu z nejdůležitější charakteristiky, tj. že jde o nezávislé ověření podle předem daných kritérií.

¹⁷ *Attest services occur when a practitioner is engaged to issue ... a report on subject matter, or an assertion about subject matter, that is the responsibility of another party to enhance the degree of confidence against determined criteria.*

Audit

Audit je mezi ověřovacími službami a mezi širokou veřejností nejznámější službou, jelikož byl uveden na trh jako první služba (viz úvod tohoto článku) a také široká veřejnost má největší šanci, že se s pojmem audit setká při své práci. Pojem audit však také zdomácněl pro mnoho služeb, které se různě liší v poskytnutém ujištění a ve smyslu služby, jako je interní audit, forenzní audit, ISO audit apod. Při prvotní definici je potřeba zmínit, že audit je službou, která se zabývá historickými finančními údaji a která má přesně stanovené riziko, s kterým pracuje. Naším cílem není věnovat se všem různým pojmům, které jsou ve spojitosti se slovem audit používány, ale zaměřit se pouze na definici auditu, jako ověřovací služby.

Rešerše definic auditu

Vydeme-li ze schématu (viz Obrázek č. 2), které bylo prezentováno v Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 730), tak auditní služby jsou nejnižší úrovní ověřovacích zakázek. Definice auditu jsou různé a oproti definici ověřovacích či atestových služeb je audit definován poměrně často a bohužel i různě.

První definici, kterou použijeme, je Brook (2011). Brook se ve svém článku zabývá auditem ve veřejné správě a jeho vnímáním, přičemž jeho definice je základní a jednoduchá. Sám Brook tuto definici přebírá z knihy od Rittenberga a Schwiegera (2005, s. 4)

*„Audit je ... ověřovací služba, která objektivně sbírá evidenci a komunikuje jí vůči třetím stranám.“*¹⁸ (Brook, 2011, s. 39)

Z této definice nelze přesně poznat podstatu prováděných služeb, je zmíněná především jen nezávislost a vyjádření vztahu k třetím stranám, které jsou uživateli. V této definici již není zmínka o historických údajích a o úrovni ujištění, které jsou pro audit zásadní.

Messier – Glover – Prawitt (2008, s. 11) a Boynton – Johnson (2006, s. 6) používají definici American Accounting Association (AAA, 1973), přičemž tato definice zní následovně:

„Audit je systematický proces nezaujatého získání důkazů a jejich ohodnocení, které se týká tvrzení o ekonomických činnostech a událostech za účelem zjištění úrovně shody mezi těmito tvrzeními a

¹⁸ *Auditing is ... an assurance service that objectively gathers evidence and communicates to third parties.*

*stanovenými kritérii a sdělení těchto výsledků zainteresovaným uživatelům.*¹⁹

Tato definice, která je používána americkými autory, je přesnější vzhledem k podstatě auditu. Opět je zde kladen důraz na nezávislost, ovšem nyní již je zmíněna i ekonomická podstata. Definice ovšem vůbec nehovoří o historických údajích ani o úrovni poskytnutého ujištění.

Mezinárodní auditorské standardy (IFAC, 2014) nepřinášejí přímou definici auditu, ale zabývají se pouze tím, co audit je a jak jej provést. ISA 200.2 (IFAC 2014) postupu ve vyjádření, co je úkolem auditu, následovně: „Úkolem auditu je zvýšit úroveň důvěry zainteresovaných uživatelů účetní závěrky. Toho je dosaženo vydáním výroku auditora, jestli jsou finanční výkazy připraveny podle aplikovaného finančního výkaznictví s přihlédnutím k materialitě. ... Audit provedený podle ISA a podle etických standardů umožňuje auditorovi udělit výrok“ (ISA 200.2, IFAC, 2014))

ISA 200.3 (IFAC, 2014) zmiňuje zodpovědnost managementu a to, že audit nepřesouvá zodpovědnost managementu na auditora a ISA 200.4 (IFAC, 2014) zdůrazňuje, že audit je zakázka prováděna s reasonable assurance, tedy s vysokou úrovní ujištění pro uživatele.

