

ETICKÝ KODEX PRO AUDITORY / ÚČETNÍ ZNALCE

OBSAH	Strana
PŘEDMLUVA	3
ČÁST A: OBECNÁ PLATNOST KODEXU	5
100 Úvod a základní principy	5
110 Bezúhonnost	9
120 Objektivita	10
130 Odborná způsobilost a řádná péče	10
140 Důvěrný charakter informací	11
150 Profesionální jednání	12
ČÁST B: AUDITOŘI	13
200 Úvod	13
210 Získávání zakázek	17
220 Konflikty zájmů	20
230 Stanoviska dalších stran	21
240 Honoráře a ostatní způsoby odměňování	21
250 Propagace služeb	23
260 Dary a pohostinnost	23
270 Správa clientských aktiv	24
280 Objektivita při poskytování všech služeb	25
290 Nezávislost při ověřování	25
ČÁST C: ÚČETNÍ ZNALCI	73
300 Úvod	73
310 Možné konflikty	76
320 Příprava a vykazování informací	77
330 Zajištění potřebné kvalifikace	78
340 Finanční podíly	79
350 Stimuly a přesvědčování	80
DEFINICE	83
PLATNOST	88

PŘEDMLUVA

Posláním mezinárodní federace účetních (IFAC) jak je uvedeno v její zřizovací listině, je „celosvětový rozvoj a posilování účetní profese používající harmonizované standardy s cílem poskytovat trvale vysoce kvalitní služby ve veřejném zájmu“. S cílem zajistit toto poslání Rada IFAC ustanovila Radu pro etické standardy účetních, jejímž cílem je vytvářet a vydávat ve své kompetenci vysoce kvalitní etické standardy a další stanoviska k využití auditory/účetními znalci celosvětově.

Tento Etický kodex pro auditory a účetní znalce stanoví etické požadavky pro auditory/účetní znalce. Členské organizace IFAC nesmí uplatňovat méně přísné standardy než ty, které jsou uváděny v Kodexu. Nicméně, pokud členská organizace nebo firma ze zákonných nebo regulatorních důvodů nemůže dodržovat některá ustanovení Kodexu, měla by zajistit kompatibilitu se všemi ostatními částmi Kodexu.

Některé legislativy mohou mít požadavky a postupy, které jsou odlišné od tohoto Kodexu. Auditóři/účetní znalci si musí být vědomi těchto rozdílů a musí dodržovat vždy ty přísnější požadavky, pokud to zákon nebo regulatorní opatření nezakazují.

Sekce 100 Úvod a základní principy	5
Sekce 110 Bezúhonnost	9
Sekce 120 Objektivita	10
Sekce 130 Odborná způsobilost a řádná péče	10
Sekce 140 Důvěrný charakter informací	11
Sekce 150 Profesionální jednání	12

SEKCE 100

Úvod a základní principy

- 100.1 Význačným znakem účetní profese je převzetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. Proto ani odpovědnost **auditora/účetního znalce**¹⁾ není pouze uspokojování potřeb individuálního klienta nebo zaměstnavatele. Tím, že jedná ve veřejném zájmu, musí auditor/účetní znalec splňovat a dodržovat etické požadavky tohoto Kodexu.
- 100.2 Kodex je tvořen 3 částmi. Část A uvádí základní principy etického chování pro auditora/účetního znalce a stanoví koncepční rámec k použití základních etických principů. Od auditora/účetního znalce se vyžaduje používání koncepčního rámce při identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, vyhodnocení významnosti těchto hrozeb a v případě, že jsou tyto hrozby vyhodnoceny jinak než **zcela zřejmě nevýznamné**²⁾ přijetí opatření k jejich eliminaci na takovou úroveň, aby dodržování základních principů nebylo ohroženo.
- 100.3 Části B a C ukazují, jakým způsobem použít koncepční rámec ve specifických situacích. Poskytují příklady zabezpečovacích prvků, které lze přijímat s cílem eliminovat existující hrozby a zajistit dodržování základních principů. Poskytují také příklady situací, kdy nelze přijmout opatření k eliminaci hrozeb a následně je nutné se aktivitám nebo vztahům vytvářejícím takové hrozby vyhnout. Část B se týká **auditorů**³⁾, část C se týká **účetních znalců**⁴⁾. Za určitých okolností mohou též auditori shledat postupy uvedené v části C jako relevantní.

Základní principy

- 100.4 Auditor/účetní znalec je povinen dodržovat následující základní principy
- (a) *Bezúhonnost*
Auditor/účetní znalec musí být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.
- (b) *Objektivita*
Auditor/účetní znalec nesmí dovolit, aby předsudky, zaujatost nebo střet zájmů převážily nad profesním a odborným uvažováním.

(c) *Odborná způsobilost a řádná péče*

Auditor/účetní znalec je povinen své odborné znalosti a dovednosti neustále udržovat na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby s uplatněním nejnovějších poznatků v účetní praxi, legislativě a technických postupech. Auditor/účetní znalec musí při poskytování **odborných služeb**⁵⁾ postupovat odpovědně a v souladu s technickými a profesními standardy.

(d) *Důvěrný charakter informací*

Auditor/účetní znalec musí zachovávat mlčenlivost o informacích získaných při poskytování odborných služeb a žádné takové informace nesmí použít ani nikomu sdělit, jestliže k tomu nemá náležité konkrétní oprávnění nebo jestliže k tomu nemá právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů. Důvěrná informace získaná při poskytování odborných služeb a v rámci profesního jednání nesmí být použita pro osobní užitek auditora/účetního znalce nebo třetí strany.

(e) *Profesionální jednání*

Auditor/účetní znalec musí dodržovat příslušné zákony a principy a musí se vyhnout jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi.

Každý z těchto základních principů je podrobněji diskutován v sekcích 110-150.

Uplatňování koncepčního rámce

- 100.5 Podmínky, ve kterých auditori/účetní znalci pracují, umožňují vznik různých situací, které mohou ohrožovat dodržování základních principů. Je nemožné definovat každou situaci, která vytváří takové hrozby a definovat postupy k jejich eliminaci. Navíc, typ zakázky a zadání se mohou lišit a tudíž různé hrozby mohou vzniknout, a ty si vyžadují použití různých zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozeb. Koncepční rámec, který vyžaduje, aby auditor/účetní znalec identifikoval, vyhodnotil a vyřešil ohrožení porušení základních principů, spíše než dodržoval specifická pravidla, která se mohou různit, je proto veřejným zájmem. Tento Kodex poskytuje auditorovi/účetnímu znalci rámec k identifikaci, vyhodnocení a dalšímu postupu ve vztahu k hrozbám ohrožujícím dodržení základních principů. Pokud nejsou identifikované hrozby zcela zřejmě nevýznamné, auditor/účetní znalec musí, kde je to možné, aplikovat zabezpečovací prvky k eliminaci hrozeb nebo je snížit na přijatelnou úroveň, aby dodržení základních principů nebylo ohroženo.
- 100.6 Auditor/účetní znalec má povinnost vyhodnotit jakékoliv ohrožení základních principů ve všech případech, kdy se o nich dozví nebo lze předpokládat, že se dozvěděl o skutečnostech, které by dodržení základních principů mohly ohrozit.

- 100.7 Auditor/účetní znalec musí brát do úvahy kvalitativní i kvantitativní faktory při vyhodnocování významnosti ohrožení. Pokud auditor/účetní znalec nemůže uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, pak by měl odmítnout/přerušit práci na zakázce, nebo v případě auditora se vzdát klienta, v případě účetního znalce ukončit vztah se zaměstnavatelem.
- 100.8 Auditor/účetní znalec může neúmyslně porušit ustanovení tohoto Kodexu. Takové neúmyslně porušení v závislosti na povaze a významnosti záležitosti nemusí znamenat porušení základních principů za předpokladu, že jakmile je porušení zjištěno, je okamžitě napraveno a jsou uplatněny potřebné zabezpečovací prvky.
- 100.9 Části B a C tohoto Kodexu zahrnují příklady, jejichž cílem je ilustrovat, jak se má uplatňovat koncepční postup. Cílem těchto příkladů není, a ani by tak neměly být interpretovány, úplný výčet podmínek, které mohou vést k ohrožení dodržení základních principů ze strany auditora/účetního znalce. Proto ani není dostačující, aby auditor/účetní znalec pouze postupoval v souladu s uvedenými příklady, spíše by tento rámec měl být použit auditorem/účetním znalcem ve specifických podmínkách, do nichž se může dostat.

Hrozby a zabezpečovací prvky

- 100.10 Dodržování základních principů může být ohroženo z různých důvodů. Mnoho hrozeb spadá do následujících kategorií:
- (a) Hrozba vlastní zainteresovanosti nastává, když auditor/účetní znalec nebo nejbližší nebo **blízký rodinný příslušník**⁶⁾ může mít prospěch z finančního podílu u klienta nebo existuje-li jiný konflikt zájmů podobného rázu;
 - (b) Hrozba prověrky po sobě samém nastává, jestliže předchází závěr je potřebné znovu prověřit, a toto prověření provádí auditor/účetní znalec odpovědný za původní závěr;
 - (c) Hrozba protekčního vztahu nastává, jestliže auditor/účetní znalec podporuje názor nebo stanovisko natolik, že jeho objektivita může být zpochybněna;
 - (d) Hrozba spřízněnosti nastává, jestliže auditor/účetní znalec v důsledku blízkého vztahu s klientem se stane příliš nakloněn zájmu zúčastněných;
a
 - (e) Hrozba vydíratelnosti nastává, když auditor/účetní znalec je odrazován od toho, aby postupoval objektivně hrozbami ať již skutečnými nebo naznačovanými.

Části B a C tohoto Kodexu uvádějí situace, které mohou vést ke vzniku takových hrozeb pro auditory a účetní znalce. Auditóři mohou též doporučení v části C využít za určitých podmínek.

- 100.11 Zabezpečovací prvky, které mohou eliminovat nebo snížit takové hrozby na přijatelnou úroveň, se člení do dvou kategorií:
- (a) Zabezpečovací prvky připravené profesními orgány, legislativou nebo regulatorními orgány; a
 - (b) Zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí.
- 100.12 Zabezpečovací prvky připravené profesními orgány, legislativou nebo regulatorními orgány zahrnují mimo jiné:
- Požadavky na vzdělání, profesní přípravu a zkušenost při vstupu do profese.
 - Požadavky na trvalý profesní rozvoj.
 - Požadavky a pravidla na správu a řízení.
 - Profesní standardy.
 - Sledování uplatňování zabezpečovacích prvků a disciplinární procedury uplatňované profesními a regulatorními orgány.
 - Externí prověrka vydaných zpráv, stanovisek nebo informací poskytnutých auditorem/účetním znalcem, které je prováděno třetí stranou, jež je k tomu oprávněna.
- 100.13 V částech B a C Kodexu jsou diskutovány zabezpečovací prvky v pracovním prostředí auditorů a účetních znalců.
- 100.14 Některé zabezpečovací prvky mohou zvýšit pravděpodobnost zjištění nebo odhalení neetického chování. Takové zabezpečovací prvky, které mohou být vytvářeny profesí účetních, legislativními, regulatorními orgány nebo zaměstnavateli, zahrnují mimo jiné:
- Efektivní, veřejně publikovaný systém nakládání se stížnostmi vypracovaný zaměstnavatelem, profesním orgánem nebo regulátorem, který umožňuje kolegům, zaměstnancům a veřejnosti upozornit na neprofesionální nebo neetické chování.
 - Jednoznačně definované požadavky na oznamování porušení dodržování etických požadavků.
- 100.15 Jaké zabezpečovací prvky jsou uplatněny, záleží na podmínkách. Auditor/účetní znalec musí použít svůj profesionální úsudek při posouzení co by dostatečně informovaná třetí strana znala všech potřebných informací včetně existujících hrozeb a případných zabezpečovacích prvků, mohla považovat za neakceptovatelné.

Řešení etických konfliktů

- 100.16 Při hodnocení dodržování základních principů, auditor/účetní znalec může být požádán, aby vyřešil konflikt ve vztahu k aplikaci základních principů.
- 100.17 Při zahájení řešení konfliktů ať formálním nebo neformálním způsobem, auditor/účetní znalec musí vždy jednotlivě i v kontextu uvažovat:
- (a) Relevantní skutečnosti;

- (b) O jaký etický problém se jedná;
- (c) Základní principy vztahující se k tomuto problému;
- (d) Stávající interní procedury; a
- (e) Alternativní možnosti řešení.

Po posouzení těchto faktorů musí auditor/účetní znalec určit postup prací v souladu s identifikovaným základním principem. Auditor/účetní znalec musí též posoudit dopady zvoleného postupu. Pokud záležitost zůstává nevyřešena, auditor/účetní znalec musí konzultovat záležitost s příslušnými osobami ve **firmě**⁷⁾ nebo zaměstnávající organizaci s cílem nalézt podporu při řešení.

- 100.18 Pokud při řešení vzniká konflikt s nebo v rámci organizace, auditor/účetní znalec musí zvážit zapojení těch, kteří odpovídají za správu a řízení jako např. představenstvo nebo Výbor pro audit.
- 100.19 Je v nejlepším zájmu auditora/účetního znalce, aby zdokumentoval podstatu problému a detaily diskusí a rozhodnutí ve vztahu k identifikovanému problému.
- 100.20 Pokud významný konflikt nemůže být vyřešen, auditor/účetní znalec může požádat o odbornou radu příslušný profesní orgán nebo právní zástupce a tak získat doporučení k řešení etického problému bez toho, aby byl porušen důvěrný charakter informací. Například auditor/účetní znalec může objevit zpronevěru, jejíž oznámení by mohlo porušit zásadu respektování důvěrného charakteru informací. Auditor/účetní znalec musí zvážit získání právního názoru, zda je povinen toto oznámit.
- 100.21 Pokud, po vyčerpání všech možností, etický problém zůstává nevyřešen, auditor/účetní znalec se musí, pokud to je možné, distancovat od záležitosti, která vede ke vzniku konfliktu. Auditor/účetní znalec může učinit závěr, že za dané situace je vhodné nepokračovat jako člen **týmu zakázky**⁸⁾ nebo účasti na specifické zakázce nebo současně s tím ukončit vztah s firmou nebo zaměstnavatelem.

SEKCE 110

Bezúhonnost

- 110.1 Princip bezúhonnosti stanoví závazek všem auditorům/účetním znalcům být poctiví a čestní ve všech profesních a odborných jednáních. Bezúhonnost též předpokládá nestranné zacházení a pravdomluvnost.
- 110.2 Jméno auditora/účetního znalce nesmí být spojováno s výroky, zprávami a informacemi, o nichž se domnívá, že tyto informace:
 - (a) Obsahují významně nesprávné nebo zavádějící informace;
 - (b) Obsahují výkazy nebo informace připravené nedbale; nebo
 - (c) Postrádají nebo zastírají informace, které mají být uváděny, a takové opomenutí nebo nejasnost mohou být zavádějící.

- 110.3 Auditor/účetní znalec nebude postupovat v rozporu s odst. 110.2 pokud auditor/účetní znalec vydá výrok s výhradou ve vztahu k záležitosti uváděné v odstavci 110.2.

SEKCE 120

Objektivita

- 120.1 Princip objektivity ukládá auditorovi/účetnímu znalci povinnost nedělat kompromisy ve svém profesionálním a odborném úsudku z důvodu zaujatosti, konfliktu zájmů nebo přílišného ovlivňování dalšími osobami.
- 120.2 Auditor/účetní znalec se může dostat do situací, které ohrožují jeho objektivitu. Je nepraktické definovat a popsat všechny takové situace. Vztahům, které vedou k zaujatosti nebo příliš ovlivňují odborné posouzení, se musí auditor/účetní znalec vyhnout.

SEKCE 130

Odborná způsobilost a řádná péče

- 130.1 Princip odborné způsobilosti a řádné péče vyžaduje od auditorů/účetních znalců dodržování těchto závazků:
- (a) Udržovat si odborné znalosti a dovednosti na požadované úrovni tak, aby bylo zajištěno, že klienti nebo zaměstnavatel obdrží kvalifikovanou odbornou službu; a
 - (b) Jednat pečlivě v souladu s používanými technickými a odbornými znalostmi při poskytování odborných služeb.
- 130.2 Poskytování kvalifikovaných odborných služeb vyžaduje používání rozumného úsudku při aplikaci odborných znalostí a zkušeností. Schopnost poskytnout odborné služby může být rozdělena do dvou kategorií:
- (a) Získání odborné způsobilosti; a
 - (b) Udržování odborné způsobilosti.
- 130.3 Udržování odborné způsobilosti vyžaduje průběžné studium a pochopení příslušných nových technicko-odborných a profesních novinek. Průběžný odborný růst rozvíjí a udržuje schopnosti, které umožní auditorovi/účetnímu znalci poskytovat kvalitní služby v rámci svého profesního působení.
- 130.4 Pečlivé jednání zahrnuje schopnost jednat v souladu s požadavky zakázky důkladně, řádně a v určeném čase.
- 130.5 Auditor/účetní znalec se musí ujistit, že ti, kteří jsou mu podřízeni, absolvují potřebnou profesní přípravu a jejich práce je prověřována.

- 130.6 V případě nutnosti musí auditor/účetní znalec upozornit klienta, zaměstnavatele nebo ostatní uživatele jeho služeb na možná omezení v rámci poskytovaných služeb tak, aby nedošlo k mylné interpretaci jeho závěrů.