Mezinárodní auditorské standardy především popisují vlastnosti auditu a o konkrétní definici nehovoří. Oproti předchozím definicím jsou přesnější především ve způsobu provedení (zaměření se na konkrétní typ výkaznictví, používání materiality, vydání výroku a zodpovědnost ponechána na úrovni managementu). Mezinárodní standardy také hovoří o vysoké úrovni ujištění a zainteresovaných uživatelích, stejně jako o nezávislosti (provedení podle ISA a etického kodexu).

Velmi podobně jako mezinárodní auditorské postupy přistupují k definici i americké auditorské standardy SAS (AICPA, 2014), podle níž:

„Účelem auditu je poskytnout uživatelům účetní závěrky výrok auditora, jestli finanční výkazy jsou prezentovány správně vzhledem k použitému způsobu vykazování s přihlédnutím k materialitě a tímto způsobem zvyšují úroveň ujištění pro zainteresované uživatele. (SAS 122.200.04)

Standard dále uvádí, že podmínkou pro vydání výroku je postup podle auditorských standardů a etických standardů (SAS 122.200.04). Standard také

¹⁹ V anglickém originále jako: „*Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and establish criteria and communicating the results to interested users.*“ (Messier – Glover – Prawitt, 2008, s. 11).

upozorňuje na odpovědnost managementu za přípravu finančních výkazů (SAS 122.200.05).

Jak je možné vidět, jednotlivé prvky definice jsou téměř shodné s mezinárodními auditorskými standardy (zaměření na uživatele, poskytnutí výroku, vykazovací Framework, použití materiality, odpovědnost managementu, etické jednání).

Pokud se podíváme na české prostředí, musíme vyjít ze zákona 93/2009 Sb. o auditorech, který nepřináší jednotlivou ucelenou definici auditu, ale tato definice je obsažena v různých paragrafech v zákoně.

„Povinným auditem [se rozumí] ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis (odst. 2a)).

Odst. 2b) uvádí, že „auditorskou činností [se rozumí] provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, pokud tak stanoví jiný právní předpis, a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů“.

Z definice je viditelné, že audit je zákonem definován, ale tato definice není ve shodě s aktuální úrovní vědeckého poznání v oblasti auditu a nedochází zde k rozlišení jednotlivých služeb (audit versus atestové a ověřovací služby). Zákon o auditorech věnuje část pozornosti auditorské činnosti a co je jejím obsahem.

Souhrnná charakteristika auditu

Audit je podle schématu č. 1 podkategorií atestových služeb, a proto jsou jeho charakteristiky stejné jako v případě atestových služeb (srovnej Mednick, 1985; Miller, 1985). Audit si stejně jako předchozí kategorie charakterizujeme pomocí 4 základních kritérií ověřovacích služeb. Vzhledem k tomu, že audit je speciální podkategorií atestových služeb, bude splňovat všechny charakteristiky, které byly uvedeny u atestových služeb a dále tedy budou uvedeny především rozdíly.

Nezávislé služby

Auditorské služby musí být nezávislé podle stejných kritérií, jako jsou nezávislé atestové služby (viz kapitola Souhrnná charakteristika atestových služeb). Nezávislost je u auditu striktně vyžadována, nejen z psychologického pohledu, ale i z pohledu právního. Nezávislost auditu je kontrolována

profesionálními institucemi (odborné komory), tak formou zákonného ustanovení²⁰.

Vzhledem k tomu, že audit je úzce specifikovanou činností, která je ovšem poskytována širokému spektru společností, je jeho dozor prováděn velmi pečlivě, ale úroveň nezávislosti je stejně silná, jako v případě atestových služeb.