SEKCE 140

Důvěrný charakter informací

- 140.1 Princip důvěrného charakteru informací stanoví auditorovi/účetnímu znalci povinnost:
- (a) Neuvádět mimo firmu nebo zaměstnavatelskou organizace důvěrné informace získané v rámci poskytování odborných a obdobných služeb, pokud k tomu není oprávněn nebo pokud takový postup není vyžadován právními nebo profesními předpisy; a
 - (b) Nepoužívat důvěrnou informaci získanou při poskytování odborných služeb k osobní výhodě nebo pro potřeby třetích stran.
- 140.2 Auditor/účetní znalec musí dodržovat principy důvěrného charakteru informací i mimo pracovní prostředí. Auditor/účetní znalec si musí být vědom možnosti neúmyslného prozrazení informací zejména v dlouhodobých vztazích k obchodním společníkům a ve vztazích **k nejbližším rodinným příslušníkům**⁹⁾.
- 140.3 Auditor/účetní znalec musí též považovat za důvěrné informace získané od možného klienta nebo budoucího zaměstnavatele.
- 140.4 Auditor/účetní znalec musí mít též na paměti potřebu udržet důvěrný charakter informací v rámci firmy nebo organizace zaměstnavatele.
- 140.5 Auditor/účetní znalec musí podniknout potřebné kroky, aby se ujistil, že jemu podléhající pracovníci a ti, kteří poskytli důvěrné informace, jsou si vědomi povinnosti auditora/účetního znalce zachovat důvěrný charakter informací.
- 140.6 Povinnost zachovat důvěrný charakter informací trvá i po ukončení smluvního vztahu mezi auditorem/účetním znalcem a klientem nebo zaměstnavatelem. Pokud auditor/účetní znalec mění zaměstnání nebo získá nového klienta, může použít již dříve získané zkušenosti. Nicméně auditor/účetní znalec v této souvislosti nesmí použít nebo zveřejnit jakoukoliv důvěrnou informaci získanou v rámci poskytování odborných služeb.
- 140.7 Dále jsou uvedeny podmínky, kdy auditoři/účetní znalci jsou nebo mohou být žádáni, aby zveřejnili důvěrnou informaci nebo kdy takové zveřejnění je vhodné;
- (a) Zveřejnění vyplývá ze zákona a je schváleno klientem nebo zaměstnavatelem
 - (b) Zveřejnění vyplývá ze zákona, např.:
 - (i) Příprava dokumentů nebo získání evidence pro potřeby soudního projednání; nebo

- (ii) Zveřejnění zjištěných porušení zákona příslušným orgánům.
 - (c) Existuje profesní povinnost nebo požadavek ke zveřejnění, který není zakázán legislativou:
 - (i) V rámci prověrky kvality práce členské organizace nebo profesního sdružení.
 - (ii) Odpověď na dotaz nebo šetření vznesený členskou organizací nebo profesním sdružením;
 - (iii) Potřeba hájit profesní zájmy auditora/účetního znalce v soudní při; nebo
 - (iv) Dodržování technických standardů a etických požadavků.
- 140.8 Při rozhodování zda zveřejnit důvěrnou informaci auditor/účetní znalec musí posoudit následující skutečnosti:
- (a) Zda zájmy všech zúčastněných stran, včetně dalších stran, jejichž zájmy mohou být ovlivněny, budou ohroženy, pokud klient nebo zaměstnavatel souhlasí se zveřejněním informace auditorem/účetním znalcem;
 - (b) Zda všechny potřebné informace jsou známy a prověřeny potřebným způsobem; pokud informace obsahují neověřená fakta, neúplné informace nebo neprokázané závěry, musí se použít odborný úsudek jaký rozsah zveřejnění použít a zda vůbec připadá v úvahu; a
 - (c) Očekávaný způsob zveřejnění včetně očekávaných příjemců; auditor/účetní znalec se musí ujistit o tom, že strany, kterým je zjištění adresováno, jsou těmi, jimž by toto zveřejnění mělo být poskytnuto.

SEKCE 150

Profesionální jednání

- 150.1 Princip profesionálního jednání vyžaduje od auditora/účetního znalce dodržování všech příslušných zákonů a regulačních požadavků tak, aby se vyhnul jednání, které by mohlo diskreditovat profesi. To zahrnuje i aktivity, o nichž by se mohla dostatečně informovaná třetí strana znalá souvisejících faktů domnívat, že negativně ovlivňují dobré jméno profese.
- 150.2 V rámci marketinku a propagace své práce, auditor/účetní znalec musí zajistit, aby nebylo ohroženo dobré jméno profese. Auditor/účetní znalec musí být čestný a upřímný a nesmí:
- (a) Nepřiměřeně vyzvedávat typ služeb, které je schopen nabídnout, dosaženou úroveň odborné kvalifikace nebo získaných zkušeností; nebo
 - (b) Posměšně komentovat práci druhých nebo provádět v té souvislosti neadekvátní porovnání.

Sekce 200 Úvod	13
Sekce 210 Získávání zakázek	17
Sekce 220 Konflikty zájmů	20
Sekce 230 Stanoviska dalších stran	21
Sekce 240 Honoráře a ostatní způsoby odměňování	21
Sekce 250 Propagace služeb	23
Sekce 260 Dary a pohostinnost	23
Sekce 270 Správa klientských aktiv	24
Sekce 280 Objektivita při poskytování všech služeb	25
Sekce 290 Nezávislost při ověřování	25

SEKCE 200

Úvod

- 200.1 Tato část Kodexu ukazuje, jakým způsobem mají auditoři používat koncepční rámec uvedený v části A. Příklady v následujících částech nejsou a ani nemohou být interpretovány jako úplný seznam situací, v nichž se může auditor ocitnout a v rámci kterých vznikají hrozby ohrožující dodržení základních principů. Proto ani není dostatečné, aby auditor postupoval jen dle těchto případů, spíše tyto případy jsou příkladem jak uplatnit rámec ve specifických situacích.
- 200.2 Auditor se nesmí účastnit žádných podnikatelských aktivit nebo přijímat zaměstnání, které ohrožují nebo mohou ohrozit bezúhonnost, objektivitu a dobrou pověst profese a ve svých důsledcích jsou neslučitelné s poskytováním odborných služeb.

Hrozby a zabezpečovací prvky

- 200.3 Dodržování základních principů může být ohroženo v řadě případů. Mnoho hrozeb a rizik spadá do následujících kategorií:
- Vlastní zainteresovanost;
 - Prověrka po sobě samém;
 - Protekční vztah;
 - Spřízněnost;
 - Vydíratelnost.

Tyto hrozby jsou diskutovány v části A Kodexu.

Povaha a významnost těchto hrozeb se mohou lišit v návaznosti na to, zda se vztahují na **auditorského klienta** nebo na **klienta, u něhož se provádí ověřování**¹⁰⁾ nebo na klienta, u něhož se žádný typ ověřování neprovádí.

- 200.4 Příklady situací, které mohou vést k hrozbě vlastní zainteresovanosti pro auditora zahrnují, ale neomezují se pouze na:
- **Finanční podíl**¹¹⁾ u klienta nebo držení finančního podílu společně s klientem.
 - Přílišná závist na celkových honorářích od klienta.
 - Existence těsného obchodního vztahu s klientem.
 - Obava z možné ztráty klienta.
 - Existence **podmíněných honorářů**¹²⁾ ve vztahu k **ověřovací zakázce**¹³⁾.
 - Přijatá/poskytnutá půjčka ve vztahu ke klientovi nebo jeho vedoucím představitelům.
- 200.5 Příklady situací, které mohou vést k hrozbě prověrky po sobě samém zahrnují, ale neomezují se pouze na:
- Nalezení významné chyby v rámci prověrky práce auditora.
 - Vyjadřování se k činnosti informačních systémů v návaznosti na předchozí účast na jejich návrhu nebo zavádění.
 - Podíl na přípravě dat použitých k přípravě informací, které jsou předmětem zakázky.
 - Člen **týmu provádějícího ověřování**¹⁴⁾ je nebo nedávno byl **vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta**¹⁵⁾.
 - Člen týmu provádějícího ověřování je nebo nedávno byl v pozici, ze které mohl významně ovlivňovat předmět zakázky.
 - Poskytování služeb klientovi, které má přímý vliv na předmět zakázky ověřování.
- 200.6 Příklady, které mohou vést k hrozbě protekčního vztahu zahrnují, ale neomezují se pouze na:
- Propagace akcií klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu, u něhož se provádí audit účetní závěrky.
 - Obhajování klienta, u něhož se provádí ověřování, v soudním řízení nebo při řešení sporu s třetími stranami.
- 200.7 Příklady, které mohou vést k hrozbě spřízněnosti, zahrnují, ale neomezují se pouze na:
- Člen týmu na zakázce má blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka, který je vedoucím představitel nebo funkcionářem klienta.
 - Člen týmu na zakázce má blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka u klienta na pozici, ze které může významně ovlivňovat předmět zakázky.
 - Dřívější partner firmy je u klienta, u něhož se provádí zakázka na pozici, ze které může významně ovlivňovat předmět zakázky.
 - Přijetí darů nebo přednostního jednání ze strany klienta, pokud takto poskytnutá hodnota není zcela zřejmě nevýznamná.

- Dlouhodobá spolupráce vedoucího člena týmu s klientem, u něhož se provádí ověřování.
- 200.8 Příklady, které mohou vést k hrozbě vydíratelnosti zahrnují, ale neomezuji se pouze na:
- Hrozbu propuštění nebo nahrazení ve vztahu ke klientské zakázce.
 - Hrozbu soudního projednávání.
 - Hrozbu neadekvátního snížení rozsahu prací s cílem snížit rozsah honoráře.
- 200.9 Auditor též může zjistit, že v rámci specifických okolností se mohou objevit další rizika ohrožující dodržení základních principů. Takové specifické hrozby nemohou být pochopitelně kategorizovány. Jak v obchodních tak i odborných vztazích si musí být auditor vědom možnosti vzniku takových situací a hrozeb.
- 200.10 Zabezpečovací prvky, které mohou eliminovat případně snížit hrozby na přijatelnou úroveň se dělí do dvou kategorií:
- (a) zabezpečovací prvky vytvořené v rámci profese, stanovené legislativou či jinými platnými principy; a
 - (b) zabezpečovací prvky v pracovním prostředí.
- Příklady zabezpečovacích prvků vytvořených v rámci profese, stanovené legislativou či jinými platnými předpisy jsou uvedeny v bodu 100.12 části A tohoto Kodexu.
- 200.11 V pracovním prostředí se jednotlivé zabezpečovací prvky liší v návaznosti na dané prostředí. Zabezpečovací prvky v pracovním prostředí zahrnují jak firemní předpisy tak i opatření vztahující se k jednotlivým zakázkám. Auditor musí použít svůj úsudek, aby stanovil, jak nejlépe se vypořádat se vzniklým rizikem. Při použití svého úsudku musí vzít auditor do úvahy, co by rozumně informovaná třetí strana mající k dispozici potřebné informace, včetně významnosti rizika a přijatých opatření k jeho eliminaci, považovala za přijatelné. Toto uvažování bude ovlivněno skutečnostmi, jako například významnost hrozby, charakter zakázky a struktura firmy.
- 200.12 Zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí firmy zahrnují například:
- Vedení firmy zdůrazňuje nutnost dodržování základních principů.
 - Vedení firmy prosazuje očekávání, že členové ověřovacích týmů pracují ve veřejném zájmu.
 - Metodiky a postupy k zavádění a sledování prověrky kvality zakázek.
 - Dokumentované metodiky týkající se ohrožení základních principů, pomocí kterých se identifikují hrozby, hodnotí se významnost těchto hrozeb a hledají a uplatňují se zabezpečovací prvky k jejich vyloučení nebo k jejich omezení na přijatelnou míru, nejde-li o zcela zjevně nevýznamné hrozby.
 - Pro firmy, které provádějí zakázky ověřování, dokumentované postupy k zachování **nezávislosti**¹⁶⁾ týkající se hrozeb ohrožujících nezávislost, hodnotí se významnost těchto hrozeb a hledají a uplatňují se

zabezpečovací prvky k jejich vyloučení nebo k jejich omezení na přijatelnou míru, nejde-li o zcela zřejmě nevýznamné hrozby.

- Interní metodiky a postupy, jimiž se sleduje dodržování firemních metodik a postupů týkajících se dodržování základních principů.
- Metodiky a postupy, které umožňují identifikaci zájmů či vztahů mezi firmou nebo členy týmu provádějícího ověřování na jedné straně a klienty, u nichž se provádí ověřování, na straně druhé.
- Metodiky a postupy k monitorování a případně k řešení závislosti na příjmech od jednoho klienta, u něhož se provádí ověřování.
- Používání jiných vedoucích pracovníků a týmů se samostatnými liniemi podřízenosti při službách nemajících charakter ověřování poskytovaných současně klientům, u nichž se provádí ověřování.
- Metodiky a postupy, jimiž se jednotlivcům, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování, zakazuje ovlivňovat výsledek ověřování.
- Včasné informování všech vedoucích a odborných pracovníků o firemních metodikách a postupech a veškerých jejich změnách včetně náležitého školení a vzdělávání s touto metodickou tematikou.
- Ustanovení člena nejvyššího vedení firmy, který má dohlížet nad náležitým fungováním systémů prověrky kvality zakázek.
- Postupy, jimiž lze partnerům a odborným pracovníkům poskytovat informace o klientech, u nichž se provádí ověřování, a o subjektech s nimi spřízněných, na nichž tito vedoucí a odborní pracovníci musí být nezávislí.
- Disciplinární mechanismus k podpoře dodržování metodik a postupů.
- Metodiky a postupy, jimiž pracovníci získávají zplnomocnění k informování managementu firmy na vyšších úrovních řízení o veškerých problémech, které se týkají dodržování základních principů.

200.13 Zabezpečovací prvky v rámci prací na zakázce zahrnují například:

- Využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem je prověřit provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství.
- Konzultace s nezávislou třetí stranou, např. s výbory nevykonných ředitelů, profesním regulátorním orgánem nebo jiným auditorem/účetním znalcem.
- Projednání etických záležitostí osobami pověřenými správou a řízením u klienta.
- Projednání rozsahu poskytovaných služeb a související výše honorářů s osobami pověřenými správou a řízením u klienta.
- Využití služeb jiné firmy, která provede část ověřování nebo zopakuje provedení části ověřování.
- Rotace výše postavených členů týmu.

200.14 V návaznosti na charakter zakázky se může auditor též spolehnout na zabezpečovací prvky uplatňované klientem. Nicméně k tomu, aby se rizika

snížila na přijatelnou úroveň, není možné se spolehnout pouze na klientem zavedené postupy.

- 200.15 Zabezpečovací prvky v rámci klientem uplatňovaných postupů a procedur zahrnují například:
- Poté, co vedení klienta, u něhož se provádí ověřování, zadá firmě zakázku (ověřování), schvalují nebo ratifikují toto zadání jiné osoby.
 - Klient, u něhož se provádí ověřování, má kompetentní zaměstnance, kteří činí manažerská rozhodnutí.
 - Klient, u něhož se provádí ověřování, má vnitřní postupy k zajištění objektivního výběru při zadávání zakázek nemajících charakter ověřování.
 - Klient zavedl strukturu správy a řízení, která umožňuje náležitý dohled nad firmou poskytovanými službami včetně efektivní komunikace.

SEKCE 210

Získávání zakázek

Akceptování klienta

- 210.1 Před tím, než uzavře smluvní vztah s klientem, se auditor musí ujistit, zda akceptace klienta nevytváří hrozbu ve vazbě na dodržování základních principů. Případná rizika týkající se bezúhonnosti nebo profesionálního chování mohou vzniknout ve vazbě na podezřelé záležitosti vztahující se ke klientovi (vlastníci, vedoucí představitelé, rozsah aktivit).
- 210.2 Mezi klientské záležitosti, které pokud jsou známy, mohou ohrozit dodržování základních principů, patří zapojení klienta do nezákonných aktivit (např. praní špinavých peněz), nečestnost nebo pochybné způsoby vykazování.
- 210.3 Významnost všech rizik musí být vyhodnocena. Pokud jsou rizika zjištěna, musí být všechna, kromě zcela zřejmě nevýznamných, vyhodnocena a zabezpečovací prvky musí být uplatněny tak, aby existující rizika byla snížena na přijatelnou úroveň.
- 210.4 Vhodné zabezpečovací prvky zahrnují získání znalostí o klientovi a jeho podnikání, jeho vlastnické struktuře, vedoucích představitelích a osobách odpovědných za správu a řízení nebo získání klientova závazku zlepšit oblast správy a řízení a vnitřní prověrky.
- 210.5 Pokud identifikovaná rizika nelze snížit na přijatelnou úroveň, auditor musí odmítnout klienta.
- 210.6 Rozhodnutí o akceptaci klienta musí být periodicky revidováno pro opakující se zakázky.

Akceptace zakázky

- 210.7 Auditor smí nabízet pouze takové služby, k nimž je způsobilý. Před tím, než přijme zakázku, musí auditor zvážit, zda přijetím zakázky nedojde k ohrožení základních principů. Například hrozba vlastní zainteresanosti ve vztahu k odborné způsobilosti a řádné péči může vzniknout, pokud tým na zakázce nedisponuje a ani si nemůže obstarat kvalifikaci nutnou k realizaci zakázky.
- 210.8 Auditor musí vyhodnotit významnost identifikovaných rizik a v případě, že nejsou zcela zřejmě nevýznamná, zabezpečovací prvky musí být uplatněny k eliminaci těchto rizik případně k jejich snížení na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují:
- Získání potřebných znalostí o charakteru činnosti klienta, komplexnosti jeho aktivit, specifických požadavcích na zakázku a účelu, podstatě a rozsahu očekávaných prací.
 - Získání znalostí o příslušném odvětví a předmětu zakázky.
 - Existující nebo získanou znalost příslušných regulatorních a vykazovacích požadavků.
 - Vytvoření adekvátního týmu s potřebnými znalostmi.
 - Použití expertů v případě potřeby.
 - Odsouhlasení dostatečného časového rámce na realizaci zakázky.
 - Vytvoření kontrolních mechanismů, které zajistí, že jednotlivé zakázky jsou akceptovány pouze v případě, že mohou být kvalitně provedeny.
- 210.9 Pokud se chce auditor spolehnout na práci nebo radu experta, musí auditor vyhodnotit, zda spolehlivost experta je garantována. Auditor musí zvážit skutečnosti jako pověst, zkušenost, rozsah zdrojů a aplikovatelné odborné a etické standardy. Takové informace mohou být získány na základě předchozí spolupráce nebo na základě konzultací s třetími stranami.

Změny v získávání zakázek

- 210.10 Auditor, který je požádán, aby nahradil jiného auditora, nebo který uvažuje o účasti ve výběrovém řízení na zakázku, která je v současné době prováděna jiným auditorem, musí vyhodnotit, zda existují nějaké důvody, odborné či jiné, pro které by zakázka neměla být přijata nebo důvody, které ohrožují dodržení základních principů. Například může existovat ohrožení odborné způsobilosti a řádné péče, pokud je přijata zakázka před tím, než se auditor seznámí se všemi relevantními skutečnostmi.
- 210.11 Významnost existujících rizik musí být vyhodnocena. V návaznosti na povaze zakázky to může vyžadovat přímé projednání se **stávajícím auditorem**¹⁷⁾ s cílem zjistit související skutečnosti a okolnosti vztahující se k navrhované změně, tak aby se auditor mohl rozhodnout, zda je vhodné takovou zakázku přijmout. Například zdánlivé důvody pro změnu nemusí plně zobrazovat fakta a mohou indikovat nesouhlas se stávajícím auditorem, toto může ovlivnit rozhodnutí, zda přijmout jmenování.

- 210.12 Stávající auditor je vázán důvěrným charakterem informací. Zda a v jakém rozsahu smí auditor projednávat klientské záležitosti s navrhovaným auditorem záleží na charakteru zakázky a dále na:
- (a) Obdržení souhlasu klienta k takovému projednání; nebo
 - (b) Právních a etických požadavcích vztahujících se k takové komunikaci, které se mohou lišit v jednotlivých zemích.
- 210.13 Pokud neobdrží přesné instrukce od klienta, nesmí stávající auditor obvykle sám od sebe poskytovat informace o klientovi. Okolnosti, za nichž je možné zveřejnit důvěrnou informaci, jsou uvedeny v sekci 140 části A tohoto Kodexu.
- 210.14 Pokud jsou identifikována rizika jiná než ta zcela zřejmě nevýznamná, použití zabezpečovacích prvků musí být zváženo tak, aby rizika byla eliminována nebo redukována na přijatelnou úroveň.
- 210.15 Takové zabezpečovací prvky zahrnují:
- Projednání klientských záležitostí plně a bez omezení se stávajícím auditorem.
 - Žádost na stávajícího auditora o informaci, zda podle jeho názoru existují skutečnosti, jichž by si měl být navrhovaný auditor vědom před tím, než se rozhodne zakázku akceptovat.
 - Ve svých nabídkách v rámci výběrových řízení uvádět, že před přijetím zakázky bude navrhovaný auditor žádat stávajícího auditora, zda podle jeho názoru existují odborné nebo jiné důvody proč by jmenování nemělo být přijato.
- 210.16 Auditor zpravidla potřebuje obdržet souhlas klienta, nejlépe písemnou formou, aby se mohl setkat se stávajícím auditorem. Jakmile je takový souhlas získán, stávající auditor musí postupovat v souladu s příslušnými právními a ostatními předpisy vztahujícími se k takové žádosti. Pokud stávající auditor poskytuje informace, musí být poskytovány čestně a jednoznačně. Pokud navrhovaný auditor nemůže získat informace od stávajícího auditora, musí se pokusit získat informace o možných rizicích jiným způsobem, např. dotazováním u třetích stran nebo šetřením o vedoucích pracovnících nebo o těch, kteří odpovídají za správu a řízení u klienta.
- 210.17 Pokud rizika nemohou být eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň musí auditor, pokud nezíská potřebné informace jiným způsobem, odmítnout zakázku.
- 210.18 Auditor může být požádán, aby provedl práci, která doplňuje práci stávajícího auditora. Taková situace může vést k ohrožení principu odborné způsobilosti a řádné péče vyplývající z nedostatku nebo neúplnosti potřebných informací. Zabezpečovací prvky v tomto případě zahrnují informování stávajícího auditora o požadované práci, což poskytuje stávajícímu auditorovi možnost poskytnout relevantní informace nezbytné k řádnému provedení prací.

SEKCE 220

Konflikty zájmů

- 220.1 Auditor musí podniknout kroky k tomu, aby identifikoval okolnosti vedoucí k možnému konfliktu zájmů. Takové okolnosti mohou vést k ohrožení dodržování základních principů. Například k ohrožení objektivity může dojít, pokud si auditor přímo konkuruje s klientem nebo vytváří společný podnik nebo obdobné uskupení s hlavním konkurentem klienta. Hrozba ve vztahu k principu objektivity nebo důvěrného charakteru informací též existuje, pokud auditor poskytuje služby klientům, jejichž zájmy jsou v konfliktu nebo klientům, kteří jsou ve sporu ohledně zkoumané záležitosti nebo problému.
- 220.2 Auditor musí vyhodnotit významnost takových hrozeb. Vyhodnocení zahrnuje posouzení před tím, než je klient nebo zakázka akceptována, zda má auditor nějaké obchodní zájmy nebo vztahy s klienty, z nichž by vznik takového rizika vyplýval. Pokud hrozby jsou jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky by měly být zváženy a aplikovány tak, aby rizika byla eliminována případně redukována na přijatelnou úroveň.
- 220.3 V návaznosti na povahu rizik, zabezpečovací prvky uplatněné auditorem normálně zahrnují:
- (a) Informování klienta o firemních podnikatelských aktivitách, které mohou vést ke konfliktu zájmů a získání jeho souhlasu k takovému postupu; nebo
 - (b) Informování všech známých zúčastněných stran, že auditor pracuje pro dvě nebo více stran v dané záležitosti, kde jejich zájmy jsou v konfliktu a získání jejich souhlasu k takovému postupu; nebo
 - (c) Informování klienta, že auditor neposkytuje exklusivitu jakémukoliv klientovi při poskytování navrhované služby a získání jeho souhlasu k takovému postupu.
- 220.4 Následující další zabezpečovací prvky musí být zváženy:
- (a) Použití oddělených týmů pracujících na zakázce; a
 - (b) Procedury zajišťující zamezení přístupu k informacím (přísné fyzické oddělení takových týmů, důvěrné a bezpečné uložení dat); a
 - (c) Jasně informování členů týmů jak postupovat v oblastech bezpečnosti a důvěrného charakteru informací; a
 - (d) Použití dohod o zachování důvěrnosti podepsané pracovníky a partnery firmy; a
 - (e) Pravidelné ověřování použití zabezpečovacích prvků z úrovně vedoucího představitele firmy, který není spjat s existujícími zakázkami.
- 220.5 Kde konflikt zájmů ohrožuje dodržení jednoho nebo více základních principů, včetně objektivity, důvěrného charakteru informací a profesionálního chování, které nemohou být prostřednictvím zabezpečovacích prvků eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň, auditor musí učinit závěr, že není vhodné akceptovat specifickou zakázku

nebo je nutné z jedné nebo více zakázek, kde takový konflikt existuje, odstoupit.

- 220.6 V případech, kdy auditor požadoval souhlas klienta pracovat pro jinou stranu (která může a nemusí být existujícím klientem) v záležitosti, kde zájmy zúčastněných stran jsou v konfliktu, a tento souhlas nebyl získán, potom auditor nesmí pokračovat v práci pro jednu ze zúčastněných stran v záležitosti dotýkající se konfliktu zájmů.

SEKCE 230

Stanoviska dalších stran

- 230.1 Situace, kdy je auditor požádán o poskytnutí dalšího stanoviska v oblasti účetnictví, auditu, vykazování nebo jiných oblastech nebo vyjádření k určité transakci společností nebo jménem společnosti ve vztahu k subjektu, který není současným klientem, mohou vést ke vzniku ohrožení dodržení základních principů. Například může být ohrožen princip odborné způsobilosti a řádné péče, když další stanovisko nevychází ze stejného souboru podkladů, které měl k dispozici stávající auditor nebo vychází z neúplné evidence. Významnost rizika bude záviset na okolnostech požadavku a na dalších dostupných skutečnostech a předpokladech vztahujícím se k odbornému úsudku.
- 230.2 Pokud je auditor požádán o poskytnutí dalšího stanoviska, musí vyhodnotit významnost existujících hrozeb a pokud nejsou zcela zřejmě nevýznamné, musí uplatnit zabezpečovací prvky tak, aby ohrožení bylo eliminováno nebo sníženo na přijatelnou úroveň. Mezi takové zabezpečovací prvky patří souhlas klienta ke kontaktování stávajícího auditora, popis jakýchkoliv omezení v rámci komunikace s klientem při vydání stanoviska a poskytnutí kopie vydaného stanoviska stávajícímu auditorovi.
- 230.3 Jestliže společnost nebo subjekt požadující další stanovisko nesouhlasí s kontaktováním stávajícího auditora, auditor musí uvážit, zda při vzetí všech okolností do úvahy, je vhodné poskytnout další stanovisko.

SEKCE 240

Honoráře a ostatní způsoby odměňování

- 240.1 Při nabídce odborných služeb je auditor oprávněn navrhnout takový honorář, který považuje za opodstatněný. Skutečnost, že jednotliví auditori navrhují rozdílné honoráře, sama o sobě není neetická. Nicméně, mohou existovat rizika porušení základních principů ve vazbě na vyšší navrhovaných honorářů. Například hrozba ve vztahu k odborné způsobilosti a řádné péči může vzniknout, pokud je navržený honorář tak nízký, že může být obtížné

realizovat zakázku za danou cenu v souladu s příslušnými technickými a profesními standardy.

- 240.2 Významnost takových hrozeb bude záležet na takových faktorech, jako jsou výše honoráře a typ služby, ke které se honorář vztahuje. S přihlédnutím k těmto hrozbám, zabezpečovací prvky musí být vzaty do úvahy a uplatněny, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Mezi zabezpečovací prvky, které lze uplatnit, patří:
- Seznámit klienta s podmínkami zakázky, zejména uvést, jak byl navrhovaný honorář vypočten a které služby jsou tímto honorářem pokryty.
 - Přiřazení potřebného času a kvalifikovaných pracovníků danému úkolu.
- 240.3 Podmíněné honoráře jsou široce používány pro určité **typy zakázek, které nemají charakter ověřování**¹⁸⁾. Ty však mohou za určitých podmínek znamenat ohrožení dodržování základních principů. Může dojít k hrozbě vlastní zainteresovanosti ve vazbě na objektivitu. Významnost takových hrozeb bude záležet na faktorech jako například:
- Povaha zakázky.
 - Rozsah možných honorářů.
 - Způsob určení výše honoráře.
 - Zda výsledek nebo výstup bude revidován nezávisle třetí stranou.
- 240.4 Významnost takových hrozeb musí být vyhodnocena a pokud nejsou zcela zřejmě nepodstatné, zabezpečovací prvky musí být uplatněny s cílem eliminovat rizika, nebo je snížit na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují např.:
- Dopředu stanovenou dohodu s klientem o způsobu stanovení honoráře.
 - Zveřejnění určeným uživatelům rozsahu práce a způsobu stanovení odměny auditora.
 - Procedury a postupy zajišťující prověrku kvality.
 - Ověření nezávislou třetí stranou práce provedená auditorem.
- 240.5 Za určitých podmínek může auditor obdržet honorář s odkazem na klienta nebo provizi. Například takový honorář může být získán v případě, že auditor požadovanou službu neposkytne, ale nalezne jiného auditora nebo experta. Auditor může získat provizi od třetí strany (např. dodavatele software) ve vazbě na prodej zboží nebo služeb klientovi. Přijetí takových honorářů může vést k hrozbě vlastní zainteresovanosti ve vazbě na odbornou způsobilost a řádnou péči.
- 240.6 Auditor může také zaplatit za zprostředkování, aby získal klienta, kde klient i nadále používá služeb stávajícího auditora, ale požaduje poskytnutí specializované služby, kterou stávající auditor neposkytuje. Platba takového honoráře za zprostředkování může vytvořit hrozbu vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě, odborné způsobilosti a řádné péči.

- 240.7 Auditor by neměl přijímat a poskytovat honoráře za zprostředkování, pokud neuplatní zabezpečovací prvky, které existující hrozby eliminují nebo je sníží na přijatelnou úroveň. Mezi takové zabezpečovací prvky patří například:
- Zveřejnění klientovi jakýchkoliv ujednání uhradit honorář za zprostředkování jinému auditorovi za zprostředkovanou zakázku.
 - Zveřejnění klientovi jakýchkoliv ujednání obdržet honorář za zprostředkování od jiného auditora za zprostředkovanou zakázku.
 - Získání předem souhlasu od klienta za přijetí provize od třetí strany za prodej zboží nebo služeb klientovi.
- 240.8 Auditor může koupit část nebo celou jinou firmu za předpokladu, že je určena osobám formálně vlastnícím firmu nebo jejich dědicům či pozůstalým. Takové platby nejsou považovány za provize nebo zprostředkovací poplatky dle odst. 240.5 - 240.7.

SEKCE 250

Propagace služeb

- 250.1 Pokud auditor nabízí své služby prostřednictvím **reklamy**¹⁹⁾ nebo jinými formami marketinku, může docházet k ohrožení základních principů. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu profesionálního chování vzniká, jestliže jsou služby, dosahované výsledky nebo produkty propagovány způsobem, který není konsistentní s výše uvedeným principem.
- 250.2 Auditor nesmí připustit znevážení profese při propagaci služeb. Auditor musí být pravdomluvný a čestný a nesmí:
- Nepřiměřeně vyzvedávat typ služeb, které je schopen nabídnout, dosaženou úroveň odborné kvalifikace nebo získaných zkušeností; nebo
 - Posměšně komentovat práci druhých nebo provádět v té souvislosti neadekvátní porovnání.

Pokud má auditor pochybnosti, zda zvažovaná forma propagace a reklamy je vhodná, musí konzultovat příslušnou profesní organizaci.

SEKCE 260

Dary a pohostinnost

- 260.1 Auditorovi nebo nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkům mohou být klientem nabízeny dary a jiné formy pohostinnosti. Taková nabídka zpravidla vede ke vzniku hrozby ve vazbě na základní principy. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vazbě na princip objektivit může vzniknout, pokud je dar od klienta přijat a hrozba vydíratelnosti ve vztahu k principu objektivit může vzniknout za situace, když hrozí zveřejnění takových darů.

- 260.2 Významnost takových hrozeb bude záležet na podstatě, hodnotě a záměru spojených s nabídkou. Pokud je poskytnut dar nebo pohostinnost, který by rozumně informovaná třetí strana, znalá všech souvislostí, považovala za zcela zřejmě nevýznamný, auditor smí učinit závěr, že nabídka byla učiněna v rámci standardních vztahů bez záměru ovlivnit rozhodování nebo získat informace. V takovém případě může auditor učinit závěr, že nevzniká významná hrozba ve vztahu k základním principům.
- 260.3 Pokud vyhodnocené hrozby jsou jiné než zcela zřejmě nepodstatné, zabezpečovací prvky musí být zváženy a použity tak, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň.

SEKCE 270

Správa klientských aktiv

- 270.1 Auditor nesmí převzít správu klientových finančních prostředků nebo jiných aktiv, pokud mu to nepovoluje zákon, a pokud ano, tak jen za podmínky dodržení všech právních povinností stanovených auditorovi zákonem při správě takových aktiv.
- 270.2 Správa klientských aktiv ohrožuje dodržování základních principů. Například vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu profesionálního chování a též vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu objektivity vyplývající ze správy klientských aktiv. A aby nedocházelo k takovým hrozbám, auditor pověřený správou finančních prostředků nebo dalších aktiv patřícím jiným stranám, musí:
- (a) Vést taková aktiva odděleně od vlastních a firemních aktiv; a
 - (b) Používat taková aktiva pouze k účelům, pro něž jsou určena; a
 - (c) V kteroukoliv dobu být schopen vykázat taková aktiva a související výnosy, dividendy nebo zisky všem, kdo mají na tyto informace nárok; a
 - (d) Dodržovat všechny související právní předpisy vztahující se ke správě takových aktiv a vedení účetnictví o těchto aktivech.
- 270.3 Dále si musí být auditor vědom rizik ohrožujících základní principy vyplývající ze správy takových aktiv, například, kdyby se zjistilo, že aktiva byla získána nelegální činností, např. praním špinavých peněz. V rámci převzetí takové zakázky nebo klienta si musí auditor zjistit, z jakých zdrojů tato aktiva pocházejí a musí zvážit související právní a regulační závazky. Může též požádat o právní poradenství.

SEKCE 280

Objektivita při poskytování všech služeb

- 280.1 Auditor při poskytování jakýchkoliv služeb musí zvážit, zda je ohroženo dodržování základního principu objektivity z důvodu existujících zájmů nebo vztahů s klientem, jeho vedoucími představiteli nebo zaměstnanci. Například hrozba spřízněnosti ohrožující princip objektivity může vzniknout z důvodu rodinných, blízkých či obchodních vztahů.
- 280.2 Auditor poskytující služby ověřování musí být ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, nezávislý. Nezávislost myslí a v chování je nutná k tomu, aby auditor mohl učinit závěr a bylo zřejmé, že se jedná o závěr bez předsudků, konfliktu zájmů nebo přílišného ovlivňování. Sekce 290 stanoví specifické postupy na dodržení nezávislosti při ověřovací zakázce.
- 280.3 Ohrožení principu objektivity při poskytování profesionálních služeb záleží na konkrétních podmínkách zakázky a typu práce, kterou auditor provádí.
- 280.4 Auditor musí vyhodnotit významnost identifikovaných hrozeb a pokud nejsou zcela zřejmě nevýznamné, uplatnit zabezpečovací prvky, které je eliminují nebo sníží na přijatelnou úroveň. Mezi takové zabezpečovací prvky patří:
- Odejít z týmu pracujícího na zakázce.
 - Kontrolní mechanismy.
 - Ukončení finančních nebo podnikatelských vztahů, které vedou ke vzniku ohrožení principu objektivity.
 - Projednání záležitosti s pracovníky na vyšších funkcích v rámci firmy.
 - Projednání záležitosti s těmi, kdo u klienta odpovídají za oblast správy a řízení.

SEKCE 290

Nezávislost při ověřování

- 290.1 V případě zakázek, jejichž podstatou je ověřování, je ve veřejném zájmu a tudíž i požadováno Etickým Kodexem, aby členové **týmu provádějícího ověřování**²⁰⁾, firmy a pokud přichází do úvahy firmy patřící do skupiny firem, byli ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, nezávislí.
- 290.2 Zakázky, jejichž podstatou je ověřování, mají za cíl zamýšleným uživatelům zvýšit stupeň důvěry k výstupu vyhodnocení předmětu ověřování nebo posuzování ve vazbě na stanovená kritéria. Mezinárodní rámec pro zakázky ověřování (Rámec ověřování) vydaný Mezinárodním výborem pro auditorské a ověřovací standardy stanoví, pro které typy zakázek se použijí Mezinárodní auditorské standardy (ISAs), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISREs) a Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAEs). Pokud se týká popisu částí a cílů zakázek ověřování, je nutné vycházet z Rámce ověřování.

- 290.3 Jak je dále vysvětleno v Rámci ověřování, v zakázce ověřování auditor vyjadřuje závěr určený ke zvýšení stupně důvěry pro předpokládané uživatele (mimo klienta) o výsledku ověřování nebo posouzení předmětu ověřování ve vazbě na stanovená kritéria.
- 290.4 Výsledek vyhodnocení nebo posouzení předmětu ověřování je informací, která vyplývá z použití kritérií ve vztahu k předmětu ověřování. Termín „informace o předmětu ověřování“ je používán ve smyslu vyhodnocení nebo posouzení předmětu ověřování. Například:
- Rozpoznání, oceňování, presentace a zveřejnění uváděné v **účetní závěrce**²¹⁾ (informace o předmětu ověření) vyplývají z aplikace rámce účetního výkaznictví pro rozpoznání, oceňování, prezentaci a zveřejnění jako jsou např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (stanovená kritéria) ve vztahu k finanční pozici, výsledků hospodaření a cash-flow klienta (předmět ověření).
 - Ujistění o účinnosti vnitřní kontroly (informace o předmětu ověřování) vyplývá z použití rámce pro vyhodnocení efektivnosti vnitřních kontrol jako například COSO nebo CoCo, (stanovená kritéria) pro vnitřní kontroly a procesy (předmět ověření).
- 290.5 Ověřovacími zakázkami mohou být zakázky poskytující ujistění a zakázky s přímým vykazováním. V každém případě zde působí tři oddělené strany: auditor, odpovědná strana a předpokládaný uživatel.
- 290.6 V ověřovacích zakázkách poskytujících ujistění, mezi něž patří také **audit účetní závěrky**²²⁾, vyhodnocení nebo posouzení předmětu zakázky je připraveno odpovědnou stranou a informace o předmětu ověřování je připravena ve formě prohlášení připraveného odpovědnou stranou, které je dostupné předpokládaným uživatelům.
- 290.7 V ověřovacích zakázkách s přímým vykazováním, auditor provádí vyhodnocení nebo posouzení předmětu ověření nebo obdrží prohlášení odpovědné strany, že provedla vyhodnocení nebo posouzení, které však není dostupné pro předpokládané uživatele. Informace o předmětu ověření je poskytnut předpokládaným uživatelům v rámci zprávy o ověření.
- 290.8 Nezávislost vyžaduje:
- Nezávislost myslí*
- Stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy poškozujícími odborný úsudek a který umožňuje jednat poctivě, objektivně a s profesionálním skepticismem;
- Nezávislost chování (vystupování)*
- Zamezování skutečností a okolností, ze kterých by logicky uvažující a poučená třetí strana disponující veškerými věcně příslušnými informacemi mohla logicky odvodit, že došlo k ohrožení bezúhonnosti, objektivity a profesionálního skepticismu firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování.
- 290.9 Samostatné použití slova „nezávislost“ může vést k nedorozuměním. Stojí-li o samotě, může navozovat dojem, že osoba vytvářející si odborný úsudek je nezávislá na veškerých ekonomických, finančních i jiných vztazích. To je ale nemožné, protože každý člen lidské společnosti žije v určitých vztazích

s jinými lidmi. Proto se významnost ekonomických, finančních a jiných vztahů musí hodnotit také podle toho, co by logicky uvažující a poučená třetí strana, disponující veškerými věcně závažnými informacemi, mohla považovat za nepřijatelné.