Profesionální služby

Profesionálnost služeb je v případě auditu taktéž stejná, jako v případě atestových služeb, ale stejně jako v případě atestových služeb je audit více dozorován. Profesionalita služeb je kromě schopnosti splnit daný úkol zajišťována odbornými komorami jako je Komora auditorů (ČR), IDW (Německo) atd. Tyto komory mají většinou i pravidla pro přijímání osob do profese a jejich průběžné vzdělávání a mají právo poskytnout společnosti licenci, která je nutná k vykonávání auditorské praxe.

Zvýšení kvality informací

K zvýšení kvality informací dochází skrze výrok, že finanční závěrka neobsahuje chyby. Toto zvýšení kvality informací je požadováno buď všeobecně²¹, nebo konkrétním uživatelem účetní závěrky. Úroveň zvýšení informací je v případě auditu stejná pro všechny subjekty – audit poskytuje ujištění na úrovni positive assurance.

Pokud by nebyl konkrétní uživatel, pro kterého se ověření účetní závěrky provádí, je kvalita informací zvyšována pro společnost²², díky čemuž jsou předkládané výsledky společností přesnější a bezchybné pro daňové a statistické zpracování apod.

Důraz na rozhodování

Stejně jako v případě atestových služeb je důraz na rozhodování u auditu menší, nežli u ověřovacích služeb. Audit by měl přinést kvalitnější informace, díky kterým se budou moci rozhodovat externí uživatelé účetních závěrek. Ovšem mnohokrát nelze tyto uživatele přesně identifikovat a dá se pouze hovořit o společnosti jako celku.

V případě auditu tedy dochází k oslabení kritéria důraz na rozhodování více, nežli to bylo v případě atestových služeb. V případě atestových služeb byla služba objednána, aby se na informace mohl spolehnout konkrétní okruh osob. V případě auditu, a to zejména v případě splnění povinnosti auditu zejména

²⁰ V České republice se audit řídí především mezinárodními auditorskými standardy, pro oblast nezávislosti jde především o standard ISQC 1 a ISA 200 (IFAC, 2014), a zákonem č. 90/2009 Sb. o auditorech, ve kterém je nezávislost zmíněná v § 8.

²¹ Povinnost auditu pro společnosti od určité hranice

²² Chápáno jako anglický pojem „society“.

z formálního pohledu zákonné povinnosti, je těžké nalézt konkrétní osoby, kterým audit pomohl při rozhodování.

Kromě výše uvedených charakteristik existují v případě auditu ještě další charakteristiky, které jej odlišují od atestových služeb.

- Audit vždy poskytuje ujištění vždy na úrovni pozitivního ujištění (reasonable assurance)
- Audit se zaměřuje na historická finanční data. Tento požadavek může být v případě některých zákonných povinností zmírněn (příkladem jsou Spojené státy a povinnost auditora vyjádřit se k efektivnosti interních kontrol ve společnosti). I pokud dochází k tomuto zmírnění, jsou primárním zaměřením auditu historická finanční data a doprovodné posouzení je vztahováno k nim.
- Uživatelé reportu nemohou být žádným způsobem limitováni. Uživatelem reportu se může stát kterákoliv osoba a nelze tyto jednotlivé osoby z možnosti použití reportu vyjmout.
- Auditor musí pochopit danou společnost a všechny aspekty jejího podnikání. To oproti atestovým službám nemůže auditor spoléhat pouze na informace mu předané, ale musí vyvinout takové úsilí, aby mohl tyto aspekty pochopit a ujistit se, že byly v účetní závěrce správně zohledněny.

Boynton a Johnson (2006, s. 944-946) porovnávají auditorské a atestové standardy. Dle jejich porovnání je rozdíl mezi auditními a atestovými službami v tom, že (i) zkušenosti auditora jsou přesně definovány a garantovány (například odbornou komorou) a že (ii) auditor musí rozumět společnosti a jejímu prostředí. Tito autoři také uvádí také jasný rozdíl z používaných slov v amerických standardech – zatímco atestové standardy používají slovo „*shall*“²³, zatímco pro auditorské standardy se používá slovo „*is*“, resp. „*is to*“²⁴, což dokazuje povinnost auditora dané procesy provést, zatímco v případě atestových služeb by provedené být měly (vyšší důraz na podmínku).

Prověrky

V důsledku charakteristiky auditu jako služby, která vždy přináší pozitivní ujištění, vzniká otázka, jak naložit s prověrkami účetních závěrek, které typicky přináší pouze negativní úroveň ujištění k účetní závěrce, nebo se vyjadřují k účetní závěrce sestavené v omezeném rozsahu (mezitímní účetní závěrka). Tyto prověrky jsou v rámci rámce mezinárodních standardů připravených IFAC (2014) ověřovány podle standardů ISREs a jsou v tomto konceptu zahrnuty jako ověřovací služby.

²³ V angličtině používáno jako „*shall*“.

²⁴ V angličtině vyjádřeno jako „*is to*“.

Tyto prověrky jsou velmi blízké auditu, jelikož používají stejné metody, a ve většině případů se i vyjadřují ke stejnému objektu jako audit. Rozdíl je buď v úrovni ujištění, nebo v objektu ověření. V případě rozdílné úrovně ujištění je k účetní závěrce sestavené v plném rozsahu poskytováno negativní ujištění. Tento případ je řešen ve standardu ISRE 2400 (IFAC, 2014). V případě rozdílného objektu ověření není k ověření předložena kompletně sestavená účetní závěrka, ale došlo k její modifikaci například nesestavením přílohy v plném rozsahu apod. Příkladem jsou mezitímní účetní závěrky, nebo například hospodářské výsledky společnosti k jinému datu, nežli k jakému je sestavována účetní závěrka. Tyto případy jsou definovány v standardu ISRE 2410 (IFAC, 2014). V obou případech se ovšem používají stejné metody a stejná je i charakteristika ostatních vlastností.

Z následujících charakteristik je evidentní, že prověrky mají širší rozsah, tj. jsou součástí atestových služeb, přičemž je tato kategorie velmi blízká auditu.

Standardizace auditních služeb a návrh definice

Audit jako služba má téměř shodné chápání po celém světě a taktéž většina uvedených definic (viz výše) se lišila pouze v přesnosti vymezení, nikoliv v podstatě toho, čím audit je. Proto je naší snahou spíše navrhnout komplexní definici, která by audit popsala ve všech jeho charakteristikách, nežli navrhnout nový koncept.

V definici by měly být vyzdvihnuty především následující vlastnosti auditu: (i) profesionalistu, (ii) nezávislost, (iii) účetní závěrku jako objekt posouzení, (iv) historické údaje jako část objektu posouzení, (v) nutnost toho, aby účetní závěrka byla sestavena podle konkrétního rámce vykazování a (vi) vysoké ujištění. Na druhou se nedomníváme, že je nutné zmínit odpovědnost za objekt ověření, princip materiality či proces zpracování auditu. Definici auditu navrhuje v tomto znění:

Audit je nezávislá profesionální nezávislá služba, jejímž úkolem je posoudit účetní závěrku společnosti sestavenou k datu v minulosti ve vztahu ke konkrétnímu účetnímu rámci s vysokou mírou ujištění.

Pro mezioborovou standardizaci je pak důležité zmínit, že obdobné služby by měly vždy poskytovat vysokou míru ujištění, klást důraz na nezávislost odborníka a ke zvážení by měla být otázka komplexního pochopení daného problému v kontextu všech činností, které v daném subjektu probíhají.

Celkový koncept ověřovacích služeb

Analýza jednotlivých služeb a navržení jejich souhrnných definic je vhodné spojit s návrhem na uspořádání celého systému ověřovacích služeb a na vymezení základních vlastností jednotlivých služeb.