- 290.10 Určitou roli může z hlediska nezávislosti hrát celá řada skutečností nebo jejich kombinací. Proto je nemožné definovat každou situaci, která je hrozbou pro nezávislost auditora, a specifikovat náležitá opatření, jež je třeba přijmout k zamezení takové hrozby. Kromě toho se ověřování mohou z hlediska své povahy lišit. Mohou tedy existovat hrozby, které jsou s to vyžadovat uplatnění různých zabezpečovacích prvků. Koncepční rámec požadující, aby firmy a členové týmů provádějících ověřování stanovili, vyhodnotili a uplatnili určitý soubor nejrůznějších konkrétních pravidel, je proto věcí veřejného zájmu.

Koncepční přístup k nezávislosti

- 290.11 Členové týmů provádějících ověřování, firmy a firmy patřící do skupiny firem mají za povinnost uplatňovat koncepční rámec uváděný v sekci 100 dle konkrétních podmínek a uvážení. Pozornost musí být věnována nejen vztahům mezi klientem a firmou, firmami ve skupině firem, členy ověřovacího týmu, ale musí se vzít do úvahy i vztahy jednotlivců mimo tým ověřování a klientem, které mohou vést k ohrožení nezávislosti.
- 290.12 Příklady uváděné v této sekci ilustrují použití koncepčního rámce a jejich cílem není a nesmí být ani interpretovány jako úplný přehled okolností, které mohou ohrožovat nezávislost. Pro členy týmu na zakázce, firmu a firmy patřící do skupiny firem nestačí pouze postupovat v souladu s uvedenými příklady, spíše by tyto případy měly tvořit rámec, z něhož se vychází ve specifických situacích.
- 290.13 Rizika ohrožující nezávislost a zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň se liší v návaznosti na charakter jednotlivých ověřovacích zakázek; zda se jedná o audit účetní závěrky nebo jiný typ ověřování; a pokud jde o jiný typ ověřování na účelu obsahu informací o předmětu ověřování a předpokládaných uživatelských zpráv. Firma proto musí vyhodnotit příslušnou situaci, povahu ověřovací zakázky a rizika ohrožující nezávislost a pak rozhodnout, zda je možné přijmout zakázku nebo v ní pokračovat, stejně tak i určit povahu zabezpečovacích prvků a posoudit, zda stanovení jednotlivci mohou být členy týmu.

Zakázky, v nichž se ověřuje určité prohlášení

Audit účetních závěrek

- 290.14 Audity účetních závěrek jsou důležité pro široký okruh uživatelů; z toho důvodu je mimo nezávislosti myslí též velmi důležitá nezávislost v chování (vystupování). Proto pro audit účetních závěrek členové týmu provádějícího audit účetní závěrky, firma a firmy patřící do skupiny firem musí být nezávislé ve vztahu k auditovanému klientovi. Požadavky na nezávislost zahrnují omezení týkající se vztahů mezi členy týmu provádějícího audit a vedoucími představiteli, funkcionáři a zaměstnanci klienta na pozicích, v rámci kterých

mají přímý a významný vliv na informace o předmětu ověřování (tj. účetní závěrku). Musí se též posoudit, zda k ohrožení nezávislosti nedochází z důvodu vazeb na zaměstnance klienta v pozicích, z nichž mohou ovlivnit předmět ověřování (finanční pozici, výsledek hospodaření a cash-flow).

Ostatní ověřovací zakázky poskytující ujištění

- 290.15 V případech ověřovacích zakázek poskytujících ujištění kdy se nejedná o audit, členové týmu provádějícího ověřování a firmy musí být nezávislí na klientovi (příslušné straně, která je odpovědná za informaci o předmětu ověřování a může být odpovědná i za předmět ověřování). Takové požadavky na nezávislost zahrnují omezení týkající se určitých vztahů mezi členy týmu, provádějícího ověřování a vedoucími představiteli, funkcionáři a zaměstnanci klienta v pozicích, z nichž mohou přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Musí se též posoudit, zda k ohrožení nezávislosti nedochází z důvodu vazeb na ty zaměstnance klienta v pozicích, z nichž mohou ovlivnit předmět ověřování v rámci zakázky. Posoudit se též musí, zda k ohrožení nezávislosti nedochází z důvodu zájmu firem ve skupině firem a jejich vztahů.
- 290.16 Ve většině zakázek ověřování poskytujících ujištění, která nemají povahu auditu účetní závěrky, odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu ověřování a za předmět ověřování. Nicméně v některých případech nemusí odpovědná strana odpovídat za předmět ověřování. Například pokud auditor realizuje ověřovací zakázku týkající se zprávy, kterou ekologický konzultant připravil o postupech společnosti v oblasti udržitelnosti vývoje pro užití určeným stranám, pak ekologický konzultant je odpovědný za informace o předmětu ověřování, ale společnost odpovídá za předmět ověřování (postupy udržitelnosti vývoje).
- 290.17 V takových typech zakázek poskytujících ujištění, které nemají charakter auditu účetní závěrky, kde odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu ověřování a nikoliv za předmět ověřování, členové ověřujícího týmu a firma musí být nezávislí ve vztahu ke straně odpovědné za informace o předmětu ověřování (klient). Navíc však musí být vyhodnoceno, zda pro firmu existují nějaká rizika z důvodu vztahů a vazeb mezi členy týmu provádějícího ověřování, firmou a firmami ve skupině a stranou odpovědnou za předmět ověřování.

Zakázky s přímým vykazováním

- 290.18 V zakázkách s přímým vykazováním musí být členové týmu a firma nezávislí na klientovi (straně odpovědné za předmět ověřování).

Zprávy s omezeným použitím

- 290.19 V případě ověřovací zakázky, u neauditního klienta, jejíž výstup je určen pouze k použití vybranými uživateli, se předpokládá, že uživatelé zprávy znají důvod, informace o předmětu ověřování a omezení vydávané zprávy prostřednictvím jejich účasti na určení podstaty a rozsahu instrukcí pro firmu ve věci poskytnutí služby včetně kritérií, vůči nimž má být předmět ověřen

vyhodnocen nebo porovnán. Tato znalost a větší schopnost firmy informovat uživatele o použitých zabezpečovacích prvcích zvyšuje efektivnost eliminace rizik ohrožení nezávislosti ve vystupování. Tyto okolnosti by měly být vzaty firmou do úvahy při vyhodnocení rizik ohrožujících nezávislost a zvažování opatření k eliminaci těchto rizik nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň. Minimálně je nutné použít ustanovení této sekce při vyhodnocení nezávislosti členů ověřovacího týmu a jejich nejbližších a blízkých rodinných příslušníků. Navíc, pokud má firma významný finanční podíl, ať přímý nebo nepřímý u ověřovaného klienta, hrozba vlastní zainteresovanosti je tak významná, že žádná přijatá opatření nemohou tuto hrozbu eliminovat na přijatelnou úroveň. Dílčí posouzení jakýchkoliv hrozeb vyplývajících ze zájmů a vztahů firem ve skupině firem může být dostatečné.

Vícenásobné odpovědné strany

290.20 V některých zakázkách, ať se jedná o zakázky s přímým vykazováním nebo o zakázky poskytující ujištění, které nemají charakter auditu účetní závěrky, může existovat několik zúčastněných stran. Při takových zakázkách v rámci uvažování, zda je nutné použít ustanovení této sekce ve vztahu ke každé zúčastněné straně, firma může vzít do úvahy, zda podíl nebo vztah mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování a jednotlivou zúčastněnou stranou vytváří rizika ohrožení nezávislosti jiné než zcela zřejmě nevýznamné ve vztahu k informacím o předmětu ověřování. Při tom je nutno vzít do úvahy např.:

- Významnost informací o předmětu ověřování (nebo přemětu ověřování) za kterou jednotlivá zúčastněná strana odpovídá; a
- Stupeň veřejného zájmu ve vztahu k zakázce.

Ostatní faktory

290.21 O hrozbách a zabezpečovacích prvcích stanovených v této sekci se obecně pojednává v kontextu zájmů nebo vztahů mezi firmou, firmami patřícími do skupiny firem, členem týmu provádějícího ověřování a klientem, u něhož se provádí ověřování. V případě auditorského klienta, který je registrován na veřejném trhu cenných papírů, se požaduje, aby firma, případně veškeré firmy patřící do skupiny firem, posoudily zájmy a vztahy, ve kterých figurují subjekty spřízněné s takovým klientem. V ideálním případě by tyto subjekty a vztahy měly být identifikovány předem. V případě všech ostatních klientů, u nichž se provádí ověřování (má-li tým provádějící ověřování důvod se domnívat, že z hlediska hodnocení nezávislosti firmy na klientovi je třeba vzít v úvahu **subjekt spřízněný**²³⁾ s takovým klientem, u něhož se provádí ověřování) musí tým provádějící ověřování přihlídnout k onomu spřízněnému subjektu při hodnocení nezávislosti a při uplatňování vhodných zabezpečovacích prvků.

290.22 Hodnocení ohrožení nezávislosti i následné kroky by měly vycházet z podkladů získaných před přijetím zakázky a v průběhu její realizace. Povinnost provádět takové hodnocení a přijímat opatření vzniká tehdy, když firma, firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování si jsou vědomi – nebo o nich lze důvodně předpokládat, že si jsou vědomi –

skutečností nebo vztahů, které by mohly ohrozit nezávislost. Mohou nastat okolnosti, kdy firma, firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování neúmyslně poruší ustanovení tohoto článku. Dojde-li k takovému neúmyslnému porušení, nemělo by to celkově ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, vést k ohrožení nezávislosti, jestliže firma bude mít k dispozici náležitě metody a postupy k posilování nezávislosti a jestliže je takové porušení ihned po odhalení napraveno a aplikují se účinné zabezpečovací prvky.

- 290.23 Všude v této sekci se připomínají jak významná, tak zcela zřejmě nevýznamná rizika ohrožující nezávislost. Při hodnocení závažnosti určité konkrétní věci je nutno brát v úvahu kvalitativní i kvantitativní faktory. Věc je zcela zřejmě nevýznamná pouze tehdy, považuje-li se za banální a nehrozí žádnými následky.

Cíle a struktura této sekce

- 290.24 Cílem této sekce je pomoci firmám a členům týmů provádějících ověřování:

- (a) Při stanovení rizik ohrožujících nezávislost;
- (b) Při hodnocení, zda tyto hrozby jsou zcela zřejmě nevýznamné;
- (c) V situacích, kdy hrozby nejsou zcela zřejmě nevýznamné, stanovení postupů při uplatňování vhodných zabezpečovacích prvků a opatření k eliminaci hrozeb nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň.

Je nutné vždy vzít do úvahy, co by dostatečně informovaná třetí strana znalá všech relevantních informací včetně přijatých zabezpečovacích prvků, považovala za neakceptovatelné. V případech, kdy nejsou k dispozici žádné zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou míru, lze jediné možné opatření spatřovat v eliminaci činností nebo zájmů, které takovou hrozbu vytvářejí, nebo v rozhodnutí nepřijmout zakázku na ověřování či nepokračovat v realizaci takové zakázky.

- 290.25 Tato sekce uvádí doporučení, jakým způsobem použít koncepční přístup k dodržování principu nezávislosti v určitých podmínkách a vztazích. V uvedených příkladech se pojednává o hrozbách vůči nezávislosti, které mohou vzniknout v důsledku určitých konkrétních skutečností a vztahů (odstavec 290.100 a následující odstavce). Při stanovení náležitých zabezpečovacích prvků k vyloučení hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru se uplatňuje odborný úsudek. V některých z uvedených příkladů jsou rizika ohrožující nezávislost tak vysoká, že jediným možným řešením je eliminace činností nebo zájmů, které takovou hrozbu vytvářejí, či rozhodnutí nepřijmout zakázku na ověřování nebo nepokračovat v realizaci takové zakázky. V jiných příkladech lze hrozby vyloučit nebo omezit na přijatelnou úroveň uplatněním vhodných zabezpečovacích prvků. Příklady, které jsou v tomto článku uvedeny, nelze považovat za vyčerpávající.
- 290.26 Určité příklady v této sekci stanoví, jak použít existující rámec v rámci auditu klienta registrovaného na veřejném trhu. Pokud se členská organizace rozhodne nedělat rozdíl mezi klienty registrovanými na veřejném trhu a ostatními klienty, potom doporučení, která se vztahují k auditu klientů

registrovaných na veřejném trhu, se použijí pro všechny klienty, u nichž se provádí audit.

- 290.27 V případě, že se zjistí rizika, která ohrožují nezávislost a která nejsou zcela zřejmě nevýznamná, a firma se přesto rozhodne ověřování (zakázku) přijmout nebo v realizaci takové zakázky pokračovat, musí se takové rozhodnutí dokumentovat. Dokumentace by měla zahrnovat popis zjištěných hrozeb a popis zabezpečovacích prvků použitých k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň.
- 290.28 Při hodnocení významnosti rizik ohrožujících nezávislost a zabezpečovacích prvků přijatých k omezení hrozeb na přijatelnou úroveň se přihlíží k veřejnému zájmu. Určitý veřejný zájem může být spojen s některými subjekty v důsledku jejich obchodních aktivit, jejich velikosti nebo jejich statusu jako společností s velkým počtem akcionářů/podílníků. Mezi příklady takových subjektů lze jmenovat společnosti registrované na veřejném trhu cenných papírů, dále úvěrové instituce, pojišťovny a penzijní fondy. Předmětem zvláště velkého veřejného zájmu jsou účetní závěrky společností registrovaných na veřejných trzích, a proto se některé odstavce tohoto článku věnují další konkrétní problematice týkající se právě auditu takových registrovaných subjektů. Posoudit je třeba situace, kdy se zásady uvedené v tomto článku ve vztahu k auditu registrovaných subjektů uplatňují na jiné auditorské klienty, kteří jsou také předmětem značného veřejného zájmu.
- 290.29 Výbory pro audit mohou být důležitým nástrojem podnikového řízení. Musí však být nezávislé na vedení společnosti a musí být představenstvu nápomocny při zajišťování nezávislosti firmy, která provádí audit. V případě veřejně registrovaných subjektů musí mezi Výborem pro audit (či jiným orgánem, není-li Výbor pro audit ustaven) a firmou provádějící audit fungovat pravidelná komunikace s výměnou informací o vztazích a záležitostech, které by podle názoru firmy případně mohly mít vliv na dodržení zásady nezávislosti.
- 290.30 Firmy musí zavést metodiky a postupy pro komunikaci v otázkách nezávislosti s Výbory pro audit nebo s jinými orgány s podobným pověřením. Jde-li o audit subjektů registrovaných na veřejném trhu, musí si firma alespoň jednou do roka ústně i písemně vyměnit informace o veškerých případných vztazích a ostatních záležitostech existujících mezi firmou, ostatními firmami patřícími do skupiny firem a auditorským klientem, o nichž by podle profesionálního úsudku firmy bylo možno se domnívat, že mají vliv na nezávislost. Takto sdělované záležitosti se mohou různit podle konkrétních okolností a měla by o nich rozhodovat firma. Obecně však platí, že příslušná sdělení se mají týkat záležitostí, o kterých se pojednává v tomto článku.

Doba zakázky

- 290.31 Členové týmu provádějícího ověřování a firma musí být po dobu ověřování nezávislí na klientovi, u něhož se provádí ověřování. Nejde-li o zakázku opakující se povahy, pak doba zakázky začíná okamžikem, kdy tým provádějící ověřování začne poskytovat příslušné služby, a končí vydáním zprávy o ověřování. Jestliže se předpokládá, že půjde o zakázku opakující se povahy, pak doba zakázky končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah s poskytováním odborných služeb končí,

nebo okamžikem vydání závěrečné zprávy o ověřování (z obou možností platí ta, která nastane později).

290.32 V případě auditu účetní závěrky doba zakázky zahrnuje období, na které se vztahuje účetní závěrka, k níž se firma vyjadřuje. Jestliže se daný subjekt stane auditorským klientem v průběhu období, na které se vztahuje účetní závěrka, k níž se firma vyjadřuje, nebo po tomto období, musí firma zvážit, zda hrozby ohrožující nezávislost mohou vzniknout:

- Z finančního nebo obchodního vztahu s auditorským klientem v období nebo po období, na které se vztahuje účetní závěrka, avšak před přijetím auditu; nebo
- Z dřívějších služeb poskytovaných auditorskému klientovi.

Podobně v případě ověřování, které není auditem účetní závěrky, musí firma posoudit, zda hrozbou pro nezávislost nemůže být jakýkoli finanční nebo obchodní vztah, případně služby poskytované v minulosti.

290.33 Jestliže auditorskému klientovi byly poskytovány také služby nemající charakter ověřování, a to v průběhu období, na které se vztahuje účetní závěrka, případně po tomto období, avšak před započítáním poskytování odborných služeb souvisejících s auditem, a jestliže by v průběhu provádění auditu účetní závěrky došlo k zákazu takových služeb nemajících charakter ověřování, pak je nutné zvážit případná možná rizika spojená s těmito službami a ohrožující nezávislost. Nejde-li o hrozbu, která je zcela zřejmě nevýznamná, musí se zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k omezení takové hrozby na přijatelnou míru. Takovým zabezpečovacím prvkem může například být:

- Projednání otázek nezávislosti souvisejících s poskytováním služeb nemajících charakter ověřování s osobami pověřenými správou a řízením, například s Výborem pro audit;
- Získání souhlasu auditorského klienta s tím, že odpovědnost za výsledek služeb nemajících charakter ověřování nese on;
- Vyloučení pracovníků, kteří poskytovali služby nemající charakter ověřování, z účasti na auditu účetní závěrky;
- Využití práce jiné firmy, která provede prověrku výsledků služeb nemajících charakter ověřování nebo která znovu provede služby nemající charakter ověřování v rozsahu potřebném k tomu, aby za ně mohla převzít odpovědnost.

290.34 Jsou-li služby nemající charakter ověřování poskytovány auditorskému klientovi, který není subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, ale posléze se takovým subjektem stane, nepoškodí se tím nezávislost firmy tehdy, jestliže:

- (a) Předchozí služby nemající charakter ověřování byly v případě subjektů neregistrovaných na veřejném trhu přípustné podle této sekce;
- (b) Poskytování takových služeb bude ukončeno v přiměřené době poté, co se klient stane registrovaným subjektem, jde-li o služby nepřípustné pro registrované subjekty podle této sekce; a

- (c) Firma uplatnila vhodné zabezpečovací prvky k eliminaci jakýchkoli rizik ohrožujících nezávislost, která by mohla vyplynout z dříve poskytovaných služeb, nebo k omezení takových rizik na přijatelnou míru.

Uplatnění zásad v konkrétních situacích

Obsah

Téma	Odstavec
Úvod	290.100
Finanční podíly	290.104
Ustanovení pro všechny klienty, u nichž se provádí ověřování	290.106
Ustanovení pro auditorské klienty	290.113
Ustanovení pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování	290.122
Půjčky a záruky	290.126
Úzký obchodní vztah ke klientům, u nichž se provádí ověřování	290.132
Příbuzenské a osobní vztahy	290.135
Zaměstnanecký poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování	290.143
Služby v nedávné době poskytované klientům, u nichž se provádí ověřování	290.146
Pozice funkcionáře nebo vedoucího představitele u klientů, u nichž se provádí ověřování	290.149
Dlouhodobé vazby pracovníků ve vyšších pozicích na klienty, u nichž se provádí ověřování	
Všeobecná ustanovení	290.153
Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu	290.154
Poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování	290.158
Zpracovávání účetních záznamů a účetních závěrek	290.166
Všeobecná ustanovení	290.169
Auditorští klienti, kteří nejsou subjekty registrovanými na veřejném trhu	290.170
Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu	290.171
Naléhavé situace	290.173
Služby oceňování majetku	290.174
Poskytování daňových služeb auditorským klientům	290.180
Poskytování služeb interního auditu auditorským klientům	290.181
Poskytování služeb v oblasti informačních technologií auditorským klientům	290.187
Dočasné přidělení pracovníků firmy k zastávání funkcí u auditorských klientů	290.192
Poskytování služeb podpory auditorských klientů v soudních sporech	290.193
Poskytování právních služeb auditorským klientům	290.196
Nábor pracovníků do vrcholového vedení	290.203
Správa podnikových financí a podobné činnosti	290.204
Honoráře a tvorba cen	
Honoráře – relativní výše	290.206
Honoráře – po lhůtě splatnosti	290.208
Tvorba cen	290.209
Podmíněné honoráře	290.210
Dary a pohostinnost	290.212
Probíhající nebo hrozící soudní řízení	290.214

Úvod

- 290.100 V následujících příkladech se popisují skutečnosti a vztahy, které mohou tvořit hrozbu vůči nezávislosti. Uvádějí se v nich jak potenciální hrozby, tak i zabezpečovací prvky, kterých lze vhodně použít k eliminaci těchto hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru. Nejde o vyčerpávající výčet příkladů. V praxi bude firma, případně firma patřící do skupiny firem, a stejně tak i členové týmu provádějícího ověřování, muset hodnotit důsledky obdobných, ne však totožných skutečností a vztahů, a určovat, zda lze aplikovat zabezpečovací prvky – včetně těch, které jsou uvedeny v odstavcích 200.12-200.15 – a zda jejich uplatnění v uspokojivé míře vyřeší hrozby ohrožení nezávislosti.
- 290.101 Některé z příkladů se týkají auditorských klientů, jiné se týkají klientů, u nichž se provádí ověřování, kteří ale nejsou auditorskými klienty. Tyto příklady ilustrují, jak by se zabezpečovací prvky měly použít, aby splňovaly požadavky kladené na členy týmů provádějících ověřování, na firmu, případně na firmy patřící do skupiny firem, jako na subjekty, které by měly být nezávislé na auditorském klientovi. Dále tyto příklady uvádějí požadavky na členy týmů provádějících ověřování a na firmu jako na subjekty, které by měly být nezávislé na klientovi, u něhož se provádí ověřování a který není auditorským klientem. Příklady nezahrnují zprávy o ověřování pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování, kde je použití těchto zpráv výslovně omezeno na stanovené uživatele. Jak se o takových zakázkách uvádí v odstavci 290.19, členové týmu provádějícího ověřování a jejich nejbližší a blízcí příbuzní musí být nezávislí na klientovi, u něhož se provádí ověřování. Kromě toho by firma neměla mít u klienta, u něhož se provádí ověřování, významný přímý ani nepřímý finanční podíl.
- 290.102 Příklady ukazují, jakým způsobem použít rámec pro auditorské klienty a pro klienty, u nichž se provádí ověřování, ale kteří nejsou auditorskými klienty. Tyto příklady musí být posuzovány ve vazbě na odst. 290.20, který stanoví, že u většiny zakázek ověřování je jedna odpovědná strana a tou stranou je klient, u něhož se provádí ověřování. Nicméně v některých zakázkách ověřování se mohou vyskytnout dvě odpovědné strany. v takových případech je nutné posoudit hrozby vyplývající z vlastnictví podílů nebo existence vztahů mezi členy týmu provádějícího ověřování, firmou, firmami ve skupině firem a stranou odpovědnou za předmět ověřování.
- 290.103 Interpretace 2005-01 v této sekci poskytuje návod jak aplikovat požadavky na nezávislost uvedené v této sekci u zakázek ověřování, které nemají charakter auditu účetní závěrky

Finanční podíly

- 290.104 Finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti. Při hodnocení závažnosti této hrozby a vhodných zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru je třeba posoudit povahu finančního podílu. Znamená to, že je třeba vyhodnotit roli osoby, která takový finanční podíl vlastní, dále významnost daného finančního podílu a zda jde o podíl přímý nebo nepřímý.

290.105 Hodnotíme-li, zda jde o přímý nebo nepřímý podíl (tj. typ podílu), musíme vzít v úvahu, že finančních podílů může být celá řada: od podílů, kde daná osoba nijak neprověřuje ani investiční nástroj tohoto podílu, ani samotný podíl (tak je tomu například u vzájemných fondů, podílových fondů nebo podobných zprostředkovatelských nástrojů), až po podíly, kde daná osoba podíl přímo prověřuje, nebo je schopna ovlivnit investiční rozhodnutí. Při hodnocení významnosti jakéhokoli rizika ohrožujícího nezávislost je důležité vzít v úvahu rozsah (stupeň) prověrky nebo vlivu, který lze uplatňovat na zprostředkovatele, na samotný podíl a na investiční strategii. Kde jde o prověrku, tam se finanční podíl považuje za přímý a naopak, kde držitel finančního podílu není takové prověrky schopen, tam se finanční podíl považuje za nepřímý.

Ustanovení pro všechny klienty, u nichž se provádí ověřování

290.106 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník má u klienta, u něhož se provádí ověřování, přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik vysoká, že k eliminaci této hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru budou vhodné pouze tyto zabezpečovací prvky:

- (a) Než se daná osoba stane členem týmu provádějícího ověřování, zbaví se přímého finančního podílu;
- (b) Než se daná osoba stane členem týmu provádějícího ověřování, zbaví se celého nepřímého finančního podílu, případně se zbaví takové jeho části, jaká postačí, aby nepřímý podíl nadále nebyl významný; nebo
- (c) Daný člen týmu provádějícího ověřování je odvolán z ověřování.

290.107 Hrozba vlastní zainteresovanosti vznikne, jestliže člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník získá u klienta, u něhož provádí ověřování, přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl například jako dědictví, jako dar nebo v důsledku fúze. K eliminaci této hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru je třeba uplatnit tyto zabezpečovací prvky:

- (a) Zbavit se finančního podílu v nejbližší příhodnou dobu; nebo
- (b) Daného člena týmu provádějícího ověřování odvolat z ověřování.

Než se daná osoba zbaví finančního podílu nebo je odvolána z týmu provádějícího ověřování, musí se pro tuto dobu zvážit, zda není třeba ke snížení hrozby vlastní zainteresovanosti na přijatelnou míru uplatnit další zabezpečovací prvky. Takovým dalším zabezpečovacím prvkem může být:

- Projednání věci s těmi osobami, pověřenými správou a řízením, například s Výborem pro audit; nebo
- Využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem je prověřit provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství.

290.108 Hrozba vlastní zainteresovanosti vznikne, jestliže se člen týmu provádějícího ověřování dozví, že jeho blízký rodinný příslušník má u klienta, u něhož se provádí ověřování, přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl. Při hodnocení závažnosti jakékoli hrozby je třeba posoudit povahu

příbuzenského vztahu mezi členem týmu provádějícího ověřování a takovým blízkým rodinným příslušníkem a dále významnost jeho finančního podílu. Po vyhodnocení závažnosti hrozby je třeba podle potřeby posoudit a uplatnit vhodné zabezpečovací prvky. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Blízký rodinný příslušník se v nejbližší příhodnou dobu zbaví celého finančního podílu, případně se zbaví jeho postačující části;
- Věc se projedná s osobami pověřenými správou a řízením u klienta, například s Výborem pro audit;
- Práci provedenou členem týmu provádějícího ověřování, kterýžto člen má takového blízkého rodinného příslušníka, zkontroluje – a případně bude podle potřeby zajišťovat poradenství – jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování; nebo
- Daná osoba je odvolána z ověřování.

290.109 Jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování má u klienta přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl jako svěřenecký správce, může hrozba vlastní zainteresovanosti vzniknout v důsledku možného vlivu svěřenecké správy na klienta, u něhož provádí ověřování. Takový finanční podíl je proto možné vlastnit pouze tehdy, když:

- (a) Člen týmu provádějícího ověřování, jeho nejbližší rodinný příslušník ani firma nejsou beneficienty dané svěřenecké správy;
- (b) Podíl držený u klienta, u něhož se provádí ověřování, v rámci svěřenecké správy není pro svěřeneckou správu významný;
- (c) Svěřenecká správa není s to významným způsobem ovlivňovat klienta, u něhož se provádí ověřování;
- (d) Člen týmu provádějícího ověřování nebo firma nemá významný vliv na žádná investiční rozhodnutí, která by se týkala finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování.

290.110 Je třeba zvážit, zda nevznikne hrozba vlastní zainteresovanosti v důsledku finančního podílu osob mimo tým provádějící ověřování a mimo nejbližší a blízké rodinné příslušníky jeho členů. Takovými osobami mohou být:

- Partneři a jejich nejbližší rodinní příslušníci, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování;
- Partneři a vedoucí zaměstnanci, kteří klientovi, u něhož se provádí ověřování, poskytují služby nemající charakter ověřování;
- Osoby, které mají těsný osobní vztah k některému z členů týmu provádějícího ověřování.

Zda podíly patřící takovým osobám mohou být příčinou hrozby vlastní zainteresovanosti, bude záležet na určitých faktorech, jako například:

- Na struktuře firmy z hlediska organizace, provozu a vztahů podřízenosti;
- Na povaze vztahu mezi danou osobou a členem týmu provádějícího ověřování.

Měla by se posoudit závažnost hrozby a zjistí-li se, že tato hrozba není nevýznamná, je vhodné uvážit, jaké existují vhodné zabezpečovací prvky,

a ty by se měly uplatnit s cílem hrozbu vyloučit nebo ji omezit na přijatelnou míru. Jako vhodné lze uvést tyto zabezpečovací prvky:

- Použijí se metodiky, které omezují možnosti držby takových podílů všude, kde je to možné;
- Věc se projedná s osobami pověřenými správou a řízením u klienta, například s Výborem pro audit; nebo
- Provedenou práci prověří – a případně bude podle potřeby zajišťovat poradenství – jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování.

290.111 Neúmyslné porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, nebude mít vliv na nezávislost firmy, firmy patřící do skupiny firem ani jednotlivého člena týmu provádějícího ověřování, jestliže:

- (a) Firma nebo firma patřící do skupiny firem zavedla metodiky a postupy, podle nichž všichni odborní pracovníci musí firmě bezodkladně hlásit veškerá porušení vzniklá v důsledku koupě, dědictví či jiného způsobu nabytí finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování;
- (b) Firma nebo firma patřící do skupiny firem bezodkladně uvědomí daného odborného pracovníka, že by se měl takového finančního podílu zbavit;
- (c) Daný odborník se finančního podílu zbaví v co nejkratší prakticky dosažitelné době po zjištění problému nebo je odvolán z týmu provádějícího ověřování.

290.112 Jestliže došlo k neúmyslnému porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, musí firma posoudit, zda je třeba uplatnit zabezpečovací prvky. Lze přijmout například tato opatření:

- Práci provedenou členem týmu provádějícího ověřování prověří jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování;
- Daná osoba není připuštěna k žádnému významnějšímu rozhodování o ověřování.

Ustanovení pro auditorské klienty

290.113 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, má u svého auditorského klienta přímý finanční podíl, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmnírní žádné zabezpečovací prvky. Jestliže tedy firma hodlá realizovat zakázku u takového klienta, musí se finančního podílu zbavit.

290.114 Hrozba vlastní zainteresovanosti také vzniká, jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, má u svého auditorského klienta nepřímý finanční podíl. V takovém případě – jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho části, bez níž se takový podíl stane nevýznamným.

290.115 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, má přímý finanční podíl na subjektu, který má rozhodující vliv na auditorského klienta firmy, je

hrozba vlastní zainteresanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. V takovém případě – jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho části, bez níž se takový podíl stane nevýznamným.

- 290.116 Hrozba vlastní zainteresanosti také vzniká, jestliže finanční podíl u auditorského klienta firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, má v držení program penzijního připojištění takové firmy. V takovém případě by se měla posoudit závažnost hrozby a zjistí-li se, že tato hrozba není nevýznamná, mělo by se posoudit, jaké existují vhodné zabezpečovací prvky, a ty by se měly podle potřeby uplatnit s cílem hrozbu vyloučit nebo ji omezit na přijatelnou míru.
- 290.117 Jestliže jiní partneři včetně partnerů, kteří nepracují na ověřování (nebo jejich nejbližší rodinní příslušníci) v rámci **kanceláře**²⁴⁾, kde v souvislosti s auditem působí partner **zakázky**²⁵⁾, mají přímý finanční podíl nebo významný nepřímý podíl u daného auditorského klienta, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Proto by takoví auditoři ani jejich nejbližší rodinní příslušníci neměli mít v držení žádný finanční podíl u takového auditorského klienta.
- 290.118 Kancelář, kde partner zakázky vyvíjí činnost v souvislosti s auditem účetní závěrky, nemusí nutně být totožná s kanceláří, ke které je daný auditor přidělen. Jestliže partner zakázky patří k jiné kanceláři než ostatní členové týmu provádějícího ověřování, je třeba podle úsudku určit, u které kanceláře má provádět činnost v souvislosti s daným auditem účetní závěrky.
- 290.119 Jestliže jiní partneři a vedoucí zaměstnanci poskytující auditorskému klientovi služby nemající charakter ověřování (s výjimkou těch, jejichž účast je zcela zřejmě nevýznamná) včetně jejich nejbližších rodinných příslušníků mají u auditorského klienta v držení přímý finanční podíl nebo významný nepřímý podíl, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Proto by takoví pracovníci ani jejich nejbližší rodinní příslušníci neměli mít u takového auditorského klienta v držení žádný finanční podíl.
- 290.120 Finanční podíl, který má u auditorského klienta v držení nejbližší rodinný příslušník (a) partnera patřícího ke kanceláři, kde v souvislosti s auditem působí partner zakázky, nebo (b) partnera nebo vedoucího zaměstnance poskytujícího auditorskému klientovi služby nemající charakter ověřování, se nepovažuje za finanční podíl vytvářející nepřijatelnou hrozbu, jestliže je takový podíl získán jako součást zaměstnaneckých práv.
- 290.121 Hrozba vlastní zainteresanosti také vzniká, jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem nebo také člen týmu provádějícího ověřování má v držení finanční podíl u určitého subjektu, kde má finanční podíl také auditorský klient, případně vedoucí představitel nebo funkcionář nebo vlastník s rozhodujícím vlivem. Nezávislost vůči auditorskému klientovi není ohrožena, jestliže příslušné podíly, které u takového subjektu mají firma, případně firma patřící do skupiny firem, člen týmu provádějícího ověřování, auditorský klient, případně jeho vedoucí představitel nebo funkcionář nebo jeho vlastník s rozhodujícím vlivem, jsou nevýznamné a auditorský klient

nemůže na takový subjekt vykonávat významnější vliv. Jestliže jde o podíl, který je pro firmu, firmu patřící do skupiny firem nebo auditorského klienta významnější, přičemž auditorský klient je schopen vykonávat na daný subjekt významnější vliv, neexistují zabezpečovací prvky, které by hrozbu vlastní zainteresovanosti dokázaly snížit na přijatelnou míru, takže je nutné, aby se firma, případně firma patřící do skupiny firem, buď takového podílu zbavila, nebo se vzdala auditu. Člen týmu provádějícího ověřování, který má v držení takový významnější podíl, musí učinit některý z těchto kroků:

- (a) zbavit se podílu;
- (b) zbavit se části podílu tak, aby jeho zbývající část nemohla být nadále považována za významnou;
- (c) odstoupit z auditu.

Ustanovení pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování

- 290.122 Jestliže firma má přímý finanční podíl na klientovi, u něhož provádí ověřování a který není auditorským klientem, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Jestliže firma hodlá zakázku realizovat, pak se musí takového finančního podílu zbavit.
- 290.123 Hrozba vlastní zainteresovanosti také vzniká, jestliže firma má významný nepřímý finanční podíl na klientovi, u něhož provádí ověřování a který není auditorským klientem. V takovém případě – jestliže firma hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho dostatečné části, aby se zbývající podíl stal nevýznamným.
- 290.124 Jestliže firma má významný finanční podíl u subjektu, který má podíl s rozhodujícím vlivem u klienta, u něhož provádí ověřování a který není auditorským klientem, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. V takovém případě – jestliže firma hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu, nebo jeho dostatečné části, aby se zbývající podíl stal nevýznamným.
- 290.125 V případě, že se o ověřování, které není auditem, vypracovává zpráva s omezeným použitím, platí pro ustanovení odstavců 290.106 - 290.110 a odstavců 290.122 - 290.124 výjimky uvedené v odstavci 290.19.