Stejně jako ve všech předcházejících schématech jsou hlavní částí ověřovací služby. Tyto ověřovací služby představují jak zastřešující pojem pro veškeré služby, ale zároveň jsou i službou, kterou mohou odborníci poskytovat. Hlavní benefitem této služby je její zaměření na rozhodování v konkrétním čase. Jak bylo zmíněno výše, navrhovaná definice ověřovacích služeb se shoduje s definicí připravenou tzv. Elliottovou komisí (Elliott – Jacobson, 1996, s. 63).

Ověřovací služby jsou nezávislé profesionální služby, které zvyšují kvalitu informací, nebo jejich pozadí, pro rozhodování.

Druhou kategorií jsou atestové služby. Atestové služby nejsou novinkou z pohledu amerických standardů, ale jsou novinkou z pohledu mezinárodních standardů připravovaných IFAC. Zavedení atestových služeb řeší problém příliš široce pojatých ověřovacích služeb v mezinárodních standardech IFAC. Ověřovací služby mají mít především význam pro rozhodovatele a pro něj jsou také připravovány, což má ovšem i za následky porušení některých právních aspektů nezávislosti. Na druhou stranu atestové služby jsou již postaveny jako nezávislé služby, které potvrzují dané informace, nebo tvrzení o daných informacích. Oproti široce pojatým ověřovacím službám jsou atestové služby podrobeny specifické kodifikaci.

Atestové služby se vyskytují, pokud je najat odborník, aby vydal zprávu o specifické záležitosti, nebo o tvrzení týkající se specifické záležitosti, která je zodpovědností jiného subjektu k zvýšení ujištění vzhledem k stanoveným kritériím.

Audit je jen speciální kategorií atestových služeb, která je zaměřena na ověření historických finančních údajů v účetní závěrce. Proto je audit uveden v rámci struktury jako samostatná služba v rámci atestových služeb. Definice auditu byla tedy navržena v tomto znění:

Audit je nezávislá profesionální nezávislá služba, jejímž úkolem je posoudit účetní závěrku společnosti sestavenou k datu v minulosti ve vztahu ke konkrétnímu účetnímu rámci s vysokou mírou ujištění.

Vzhledem k tomu, že mnohdy klienti požadují provedení tzv. prověrek (review), jak jsou charakterizovány ve standardech, je potřeba ukotvit i tyto prověrky. Jejich ukotvení v rámci atestových služeb je nad auditem, neboli, tyto prověrky jsou podkategorií atestových služeb a nadkategorií auditu. Důvodem je to, že používají téměř shodné metody a vyjadřují se k téměř shodnému setu informací se stejným účelem, ale mohou nabývat specifických vlastností, tj. především negativního ujištění, vyjádření se k mezitímní účetní závěrce, která sice obsahuje všechny závěrkové operace, ale její příloha není sestavena v plném rozsahu apod.

Na pomezí ověřovacích služeb se vyskytuje Accounting & Compilation. Tato služba je především consultingovou službou, proto by neměla být vůbec

zařazena do schématu ověřovacích služeb. Jelikož však odborník svou kvalifikací může zvýšit kvalitu informací pro rozhodovatele, není vhodné tyto služby zcela vyčlenit. Proto tyto služby přináší uživatelům určitou úroveň ujištění, pokud odborník potvrzuje, že při vykonávání této služby postupoval podle etického kodexu a profesionálních standardů. Ačkoliv toto potvrzení formálně nemá žádnou úroveň ujištění, právě kvalifikace odborníka, který službu provedl a jeho potvrzení zvyšuje důvěru rozhodovatele v předložené údaje. Začlenění služeb na pomezí je z toho důvodu, že pokud by odborník toto ujištění nevydal, již nejde o ověřovací službu a záleží tedy na této charakteristice.