Půjčky a záruky

- 290.126 Půjčka, kterou firma získá od klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo záruka na půjčku poskytnutá firmě klientem, u něhož se provádí ověřování, je-li tímto klientem banka nebo podobná instituce, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je taková půjčka poskytnuta za normálních výpůjčních podmínek a požadavků a půjčka je nevýznamná jak pro firmu, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování. Je-li půjčka pro klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo pro firmu významná, lze hrozbu vlastní zainteresovanosti snížit na přijatelnou míru použitím zabezpečovacích prvků. Takovým zabezpečovacím prvkem může například být využití práce dalšího

auditora/účetního znalce odjinud (mimo firmu), jehož úkolem bude prověřit provedenou práci.

- 290.127 Půjčka, kterou od klienta, u něhož se provádí ověřování, získá člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci, případně záruka na půjčku poskytnutá jim ze strany klienta, u něhož se provádí ověřování, je-li tímto klientem banka nebo podobná instituce, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je taková půjčka poskytnuta za normálních výpůjčních podmínek a požadavků a půjčka je nevýznamná jak pro firmu, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování. Takovou půjčkou může například být hypotéka na rodinný dům, možnost přečerpání konta, půjčka na nákup osobního automobilu nebo zůstatky na kreditní kartě.
- 290.128 Podobně vklad firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování u klienta, u kterého se provádí ověřování a kterým je banka nebo podobná instituce, případně vedení makléřského konta u takového klienta, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže takový vklad nebo konto jsou vedeny za normálních obchodních podmínek.
- 290.129 Jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování poskytne půjčku klientovi, u něhož se provádí ověřování a který není bankou ani podobnou institucí, nebo se zaručí za půjčku poskytnutou takovému klientovi, u něhož se provádí ověřování, může vzniknout tak velká hrozba vlastní zainteresovanosti, že ji žádné zabezpečovací prvky nebudou s to snížit na přijatelnou míru. Toto platí za podmínky, že tato půjčka nebo záruka není nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování.
- 290.130 Podobně jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování přijme půjčku od klienta, u kterého se provádí ověřování a který není bankou ani podobnou institucí, nebo od takového klienta, u něhož se provádí ověřování, získá záruku za půjčku, může vzniknout tak velká hrozba vlastní zainteresovanosti, že ji žádné zabezpečovací prvky nebudou s to snížit na přijatelnou míru. Toto platí za podmínky, že tato půjčka nebo záruka není nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování, tak pro klienta, u něhož tým toto ověřování provádí.
- 290.131 Příklady v odstavcích 290.126 - 290.130 se vztahují na půjčky a záruky mezi firmou a klientem, u něhož se provádí ověřování. Jde-li však o audit, je třeba tato ustanovení vztáhnout na firmu, na všechny firmy patřící do skupiny firem a na auditorského klienta.

Úzký obchodní vztah ke klientům, u nichž se provádí ověřování

290.132 Úzký obchodní vztah mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování a klientem, u něhož se provádí ověřování, nebo jeho vedením, případně mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování a auditorským klientem, může zahrnovat komerční nebo běžný finanční podíl nebo může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti nebo hrozbu vydíratelnosti. Lze uvést tyto příklady takových vztahů:

- Vlastnictví významného finančního podílu ve společném podniku spolu s klientem, u něhož se provádí ověřování, nebo vlastníkem majícím

rozhodující vliv, vedoucím představitelem, funkcionářem nebo jinou osobou, která u klienta vykonává vyšší manažerské funkce;

- Ujednání, kde se jedna nebo více služeb nebo produktů firmy kombinuje s jednou nebo více službami nebo produkty klienta, u něhož se provádí ověřování, a kde jde o tržní uplatňování balíčku služeb a produktů s odkazem na obě zmíněné strany;
- Distribuční nebo marketingová ujednání, podle nichž firma působí jako distributor nebo prodejce produktů nebo služeb klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo kde klient, u něhož se provádí ověřování, působí jako distributor nebo prodejce produktů nebo služeb firmy.

Jde-li o auditorského klienta – pokud finanční podíl není nevýznamný a také daný vztah není pro firmu, případně firmu patřící do skupiny firem, a pro auditorského klienta zcela zřejmě nevýznamný – pak vzniklou hrozbu nemohou zmírnit na přijatelnou míru žádná zabezpečovací opatření. Stejně tak jde-li o klienta, u něhož se provádí ověřování a který není auditorským klientem – pokud finanční podíl není nevýznamný a také daný vztah není pro firmu a klienta, u něhož se provádí ověřování, zcela zřejmě nevýznamný – pak vzniklou hrozbu nemohou na přijatelnou míru zmírnit žádná zabezpečovací opatření. V obou případech lze učinit pouze tyto kroky:

- (a) Ukončit obchodní vztah;
- (b) Omezit objem vztahu natolik, aby finanční podíl byl nevýznamný a aby i vztah byl zcela zřejmě nevýznamný; nebo
- (c) Odmítnout provést ověřování.

Pokud pro člena týmu provádějícího ověřování není finanční podíl nevýznamný a ani daný vztah není zcela zřejmě nevýznamný, pak jediným zabezpečovacím prvkem bude odvolání takové osoby z týmu provádějícího ověřování.

290.133 Jde-li o auditorského klienta, pak obchodní vztah zahrnující podíl na subjektu v držení úzkého okruhu vlastníků, kterýžto podíl vlastní firma, firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování nebo jejich blízcí rodinní příslušníci – přičemž podíl na takovém subjektu má také auditorský klient nebo vedoucí představitel nebo funkcionář auditorského klienta – nebude představovat hrozbu vůči nezávislosti, jestliže:

- (a) Vztah je pro firmu, firmu patřící do skupiny firem a auditorského klienta zcela zřejmě nevýznamný;
- (b) Podíl je nevýznamný pro investora nebo skupinu investorů;
- (c) Podíl nedává investorovi nebo skupině investorů možnost ovládat daný subjekt v držení úzkého okruhu vlastníků.

290.134 Nákup zboží a služeb realizovaný u klienta, u něhož se provádí ověřování, firmou (nebo realizovaný u auditorského klienta firmou patřící do skupiny firem) nebo členem týmu provádějícího ověřování by všeobecně neměl tvořit hrozbu vůči nezávislosti, jestliže jde o transakce v rámci normálního chodu obchodní činnosti mezi samostatnými a nezávislými partnery. Nicméně může jít o transakce takové povahy a rozsahu, že vznikne hrozba vlastní zinteresanosti. Není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, je třeba

posoudit a uplatnit zabezpečovací prvky a s jejich pomocí snížit hrozbu na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Vyloučení takových transakcí nebo omezení jejich rozsahu;
- Odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování;
- Projednání věci s činiteli, kteří jsou u klienta pověřeni dohlédací činností, například s Výborem pro audit.

Příbuzenské a osobní vztahy

290.135 Příbuzenské a osobní vztahy mezi členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a vedoucím představitelem, jiným funkcionářem nebo určitými zaměstnanci (podle zastávaných pozic) klienta, u něhož se provádí ověřování, na straně druhé, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti. Není zde místo pro podrobný popis významnosti hrozeb, které takový vztah může vytvářet. Významnost těchto hrozeb může záviset na celé řadě faktorů, například na pracovních úkolech daného jednotlivce v rámci ověřování, na tom, o jak blízký vztah jde, a na roli rodinného příslušníka nebo jiné osoby u klienta, u něhož se provádí ověřování. Existuje tedy široké spektrum situací, které je třeba vyhodnotit a podle tohoto vyhodnocení uplatnit zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou míru.

290.136 Je-li neblízký rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta provádějícího ověřování s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování nebo v takové pozici již není, ale působil v ní kdykoli v průběhu realizace zakázky, pak lze hrozbu vůči nezávislosti snížit na přijatelnou míru pouze odvoláním dané osoby z týmu provádějícího ověřování – příbuzenský vztah je v takovém případě natolik těsný, že riziko ohrožující nezávislost nelze na přijatelnou míru snížit žádným jiným opatřením. Jestliže se však tento zabezpečovací prvek nepoužije, zbývá už pouze ukončení realizace zakázky na ověřování. Například při auditu účetní závěrky, je-li manželka/manžel člena týmu provádějícího ověřování zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetních výkazů, lze hrozbu vůči nezávislosti snížit na přijatelnou míru pouze odvoláním dané osoby z týmu provádějícího ověřování.

290.137 Hrozby vůči nezávislosti mohou také vzniknout, je-li zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování nejbližší rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování. Významnost takových hrozeb bude záviset na faktorech, jako je například:

- Pozice, jakou nejbližší rodinný příslušník u klienta zastává;
- Role daného odborníka v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování;

- Strukturování odpovědnosti a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti nejbližšího rodinného příslušníka;
- Uplatnění metodik a postupů, v jejichž rámci pracovníci firmy mají nadřazeným hlásit veškeré problémy kolem nezávislosti a objektivity, které se jich týkají.

290.138 Hrozby vůči nezávislosti mohou též vzniknout, pokud je blízký rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Významnost takových hrozeb bude záviset na faktorech, jako je například:

- Pozice, jakou blízký rodinný příslušník u klienta zastává;
- Role daného profesionálního pracovníka v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování;
- Strukturování odpovědnosti a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti blízkého rodinného příslušníka;
- Uplatnění metodik a postupů, v jejichž rámci pracovníci firmy mají nadřazeným hlásit veškeré problémy kolem nezávislosti a objektivity, které se jich týkají.

290.139 Hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti může kromě toho vzniknout i tehdy, když k členovi týmu provádějícího ověřování má těsný vztah i jiná osoba než jeho nejbližší nebo blízký rodinný příslušník, je-li tato jiná osoba vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, majícím možnost přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Členové týmu provádějícího ověřování mají v této souvislosti povinnost identifikovat každou takovou osobu a vyhledat radu o tom, jaké zvolit firemní postupy. K hodnocení významnosti takto vzniklé hrozby a k hodnocení vhodných zabezpečovacích prvků pro eliminaci hrozby nebo pro její omezení na přijatelnou míru patří posuzování takových faktorů, jakými jsou blízkost vztahu a role, kterou daná osoba u klienta, u něhož se provádí ověřování, zastává.

290.140 Je třeba posoudit, zda hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti může vzniknout v důsledku osobních nebo příbuzenských vztahů mezi partnerem nebo zaměstnancem firmy, který není členem týmu provádějícího ověřování, na jedné straně a vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování a zastávajícím pozici, kde může přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování, na straně druhé. Partneři a zaměstnanci firmy mají

v této souvislosti povinnost identifikovat každý takový vztah a vyhledat radu o tom, jaké zvolit firemní postupy. K hodnocení významnosti takto vzniklé hrozby a k hodnocení vhodných zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru patří posuzování takových faktorů, jakými jsou blízkost vztahu, interakce odborného pracovníka firmy s týmem provádějícím ověřování, pozice, kterou partner či zaměstnanec zastává u firmy, a role, kterou daná osoba zastává u klienta, u něhož se provádí ověřování.

290.141 Neúmyslné porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o příbuzenské a osobní vztahy, neuškodí nezávislosti firmy ani jednotlivého člena týmu provádějícího ověřování, jestliže:

- (a) Firma zavedla metodiky a postupy, podle nichž všichni odborníci musí firmě bezodkladně hlásit veškerá porušení vzniklá v důsledku změny pracovního poměru jejich nejbližších a blízkých rodinných příslušníků, případně jiné osobní vztahy, které mohou vytvářet hrozbu vůči nezávislosti;
- (b) Firma provede strukturální přestavbu odpovědnosti a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby se daný odborník nezabýval záležitostmi spadajícími do sféry odpovědnosti osoby, s níž je tento pracovník příbuzný nebo k ní má osobní vztah. Není-li tato přestavba možná, pak firma daného odborníka neodkladně odvolá z ověřování;
- (c) Firma věnuje další dodatečnou pozornost prověřování práce realizované daným odborníkem.

290.142 Jestliže došlo k neúmyslnému porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o příbuzenské a osobní vztahy, musí firma posoudit, zda je třeba uplatnit zabezpečovací prvky. Lze přijmout například tato opatření:

- Práci provedenou členem týmu provádějícího ověřování zkontroluje jiný auditor/účetní znalec, který se nepodílel na ověřování;
- Daná osoba se nezúčastní žádného významnějšího rozhodování na ověřovací zakázce.

Zaměstnanecký poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování

290.143 Nezávislost firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování může být ohrožena, jestliže členem týmu provádějícího ověřování nebo partnerem firmy byl vedoucí představitel, funkcionář nebo zaměstnanec klienta, u něhož se provádí ověřování, mající možnost přímo a významně ovlivnit informace o předmětu ověřování. Za této situace může vzniknout hrozba vlastní zinteresanosti, spřízněnosti nebo vydírání především tehdy, když mezi takovou osobou a její dřívější firmou nadále existují významné vztahy. Nezávislost člena týmu provádějícího ověřování může podobně být ohrožena, jestliže na ověřování pracuje někdo, kdo ví (případně kdo má důvod se domnívat), že někdy v budoucnu u klienta, u něhož se provádí ověřování, nastoupí nebo může nastoupit.

290.144 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování, partner nebo bývalý partner firmy přešel ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, bude závažnost takto

vzniklé hrozby vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydírání záviset na následujících faktorech:

- (a) Pozice, jakou daná osoba zaujala u klienta, u něhož se provádí ověřování;
- (b) Rozsah, v jakém má daná osoba spolupracovat s týmem provádějícím ověřování;
- (c) Čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba byla členem týmu provádějícího ověřování nebo firmy;
- (d) Pozice, kterou daná osoba zastávala v týmu provádějícím ověřování nebo ve firmě.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Posoudí se vhodnost nebo nutnost úpravy plánu ověřování pro ověřovací zakázku;
- Na následnou ověřovací zakázku se nasadí tým (provádějící ověřování), který bude mít ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, minimálně takové zkušenosti jako osoba, která přešla ke klientovi;
- Využije se práce dalšího auditora/účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování, jehož úkolem bude prověřovat provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství;
- Ověřování je podrobena prověrce kvality.

Ve všech případech je ke snížení hrozby na přijatelnou míru zapotřebí všech zabezpečovacích prvků uvedených v následujících dvou bodech:

- (a) Daná osoba nemá u firmy nárok na žádné požitky ani platby, pokud nebyly stanoveny podle předem přijatých ujednání. Kromě toho žádná částka, kterou firma dané osobě dluží, nesmí být natolik významná, aby ohrozila nezávislost firmy;
- (b) Daná osoba se nadále neúčastní ani se o ní nelze domnívat, že se účastní, na podnikatelských nebo odborných činnostech firmy.

290.145 Hrozba vlastní zainteresovanosti vzniká, jestliže se člen týmu provádějícího ověřování účastní práce na ověřování a jestliže si je přitom vědom nebo má důvod se domnívat, že někdy v budoucnu přejde nebo může přejít ke klientovi, u něhož se provádí ověřování. Tuto hrozbu lze snížit na přijatelnou míru uplatněním všech zabezpečovacích prvků uvedených v následujících dvou bodech:

- (a) Uplatnění metodik a postupů, podle nichž daná osoba musí firmě hlásit jakékoli závažnější jednání s klientem, u něhož se provádí ověřování, o případném pracovním vztahu;
- (b) Odvolání dané osoby z ověřování (ze zakázky).

Kromě toho je třeba zvážit, zda bude vhodné provést nezávislou prověrku veškerých závažnějších úsudků, které daná osoba uplatnila, dokud se podílela na realizaci zakázky.

Služby v nedávné době poskytované klientům, u nichž se provádí ověřování

290.146 Jestliže dřívější funkcionář, vedoucí představitel nebo zaměstnanec klienta, u něhož se provádí ověřování, pracuje jako člen týmu provádějícího ověřování, vzniká hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti a prověrky po sobě samém. Tak je tomu zvláště v situacích, kdy člen týmu provádějícího ověřování má předkládat zprávy například o materiálech, které sám připravil, nebo o prvcích, které jsou součástí účetních výkazů a které sám oceňoval ještě ve službách klienta, u něhož se provádí ověřování.

290.147 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování působil v průběhu doby, na kterou se vztahuje zpráva o ověřování, jako funkcionář nebo vedoucí představitel u klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo jako klientův zaměstnanec s pravomocemi umožňujícími přímé a významné ovlivňování předmětu ověřování, bude takto vzniklá hrozba natolik závažná, že ji žádný zabezpečovací prvek nebude moci snížit na přijatelnou míru. Takové osoby tedy nemohou být přidělovány k týmu provádějícímu ověřování.

290.148 Hrozby vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti a prověrky po sobě samém mohou také vzniknout, jestliže člen týmu provádějícího ověřování působil před obdobím, na které se vztahuje zpráva o ověřování, jako funkcionář nebo vedoucí představitel u klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo jako klientův zaměstnanec s pravomocemi umožňujícími přímé a významné ovlivňování předmětu ověřování. Takové hrozby se například mohou objevit, jestliže se rozhodnutí nebo práce provedené daným pracovníkem před obdobím zakázky, kdy tato osoba ještě působilá u klienta, u něhož se provádí ověřování, má v běžném (přítomném) období hodnotit jako součást ověřování. Závažnost těchto hrozeb bude záviset na řadě faktorů, z nichž lze jmenovat například tyto:

- Pozice, kterou daná osoba zastávala u klienta, u něhož se provádí ověřování;
- Čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba odešla od klienta, u něhož se provádí ověřování;
- Role, která dané osobě náleží v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Využije se práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem bude prověřovat práci, kterou provedla daná osoba jako člen týmu provádějícího ověřování. Podle potřeby může takový další auditor/účetní znalec také zajišťovat poradenství;
- Věc se projedná s osobami pověřenými u klienta správou a řízením, například s Výborem pro audit.

Pozice funkcionáře nebo vedoucího představitele u klienta, u něhož se provádí ověřování

- 290.149 Jestliže partner nebo zaměstnanec firmy působí jako funkcionář nebo vedoucí představitel u subjektu, který je klientem, u něhož se provádí ověřování, je hrozba prověrky po sobě samém a hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Podobně je tomu v případě auditu: jestliže partner nebo zaměstnanec firmy působí jako funkcionář nebo vedoucí představitel u subjektu, který je auditorským klientem, je hrozba natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Jestliže taková osoba hodlá přijmout uvedenou pozici, musí buď odmítnout práci na ověřování, nebo se z ověřovací zakázky stáhnout.
- 290.150 Postavení „sekretáře klienta“ má různé důsledky v jednotlivých jurisdikcích. Povinnosti mohou zahrnovat jak administrativní povinnosti jako řízení lidských zdrojů a správu podnikových dokumentů, tak i povinnosti neadministrativního charakteru, jako např. zajištění dodržování platných předpisů nebo poradenství při správě a řízení. Všeobecně je toto postavení považováno za velmi spjaté s klientem a může vytvářet hrozbu prověrky po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu.
- 290.151 Pokud partner nebo zaměstnanec firmy nebo firmy ve skupině firem působí jako „sekretář klienta“ u auditorského klienta je hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Pokud vznik takové situace legislativa nebo profesní předpisy umožňují, povinnosti a rozsah aktivit by měly být omezeny pouze na rutinní práce jako příprava zápisů z jednání a evidence povinných hlášení a výkazů.
- 290.152 Rutinní administrativní práce spočívající v podpoře práce „sekretáře klienta“ nejsou všeobecně považovány za aktivity ohrožující nezávislost za předpokladu, že všechna příslušná rozhodnutí jsou učiněna klientem.

Dlouhodobé vazby vedoucích pracovníků s klienty, u nichž se provádí ověřování

Všeobecná ustanovení

- 290.153 Hrozbu spřízněnosti může vyvolat dlouhodobé nasazení stejných vedoucích pracovníků na dané ověřovací zakázce. Závažnost této hrozby závisí na řadě faktorů, z nichž lze jmenovat tyto:
- Délka doby, po kterou je daná osoba členem týmu provádějícího ověřování;
 - Role dané osoby v týmu provádějícím ověřování;
 - Struktura firmy;
 - Povaha ověřování.

Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- rotace vedoucích pracovníků v týmu provádějícím ověřování;
- využije se práce dalšího auditora/účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování a který bude mít za úkol prověřit práci, již provedli tito vedoucí pracovníci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství;
- nezávislé vnitřní prověrky kvality.

Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu²⁶⁾

290.154 Hrozba spřízněnosti může vzniknout, je-li na audit dlouhodobě nasazen stále týž partner zakázky. To platí především v kontextu auditu u subjektů registrovaných na veřejném trhu cenných papírů – v těchto případech se musí uplatnit zabezpečovací prvky, které tuto hrozbu sníží na přijatelnou míru. Při auditu subjektů registrovaných na veřejném trhu proto:

- (a) Partner zakázky a osoba odpovědná za prověrku kvality zakázky musí být vyměněni po předem stanovené době, která by za běžných okolností neměla být delší než sedm let; a
- (b) Takový partner/osoba nahrazení po předem stanovené době by se do týmu zakázky neměli vrátit dříve než po uplynutí dalšího času, který obvykle činí dva roky.

290.155 Stane-li se auditorský klient subjektem registrovaným na veřejném trhu, pak se při stanovení lhůty, dokdy má dojít k výměně vedoucího zakázky pro danou zakázku, musí vzít v úvahu délku doby, po kterou onen vedoucí zakázky tuto funkci u zakázky pro daného auditorského klienta zastával. Ve funkci partnera zakázky nebo osoby odpovědné za prověrku kvality zakázky však může působit ještě dva roky po datu registrace a být vyměněn („rotován“) až po uplynutí této doby.

290.156 Partner zakázky a osoba odpovědná za prověrku kvality zakázky, mají sice být takto po předem stanovené době vyměněni, ale za určitých okolností může být zapotřebí z hlediska termínů rotace uplatnit určitou míru flexibility. Za takové určité okolnosti lze považovat:

- Situaci, kdy je setrvání dané osoby ve funkci u dané zakázky pro auditorského klienta zvláště důležité, například má-li u auditorského klienta dojít k velkým změnám organizační struktury – ty by se časově neměly shodovat se změnou daných osob;
- Situaci, kdy je v důsledku velikosti firmy rotace nemožná nebo nepředstavuje žádoucí zabezpečovací prvek.

Ve všech takových situacích, kdy daná osoba není po předem stanovené době vyměněna, je nutné uplatnit náležité zabezpečovací prvky a tím snížit veškeré hrozby na přijatelnou míru.

290.157 Jestliže u firmy působí jen několik málo osob se znalostmi a zkušenostmi potřebnými k zastávání funkce partnera zakázky nebo osoby odpovědné za prověrku kvality zakázky u auditorského klienta, který je subjektem

registrovaným na veřejném trhu, nemusí rotace představovat žádoucí zabezpečovací prvek. Za takových okolností musí firma pro snížení hrozeb na přijatelnou míru uplatnit jiné zabezpečovací prvky. Vhodným zabezpečovacím prvkem zde může být využití práce dalšího auditora/účetního znalce, který nepůsobil ve spojitosti s týmem provádějícím ověřování a který dostane za úkol prověřit provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství. Může to být někdo zvenčí, nebo někdo v rámci firmy, kdo jinak nemá s týmem provádějícím ověřování nic společného.

Poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování

290.158 Firmy tradičně poskytují klientům, u nichž se provádí ověřování, celou řadu služeb, které nemají ověřovací charakter a pro které mají znalosti a odborné předpoklady. Klienti, u nichž se provádí ověřování, oceňují přínosy získávané tím, že jim tyto firmy, které dobře znají jejich podnikání, dávají k dispozici svoje znalosti a odborné předpoklady i v dalších oblastech. Navíc poskytování služeb nemajících charakter ověřování často pomáhá týmu provádějícímu ověřování získat informace o podnikání a operacích klienta, u něhož se provádí ověřování, které vhodné uplatnit při realizaci ověřovací zakázky. Čím větší znalosti má firma o podnikání klienta, u něhož se provádí ověřování, tím lépe může tým provádějící ověřování chápat jeho postupy a kontrolní mechanismy i obchodní a finanční rizika, se kterými se setkává. Poskytování služeb nemajících ověřovací charakter však na druhé straně může ohrozit nezávislost firmy, firmy patřící do skupiny firem nebo členů týmu provádějícího ověřování, a to především tím, jak je toto ohrožení celkově vnímáno. Proto je nutné vyhodnotit závažnost každé hrozby, kterou poskytování takových služeb vytváří. V některých případech lze takovou hrozbu vyloučit nebo ji snížit na přijatelnou míru uplatněním zabezpečovacích prvků. V jiných případech žádné vhodné zabezpečovací prvky, které by hrozbu snížily na přijatelnou míru, nejsou k dispozici.

290.159 Některé činnosti celkově vytvářejí hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu prověrky po sobě samém, které jsou natolik velké, že je lze eliminovat nebo snížit na přijatelnou míru pouze neprováděním takové činnosti nebo odmítnutím realizace dané ověřovací zakázky. Jmenovitě jde o tyto činnosti:

- Schvalování, plnění a dohotovování transakcí nebo jiný způsob uplatňování pravomoci jménem klienta, u něhož se provádí ověřování, případně převzetí takových pravomocí do vlastních rukou;
- Určování, které doporučení firmy se má realizovat;
- Podávání zpráv (v manažerské funkci) osobám pověřeným správou a řízením.

290.160 Příklady řešené v kontextu poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, jsou uvedeny v odstavcích 290.166 - 290.205. Potenciální hrozby vůči nezávislosti nejčastěji vznikají tehdy, když se služby nemající charakter ověřování poskytují auditorským klientům. V účetní závěrce daného subjektu jsou obsaženy finanční informace o širokém spektru transakcí a událostí, jichž byl daný

subjekt účastníkem. Předmět ostatních ověřovacích služeb může být svým charakterem omezený. Hrozby vůči nezávislosti však mohou vznikat i tehdy, když firma poskytuje služby nemající charakter ověřování a vztahující se k informacím o předmětu neauditového ověřování. V takových případech je třeba posoudit závažnost vztahu firmy k informacím o předmětu neauditového ověřování: zda se vytvářejí hrozby prověrky po sobě samém a zda lze hrozby vůči nezávislosti snížit na přijatelnou míru uplatněním zabezpečovacích prvků, případně zda lze poskytování služeb nemajících charakter ověřování odmítnout. Kde služby nemající charakter ověřování nemají k předmětu neauditového ověřování žádný vztah, tam jsou rizika ohrožující nezávislost zcela zřejmě nevýznamná.

290.161 Hrozbu prověrky po sobě samém nebo hrozbu vlastní zainteresovanosti mohou vytvářet i tyto činnosti:

- Výkon správy klientova majetku;
- Dohled nad zaměstnanci auditorského klienta při výkonu jejich běžné opakující se činnosti;
- Vypracování podkladových dokumentů nebo výchozích dat v elektronické i jiné formě sloužících k doložení proběhlé transakce (například nákupní objednávky, záznamy o odpracované době pro mzdovou agendu, objednávky od zákazníků).

Je třeba vyhodnotit závažnost hrozby a není-li hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se posoudit a případně uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba vyloučí nebo sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Přijetí opatření, podle kterých se pracovníci poskytující takové služby nemohou podílet na ověřování;
- Využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem bude zajišťovat poradenství o potenciálním dopadu takových činností na nezávislost firmy a týmu provádějícího ověřování;
- Jiné vhodné zabezpečovací prvky stanovené v předpisech platných v dané zemi.

290.162 Nový vývoj v daném oboru podnikání, vývoj na finančních trzích, rychlé změny v informačních technologiích a důsledky těchto změn pro oblast řízení a prověrky – to vše jsou faktory, pro které není možné sestavit vyčerpávající seznam situací, kdy poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování, může vést k vytváření hrozeb pro nezávislost. Též není možno sestavit ani úplný seznam zabezpečovacích prvků, které by tyto hrozby eliminovaly nebo je omezily na přijatelnou míru. Obecně však platí, že firma může poskytovat služby mimo ověřování pod podmínkou, že veškerá rizika, která by mohla ohrožovat nezávislost, jsou zredukována na přijatelnou míru.

- 290.163 Při snižování hrozeb vznikajících při poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování, se uplatní především tyto zabezpečovací prvky:
- Metodiky a postupy, které odborným pracovníkům nedovolují činit manažerská rozhodnutí za klienta, u něhož se provádí ověřování, ani přejímat za taková rozhodnutí odpovědnost;
 - Projednání otázek nezávislosti souvisejících s poskytováním služeb nemajících charakter ověřování s osobami pověřenými správou a řízením, například s Výborem pro audit;
 - Metodiky a postupy, jimiž si klient, u něhož se provádí ověřování, zajišťuje dohled nad službami nemajícími charakter ověřování poskytovanými firmou;
 - Využití práce dalšího auditora/účetního znalce, jehož úkolem bude zajišťovat poradenství o potenciálním dopadu zakázky nemající charakter ověřování na nezávislost týmu provádějícího ověřování a firmy;
 - Využití práce dalšího auditora/účetního znalce zvenčí, jemuž se svěří ověření určitého odděleného aspektu zakázky (celého ověřování);
 - Získání souhlasu klienta, u něhož se provádí ověřování, s tím, že odpovědnost za výsledky práce firmy nese on;
 - Informování osob pověřených správou a řízením, například Výboru pro audit, o povaze a rozsahu účtovaných honorářů;
 - Přijetí opatření s cílem vyloučit pracovníky, kteří poskytovali služby nemající charakter ověřování, z účasti na ověřování.
- 290.164 Než firma přijme zakázku na poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, musí zvážit, zda poskytování takových služeb nepovede k ohrožení nezávislosti. Jde-li o hrozbu, která není zcela zřejmě nevýznamná, je nutné zakázku nemající charakter ověřování odmítnout, pokud nelze uplatnit vhodné zabezpečovací prvky, které by hrozbu eliminovaly nebo snížily na přijatelnou míru.
- 290.165 Jestliže se služby nemající charakter ověřování poskytují auditorským klientům, mohou být takto vzniklé hrozby vůči nezávislosti natolik velké, že je žádný zabezpečovací prvek nestačí eliminovat ani snížit na přijatelnou míru. Případně však může být poskytování takových služeb spřízněnému subjektu nebo samostatné divizi auditorského klienta, případně poskytování takových služeb v souvislosti s oddělenou položkou účetních výkazů. To vše ale pod podmínkou, že veškeré hrozby vůči nezávislosti firmy byly sníženy na přijatelnou míru přijatými opatřeními, podle nichž jiná firma provede audit takového spřízněného subjektu, divize nebo oddělené položky účetních výkazů, případně jiná firma provede znovu službu nemající charakter ověřování v rozsahu postačujícím k tomu, aby tato jiná firma převzala za takovou službu odpovědnost.

Zpracování účetních záznamů a účetních závěrek

- 290.166 Asistence auditorskému klientovi například při přípravě účetních záznamů a závěrek může vést k vytváření hrozby prověrky po sobě samém, jestliže táž firma posléze provádí audit takové účetní závěrky.
- 290.167 Za vedení účetnictví a za sestavení účetní závěrky odpovídá management klienta. Ten však může firmu požádat o pomoc v těchto činnostech. Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem nebo pracovníci poskytující takovou pomoc, činí manažerská rozhodnutí, je hrozba prověrky po sobě samém natolik velká, že ji nelze snížit na přijatelnou míru žádným zabezpečovacím opatřením. Pracovníci firmy by tedy neměli činit manažerská rozhodnutí. Lze uvést tyto příklady takových manažerských rozhodnutí:
- Stanovení nebo změny zápisů deníkových položek nebo třídění účtů či transakcí nebo jiných účetních záznamů bez klientova schválení;
 - Povolování nebo schvalování transakcí;
 - Vypracování podkladových dokumentů nebo výchozích dat (včetně rozhodnutí o předpokladech pro oceňování) nebo provádění změn v podkladových dokumentech a výchozích datech.
- 290.168 Auditorický proces zahrnuje rozsáhlý dialog mezi firmou a managementem auditorského klienta. V průběhu tohoto procesu management požaduje a získává značné množství vstupních informací o řadě různých otázek – například o účetních principech a o náplni účetní závěrky a o přiměřenosti kontrolních mechanismů a metod používaných při stanovení vykazovaných částek aktiv a pasiv. Technická pomoc tohoto druhu spolu s poradenstvím o účetních principech je vhodným prostředkem na podporu náležité prezentace účetní závěrky. Obecně platí, že poskytování poradenství v těchto otázkách neohrožuje nezávislost firmy. Podobně lze v průběhu auditorského procesu pomáhat auditorskému klientovi při řešení problémů sesouhlasení účtů, shromažďování a analyzování informací k výkazům pro regulační účely, při přípravě konsolidované účetní závěrky (včetně úpravy místních povinných výkazů do podoby, která se shoduje s účetní metodikou skupiny a včetně převodu do různých rámců účetního výkaznictví – například do rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví), při přípravě návrhu textu přílohy, při navrhování oprav v deníkových položkách a při poskytování asistence a poradenství při přípravě statutárních výkazů dceřiných společností. Tyto služby se považují za normální součást auditorského procesu a za normálních okolností neohrožují nezávislost.

Všeobecná ustanovení

- 290.169 Příklady v odstavcích 290.170 - 290.173 ukazují, že hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout tehdy, jestliže se firma podílí na přípravě účetních záznamů nebo účetní závěrky a posléze sama provádí audit této účetní závěrky. Totéž může platit i v situacích, kdy předmětem ověřování není účetní závěrka – hrozba prověrky po sobě samém může například vzniknout tehdy, jestliže firma vypracovala a sestavila pro klienta výhledové finanční informace a následně provedla ověření týkající se těchto výhledových finančních informací. Firma by proto měla vyhodnotit, nakolik závažná je hrozba prověrky po sobě samém, která může vzniknout při poskytování

takových služeb. Jestliže tato hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky, které hrozbu sníží na přijatelnou míru.

Auditorští klienti, kteří nejsou subjekty registrovanými na veřejném trhu

290.170 Klientovi, který není subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, může firma – nebo firma patřící do skupiny firem – poskytovat účetní služby rutinní nebo mechanické povahy včetně mzdového účetnictví, to však pod podmínkou, že případná hrozba prověrky po sobě samém je snížena na přijatelnou míru. Lze uvést tyto příklady takových služeb:

- Zaznamenávání transakcí, pro které auditorský klient stanovil nebo schválil zařídění účtů podle účtové osnovy;
- Zápis kódovaných transakcí do hlavní knihy auditorského klienta;
- Vypracování účetních závěrek na základě údajů z předvahy;
- Zápis schválených položek auditorského klienta do předvahy.

Je třeba vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb a jestliže hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky, které ji sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Přijetí opatření, podle kterých takové služby nemohou vykonávat členové týmu provádějícího ověřování;
- Realizace metodik a postupů, které pracovníkovi zajišťujícímu takové služby nedovolí činit manažerská rozhodnutí jménem klienta, u něhož se provádí ověřování;
- Požadavek, podle něhož podkladová data pro účetní položky musí být vytvořena auditorským klientem;
- Požadavek, aby výchozí předpoklady stanovoval a schvaloval auditorský klient;
- Získání souhlasu auditorského klienta pro každou navrhanou deníkovou položku a pro každou změnu ovlivňující účetní závěrku.

Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu

290.171 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje účetní služby včetně mzdového účetnictví a zpracovává účetní závěrku, případně účetní informace tvořící podklad pro účetní závěrku, o které se vydává auditorská zpráva, a jestliže tak činí jménem auditorského klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, může tím taková firma, případně firma patřící do skupiny firem, ohrozit svou nezávislost nebo přinejmenším může vyvolat dojem takového ohrožení. Znamená to, že takto vzniklou hrozbu nevyloučí ani nesníží na přijatelnou míru žádný jiný zabezpečovací prvek než zákaz takových služeb – s výjimkou naléhavých situací a dále s výjimkou případů, kdy tyto služby spadají pod mandát statutárního auditu. Firma ani firma patřící do skupiny firem proto – kromě omezených výjimek popsanych dále v tomto textu – nesmí registrovaným subjektům, kteří jsou jejími auditorskými klienty, takové služby poskytovat.

290.172 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje účetní služby rutinní nebo mechanické povahy divizím nebo dceřiným společnostem auditorského klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu, nepředpokládá se, že by taková situace ohrozila nezávislost oné firmy ve vztahu k danému auditorskému klientovi, budou-li splněny tyto podmínky:

- (a) Služby nezahrnují užití úsudku;
- (b) Divize nebo dceřiné společnosti, kterým se služby poskytují, jsou celkově nevýznamné pro auditorského klienta, případně jsou takto poskytované služby celkově nepodstatné pro dané divize nebo dceřiné společnosti;
- (c) Honoráře z takových služeb jsou pro firmu, případně pro firmu patřící do skupiny firem, celkově zcela zřejmě nevýznamné.

Při poskytování těchto služeb je třeba uplatnit soubor tří zabezpečovacích prvků, a to:

- (a) Firma, případně firma patřící do skupiny firem, nesmí přijímat žádné manažerské funkce ani činit manažerská rozhodnutí;
- (b) Auditorský klient, přebírá odpovědnost za provedenou práci;
- (c) Pracovníci poskytující takové služby se nesmějí podílet na auditu.

Naléhavé situace

290.173 O poskytování účetních služeb auditorským klientům za naléhavých a jiných výjimečných situací, kdy klient nemá reálnou možnost zařídit se jinak, se nebude předpokládat, že v nepřijatelné míře ohrožují nezávislost, jestliže:

- (a) Firma, případně firma patřící do skupiny firem, nepřijímá žádné manažerské funkce ani nečiní manažerská rozhodnutí;
- (b) Auditorský klient přebírá odpovědnost za provedenou práci;
- (c) Pracovníci, kteří provádějí tyto služby, nejsou členy týmu provádějícího ověřování.