Accounting & Compilation Services jsou ověřovací služby jen a jen v tom případě, pokud jde o profesionální služby, které jsou poskytnuty při plné akceptaci odpovídajících profesionálních standardů a etického kodexu a odborník potvrdí, nebo na základě žádosti je připraven potvrdit, že veškerá jeho práce byla provedena podle těchto standardů.

V rámci schématu se mohou vyskytovat i různé typy jiných služeb, které mohou klienti vyžadovat. Příkladem může být například ověření informací se 100 % ujištěním, které ani jedna z diskutovaných forem nenabízí. Tento případ by se mohl vyskytovat jako podskupina auditu, atestových služeb i ověřovacích služeb, přičemž by záviselo, co by bylo předmětem ověření.

Celkové navržené schéma je na Obrázku č. 4.

Obr. 4: Navržený koncept ověřovacích služeb

Zdroj: vlastní zpracování.

Závěr

V současné době existují rozdílné koncepty ověřovacích služeb, které se od sebe liší svou podstatou a pojetím. Na základě analýzy jednotlivých služeb, které jsou poskytovány, byly vybrány jejich hlavní charakteristiky a byly připraveny definice, které poskytují komplexní pojetí na tyto služby. Tyto definice

vycházejí z ekonomického prostředí, ale s výjimkou definice u auditu a Accounting & Compilation jsou postaveny obecně, aby se daly použít nejen ve finanční oblasti, ale i v dalších oblastech společenských aktivit. Zároveň však byly u každé služby zmíněny hlavní charakteristiky, které jsou zásadní pro případné mezioborové srovnání.

Zatímco tento výzkum se věnoval především souhrnné charakteristice jednotlivých služeb, domníváme se, že budoucí výzkumy by se měly zaměřit na porovnání mezi jednotlivými obory. Domníváme se, že především oblast ověřování podle ISO norem by mohla být zásadní oblastí, ve které by bylo možné najít mnoho podobností. Domníváme se, že budoucí výzkumy by se mohly zaměřit jak na porovnání služeb jako takových, tak následně na porovnání jednotlivých metod práce, které by mohly obohatit prováděné metody ověření a zefektivnit práci odborníků.

Literatura:

- [1] AAA (1973): *Committee on Basic Auditing Concepts. A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, American Accounting Association, 1973.
- [2] AUA SB (2014): *Framework for Assurance Engagements*. [on-line], Melbourne, Auditing and Assurance Board, c2014, [cit.: 23. 3. 2015], <http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Jun14_Framework_for_Assurance_EEngagement.pdf>-
- [3] AICPA (2014): *Statements on Standards for Attestation Engagements. Section AT 101*. [on-line], New York, American Institute of CPAs, c2014, [cit.: 30. 3. 2015], <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00101.pdf>>
- [4] AICPA (2015): *Report of the Special Committee on Assurance Services (The Elliott Report)*. [on-line], New York, American Institute of CPAs, c2015, [cit.: 28. 3. 2015], <<http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AssuranceAdvisoryServices/Pages/AssuranceServicesCD.aspx>>
- [5] Benston, G. J. (1969): *The Value of the SEC's Accounting Disclosure Requirements*. Accounting Review, 1969, roč. 44, č. 3, s. 515-532.
- [6] Boynton, W. C. – Johnson, R. N. (2006): *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*. Hoboken, Wiley, 2006.
- [7] Brook, D. A. (2011): *Exploring the Value of Financial Statement Audits*. Journal of Government Financial Management, 2011, roč. 60, č. 1, s. 38-43.
- [8] Costouros, G. J. (1978): *Auditing in the Athenian State of the Golden Age (500-300 B.C.)*. Accounting Historians Journal, 1978, roč. 5, č. 1, s. 41-50

- [9] Elliott, R. K. – Jacobson, P. D. (1996): *Elliott Committee Update: What Is the Future of Assurance Services?* Journal of Corporate Accounting & Finance, 1996, roč. 7, č. 3, s. 61-72.
- [10] Free, C. – Salterio, S. – Shearer, T. (2009): *The Construction of Auditability: MBA Rankings and Assurance in Practice*. Accounting, Organizations and Society, 2009, roč. 34, č. 1, s. 119-40.
- [11] Helms, G. L. – Brackney, K. S. (1998): *Attestation Services: Opportunity for Practice Growth*. CPA Journal, 1998, roč. 68, č. 2, s. 50-53.
- [12] Chatfield, M. (1977): *A History of Accounting Thought*. Malabar, R. E. Krieger Publishing, 1977.
- [13] IFAC (2005): *International Framework for Assurance Engagements (pro zprávy vydávané po 1. 1. 2005)*. In IFAC (2014): *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. [on-line], Zürich, IFAC, 2005, [cit.: 4. 12. 2014], <<https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>>.
- [14] IFAC (2014): *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Volume 1-3*. [on-line], Zürich, IFAC, 2014, [cit.: 4. 12. 2014], <<https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>>.
- [15] IFAC (2012): *Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Část II*. Praha, Komora auditorů ČR, 2012.
- [16] Mancino, J. M. – Landes, C. E. (2001): *A New Look at the Attestation Standards*. Journal of Accountancy, 2001, roč. 192, č. 1, s. 41-45.
- [17] Mednick, R. (1985): *Proposed Attestation Standards – A Major Step Forward*. CPA Journal, 1985, roč. 55, č. 5, s. 10-17.
- [18] Messier, W. F., Jr. – Glover, S. M. – Prawitt, D. F. (2008): *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*. New York, McGraw-Hill/Irwin, 2008.
- [19] Miller, R. D. (1985): *Proposed Attestation Standards – Solution or First Step?* CPA Journal, 1985, roč. 55, č. 6, s. 10-24.
- [20] Müllerová, L. – Králíček, V. aj. (2014): *Auditing*. Praha, Oeconomica, 2014.
- [21] Porter, B. – Simon, J. – Hatherly, D. (2008): *Principles of External Auditing*. Hoboken, Wiley, 2008.
- [22] Power, M. (1997): *Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit*. Accounting, Organizations and Society, 1997, roč. 22, č. 2, s. 123-146.

- [23] Power, M. (1999): *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford, Oxford University, 1999.
- [24] Rittenberg, L. E. – Schwieger B. J. (2005): *Auditing: Concepts for a Changing Environment*. Mason, Thomson / South-Western, 2005.

Ověřovací služby – koncept a standardizace

Michal Bobek

ABSTRAKT

Ověřovací služby nejsou celosvětově standardizovány a existují různé koncepty těchto služeb. Nejvýznamnějšími koncepty jsou mezinárodní standardy připravené IFAC a standardy používané ve Spojených státech Amerických. Tento příspěvek prezentuje výzkum těchto rozdílných konceptů ověřovacích služeb. Je představena definice jednotlivých služeb (ověřovací, atestové a auditní služby) a jsou navrženy upravené definice těchto služeb stejně jako celkový koncept ověřovacích služeb. Navržené definice mohou vysvětlit podstatu jednotlivých služeb a mohou být použity jako první krok budoucího výzkumu v oblasti standardizace ověřovacích služeb i mimo ekonomický obor.

Klíčová slova: Ověřovací služby; Atestové služby; Audit.

Assurance Services – Concept and Standardization

ABSTRACT

The assurance services are not standardized worldwide and there are used different frameworks. The most important frameworks are International standards prepared by IFAC and the standards used in the USA (US GAAS). The paper presents the research of different concepts of assurance services. There is analyzed the concept of assurance services according IFAC and US GAAS in the article. The definition of the particular services (assurance services – attest services – auditing) is discussed and there are proposal how to change the current definitions and the concept of assurance services. The prepared definitions could shed light on the principles of the individual services and can be used as a step for future research activities in area of standardization of assurance services.

Key words: Assurance services; Attest services; Auditing.

JEL classification: M42.