Služby oceňování majetku

290.174 Oceňovací služby znamenají vypracování předpokladů budoucího vývoje, aplikaci určitých metodologií a technik a kombinaci obou těchto činností s cílem vypočítat určitou hodnotu nebo rozsah hodnot určitých aktiv, pasiv, případně podniku jako celku.

290.175 Hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout tehdy, jestliže firma provádí – případně firmy patřící do skupiny firem provádějí – pro auditorského klienta ocenění, které má být začleněno do klientovy účetní závěrky.

290.176 Jestliže oceňovací služba zahrnuje oceňování hodnot, které jsou považovány za důležité v rámci účetní závěrky, přičemž toto ocenění obsahuje významnou subjektivní složku, je takto vzniklá hrozba prověrky po sobě samém natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží uplatnění žádného

zabezpečovacího prvku. Taková oceňovací služba by se proto poskytovat neměla – jinak lze věc řešit pouze zrušením zakázky na audit.

290.177 Poskytování oceňovacích služeb, které ani samostatně, ani celkově nejsou pro účetní závěrku důležité nebo v nich není obsažena významná subjektivní složka, může sice vést ke vzniku hrozby po sobě samém, ale tuto hrozbu lze snížit na přijatelnou míru přijetím zabezpečovacích prvků. K takovým zabezpečovacím prvkům patří například:

- Využije se práce dalšího auditora nebo účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování, jehož úkolem bude prověřovat provedenou práci, případně podle potřeby zajišťovat poradenství;
- Auditorský klient potvrdí, že chápe předpoklady, ze kterých má ocenění vycházet, jakož i příslušnou metodiku, a schválí použití těchto předpokladů i metodiky;
- Auditorský klient uzná, že odpovědnost za výsledky takto provedené práce ponese sám;
- Přijmou se opatření, která vyloučí možnost, aby se na auditu podíleli pracovníci, kteří poskytují (poskytovali) oceňovací služby.

Při určování, zda uvedené zabezpečovací prvky budou účinné, je třeba zvážit tyto skutečnosti:

- (a) Rozsah znalostí, jimiž disponuje auditorský klient, jeho zkušeností, jeho schopnosti vyhodnotit danou problematiku a posoudit rozsah vlastní účasti na stanovení a schvalování významných záležitostí, kde je třeba uplatnit úsudek;
- (b) Rozsah použití osvědčených metodik a profesních směrnic při poskytování konkrétní oceňovací služby;
- (c) V případě oceňování s použitím standardních nebo osvědčených metodik: rozsah subjektivní složky v dané oceňované položce;
- (d) Spolehlivost a rozsah podkladových dat;
- (e) Stupeň závislosti na budoucích skutečnostech, které by svou povahou mohly způsobit značnou volatilitu příslušných částek;
- (f) Rozsah a jednoznačnost hodnot a informací zveřejněných v účetní závěrce.

290.178 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje oceňovací služby auditorskému klientovi pro účely daňového přiznání pro správce daně nebo klientovi, u něhož se provádí ověřování, pro výpočet částky splatné daně, případně pro daňové plánování, nevzniká riziko, které by mohlo vážně ohrozit nezávislost firmy, protože taková ocenění jsou všeobecně podrobována prověřce zvenčí – například ze strany správce daně.

290.179 Jestliže firma provádí ocenění jako součást předmětu ověřování, které není auditem, musí posoudit možnost vzniku jakékoli hrozby prověrky po sobě samé. Není-li taková hrozba zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, jichž může být zapotřebí k vyloučení hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru.

Poskytování daňových služeb auditorským klientům

290.180 V mnoha legislativách může auditorský klient žádat firmu o poskytování daňových služeb. Daňové služby jsou rozsáhlý obor – služby se mohou týkat проверки dodržování předpisů, daňového plánování, poskytování oficiálních daňových posudků, pomoci při řešení daňových sporů aj. Tyto zakázky nejsou všeobecně spojovány s možností ohrožení nezávislosti.

Poskytování služeb interního auditu auditorským klientům

290.181 Hrozba проверки po sobě samém může vzniknout, jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorskému klientovi služby interního auditu. Služby interního auditu mohou znamenat rozšíření auditorských služeb za rámec požadavků všeobecně přijatých auditorských standardů, případně za rámec pomoci klientovi při provádění vnitřních kontrolních činností nebo při externím zajišťování těchto činností. Při hodnocení hrozeb vůči nezávislosti je třeba posoudit povahu poskytované služby. Služby interního auditu pro tento účel nezahnují provozní služby interního auditu, které by nenavazovaly na mechanismy vnitřní проверки v účetnictví, na finanční systémy nebo účetní závěrky.

290.182 Služby zahrnující rozšíření postupů požadovaných k provedení auditu v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy neznamenají ohrožení nezávislosti ve vztahu k auditorskému klientovi, jestliže pracovníci firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, nezastávají žádnou funkci, která by se rovnala pozici člena managementu auditorského klienta, ani nevyvolávají dojem, že by takovou pozici zastávali.

290.183 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje klientovi pomoc při provádění jeho interních auditorských činností nebo sama tyto činnosti externě zajišťuje, lze každou takto vzniklou hrozbu проверки po sobě samém snížit na přijatelnou míru tím, že se správa a řízení interního auditu, vykonávané managementem auditorského klienta, zřetelně oddělí od interní auditorské činnosti jako takové.

290.184 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, provádí u auditorského klienta podstatnou část jeho interního auditorských činností, může tím vzniknout závažná hrozba проверки po sobě samém; firma, případně firma patřící do skupiny firem, proto před převzetím takových činností musí zvážit možné hrozby a volit opatrný postup. Musí uplatnit vhodné zabezpečovací prvky, a především musí zajistit, aby auditorský klient uznal svoji odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřních kontrolních mechanismů.

290.185 K zabezpečovacím prvkům, které je třeba za každých okolností použít v zájmu omezení vzniklých hrozeb na přijatelnou míru, patří vytvoření podmínek, za nichž:

- (a) Auditorský klient odpovídá za interní auditorskou činnost a uznává svou odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřních kontrolních mechanismů;

- (b) Auditorský klient jmenuje kompetentního zaměstnance – nejlépe z vrcholového vedení – který bude odpovídat za činnosti interního auditu;
- (c) Auditorský klient, Výbor pro audit nebo dozorcí orgán schválí rozsah, rizika a periodicitu prací v oblasti interního auditu;
- (d) Auditorský klient zajistí vyhodnocení doporučení předložených firmou a sám určí, která doporučení se budou realizovat;
- (e) Auditorský klient vyhodnotí vhodnost použitých postupů interního auditu a poznatky, které byly při těchto postupech získány. K tomu mimo jiné využije zprávy získané od firmy a bude podle nich postupovat;
- (f) Poznatky a doporučení z činností v rámci interního auditu budou řádně nahlašovány Výboru pro audit nebo dozorcímu orgánu.

290.186 Je také třeba posoudit, zda takové služby nemající charakter ověřování nemají provádět pouze pracovníci nezúčastnění na auditu a působící ve firmě v rámci jiných linií podřízenosti.

Poskytování služeb oblasti informačních technologií auditorským klientům

290.187 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorským klientům služby zahrnující jak projektování, tak implementaci informačních technologií ve finanční oblasti a jestliže tyto systémy slouží ke generování informací tvořících součást klientových účetních výkazů, může tím vzniknout hrozba prověrky po sobě samém.

290.188 Hrozba prověrky po sobě samém bude pravděpodobně příliš velká, aby firma, případně firma patřící do skupiny firem, mohla tyto služby poskytovat auditorským klientům, pokud se nezavedou náležité zabezpečovací prvky, které zajistí, aby

- (a) Auditorský klient uznal svou odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřních kontrolních mechanismů;
- (b) Auditorský klient jmenoval kompetentního zaměstnance – nejlépe z vrcholového vedení – který bude odpovídat za přijetí veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se projektování a implementace hardwarových nebo softwarových systémů;
- (c) Auditorský klient přijme veškerá rozhodnutí konkrétně se týkající projekčního a implementačního procesu;
- (d) Auditorský klient vyhodnotí přiměřenost a výsledky projekce a implementace systému;
- (e) Auditorský klient bude odpovídat za provoz (hardwarového nebo softwarového) systému a za data, která systém bude generovat.

290.189 Je také třeba posoudit, zda takové služby nemající charakter ověřování nemají provádět pouze pracovníci nezúčastnění na auditu a působící ve firmě v rámci jiných linií podřízenosti.

290.190 Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorským klientům služby zahrnující buď projektování, nebo implementaci systémů

informační techniky ve finanční oblasti a jestliže tyto systémy slouží ke generování informací tvořících součástí klientových účetních výkazů, může tím vzniknout hrozba prověrky po sobě samém. Je třeba posoudit závažnost takové případné hrozby a není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, které hrozbu vyloučí nebo ji omezí na přijatelnou míru.

290.191 O poskytování služeb ve spojitosti s hodnocením, navrhováním a implementací vnitřních kontrolních mechanismů v účetnictví a kontrolních mechanismů k řízení rizik se nepředpokládá, že mohou ohrožovat nezávislost, pokud pracovníci firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, nevykonávají u daného klienta manažerské funkce.

Dočasné přidělení pracovníků firmy k zastávání funkcí u auditorských klientů

290.192 Propůjčení pracovníků firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, auditorskému klientovi může vytvářet hrozbu prověrky po sobě samém, jestliže daný pracovník má možnost ovlivnit zpracování klientova účetnictví nebo účetní závěrky. V praxi se v naléhavých případech může stát, že firma, případně firma patřící do skupiny firem, takovou pomoc může auditorskému klientovi poskytovat, avšak pouze za předpokladu, že pracovníci firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, se nepodílejí na:

- (a) Přijímání manažerských rozhodnutí;
- (b) Schvalování nebo podpisování smluv nebo podobných dokumentů;
- (c) Výkonu pravomocí, s nimiž by podle vlastního uvážení mohli za klienta vstupovat v závazky.

Každou situaci je třeba pozorně zvážit a zjistit přitom, zda nevede k vytváření hrozeb a zda není třeba uplatnit vhodné zabezpečovací prvky. Za každých okolností je však pro snížení veškerých hrozeb na přijatelnou míru třeba aplikovat tyto ochranné prvky:

- Pracovníkům, kteří poskytují tuto pomoc, nesmí být svěřována odpovědnost za auditorské prověřování žádné funkce ani činnosti, kterou sami vykonávali nebo řídili během svého dočasného působení u klienta;
- Auditorský klient uzná, že odpovědnost za celkové řízení činnosti pracovníků firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, a za dohled nad výkonem jejich činnosti nese on.

Poskytování služeb podpory auditorských klientů v soudních příčích

290.193 Podpora v soudních příčích může zahrnovat působení v roli soudního znalce, dále výpočet odhadovaných škod nebo jiných částek, které by klient v důsledku soudní pře nebo při jiném sporu mohl nebo měl platit, nebo naopak získat; může také jít o pomoc při práci s dokumenty a při získávání dokladů vztahujících se ke sporu nebo soudní při.

290.194 Hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout, jestliže služby poskytované auditorskému klientovi formou podpory v soudních příčích zahrnují odhadování možného výsledku – tyto odhady totiž ovlivňují částky

a hodnoty, které se objeví v účetní závěrce. Závažnost takové hrozby bude záviset především na těchto faktorech:

- Významnost příslušných částek;
- Významnost subjektivní složky, která je v dané věci obsažena;
- Povaha zakázky.

Firma, případně firmy patřící do skupiny firem, musí ohodnotit závažnost každé takto vzniklé hrozby a není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k eliminaci hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci, kteří auditorskému klientovi poskytují uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta;
- Využití práce odborníků, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování – jim se svěří poskytování takových služeb;
- Využití práce jiných osob – například nezávislých znalců.

290.195 Jestliže k povinnostem převzatým firmou, případně firmou patřící do skupiny firem, patří manažerská rozhodnutí jménem auditorského klienta, je vzniklá hrozba natolik velká, že ji nelze snížit na přijatelnou míru žádným zabezpečovacím prvkem. Firma, případně firma patřící do skupiny firem, proto nemůže auditorským klientům poskytovat služby tohoto druhu.

Poskytování právních služeb auditorským klientům

290.196 Právní služby se definují jako veškeré služby, u nichž se vyžaduje, aby osoba takové služby poskytující buď byla oprávněna k provozování právní praxe u soudů v rámci jurisdikce, pod níž spadá poskytování daných služeb, nebo aby měla k vykonávání právní praxe požadovanou odbornou právní průpravu. Právní služby zahrnují širokou škálu rozličných specializovaných oborů. Patří k nim služby poskytované klientům z hlediska jak podnikových, tak obchodních aspektů jejich činnosti – podpora při zajišťování smluvních vztahů, podpora v soudních příčích, poradenství při fúzích a akvizicích – a také podpora a pomoc vnitřním organizačním jednotkám a útvarům klientů. Jestliže firma, případně firma patřící do skupiny firem, poskytuje právní podporu subjektům, které jsou auditorskými klienty, může tím vznikat hrozba pro ověření po sobě samém a hrozba protekčního vztahu.

290.197 Ohrožení nezávislosti je třeba posoudit s přihlédnutím k povaze služeb, které se mají poskytovat, dále k tomu, zda ten, kdo má poskytovat služby, nemá nic společného s týmem provádějícím ověřování a také k závažnosti dané věci ve vztahu k účetní závěrce daných subjektů. Ke snížení hrozby na přijatelnou míru mohou posloužit zabezpečovací prvky uvedené v odstavci 290.162. V případě, kdy ohrožení nezávislosti nelze snížit na přijatelnou míru, bude jediným řešením odmítnutí takových služeb nebo stažení se z auditu účetní závěrky.

290.198 O poskytování právních služeb auditorským klientům, jde-li o věci, které by neměly mít významný vliv na účetní závěrku, se nepředpokládá, že vede k vytváření nepřijatelné hrozby vůči nezávislosti.

- 290.199 Je třeba rozlišovat mezi zastupováním a poradenstvím. Právní služby s podporou auditorského klienta při vyhotovení transakcí (například podpora při uzavírání smluv, právní poradenství, právní prověrka „due diligence“, pomoc při restrukturalizaci) mohou vytvářet hrozbu prověrky po sobě samém; k dispozici však mohou být zabezpečovací prvky ke snížení těchto hrozeb na přijatelnou míru. Takové služby by celkově neměly představovat ohrožení nezávislosti, jestliže:
- (a) Se na poskytování služeb nepodílejí členové týmu provádějícího ověřování;
 - (b) Jde o poskytované služby, činí konečné rozhodnutí auditorský klient; pokud jde o transakce, zahrnují tyto služby vyhotovení věcí rozhodnutých auditorským klientem.
- 290.200 Práce pro auditorského klienta při řešení sporů nebo při soudním řízení tehdy, jde-li o částky, které jsou významné ve vztahu k účetní závěrce auditorského klienta, může vést k hrozbě protekčního vztahu a hrozbě prověrky po sobě samém, kteréžto hrozby budou natolik velké, že je na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek. Takové služby auditorským klientům by tedy firma neměla poskytovat.
- 290.201 Je-li firma požádána, aby přijala roli obhájce auditorského klienta při řešení sporu nebo v soudní při a jde-li přitom o částky, které jsou významné ve vztahu k účetní závěrce auditorského klienta, měla by firma posoudit závažnost hrozby protekčního vztahu a hrozby prověrky po sobě samé a jestliže tyto hrozby nebudou zcela zřejmě nevýznamné, musí zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k eliminaci hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:
- Metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci, kteří auditorskému klientovi poskytují uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta;
 - Využití práce odborníků, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování – jim se svěří poskytování takových služeb.
- 290.202 Je-li partner nebo zaměstnanec firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, jmenován hlavním poradcem auditorského klienta ve věcech právních, vznikne hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu, která bude natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek. Pozice poradce ve věcech právních je všeobecně pozicí ve vrcholovém managementu s širokou odpovědností za právní záležitosti společnosti. Proto by žádný pracovník firmy, případně firmy patřící do skupiny firem, neměl od auditorského klienta takové jmenování přijmout.

Nábor pracovníků do vrcholového vedení

- 290.203 Nábor pracovníků do vrcholového vedení klienta, a to do pozic, ve kterých lze ovlivnit informace o předmětu ověřování, může jak v současné době, tak do budoucna vytvářet hrozbu vlastní zainteresanosti, hrozbu protekčního vztahu i hrozbu vydíratelnosti. Závažnost takové hrozby bude záviset především na těchto faktorech:

- Role nebo funkce, pro kterou se realizuje nábor;
- Povaha požadované pomoci.

Všeobecně platí, že firma může v této souvislosti poskytovat služby ověřování odborné kvalifikace a předpokladů většího počtu uchazečů a poskytovat rady, pokud jde o vhodnost jednotlivých uchazečů pro zastávání dané funkce. Kromě toho může firma sestavit i zúžený seznam uchazečů, s nimiž bude proveden pohovor. Sestavení takového užšího seznamu se však musí provést podle kritérií, která stanovil klient, u něhož se provádí ověřování.

Musí se vyhodnotit závažnost takto vzniklé hrozby a není-li tato hrozba zcela zřejmě nevýznamná, musí se zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k omezení hrozby na přijatelnou míru. Ve všech případech ovšem platí, že by firma neměla činit manažerská rozhodnutí. Rozhodnutí o tom, koho přijmout, se musí ponechat na klientovi.

Správa podnikových financí a podobné činnosti

- 290.204 Poskytování služeb, poradenství nebo pomoci souvisejících se správou podnikových financí klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu protekčního vztahu a hrozbu prověrky po sobě samém. V případě některých služeb kolem správy podnikových financí může být vzniklé ohrožení nezávislosti natolik velké, že k jeho snížení na přijatelnou míru není možné použít žádné zabezpečovací prvky. S poskytováním ověřovacích služeb se například neslučuje propagování akcií klienta, u něhož se provádí ověřování, obchodování s nimi nebo jejich upisování. Zavazování klienta, u něhož se provádí ověřování, k přijetí podmínek transakce, případně realizace takové transakce jménem klienta, může navíc vést k natolik závažnému ohrožení nezávislosti, že toto ohrožení nesníží na přijatelnou míru žádný zabezpečovací prvek. K ohrožení nezávislosti, které bude natolik velké, že je na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek, dochází vždy, když jde o auditorského klienta.
- 290.205 Hrozba protekčního vztahu nebo hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout i při poskytování jiných služeb v oblasti podnikových financí. Nicméně mohou být uplatněny zabezpečovací prvky, které sníží toto riziko na přijatelnou míru. Příkladem takových služeb může být pomoc při vypracování podnikových strategií, pomoc při identifikování možných zdrojů financování splňujících klientovy požadavky a kritéria nebo při uvádění klienta v kontakt s těmito zdroji, případně také strukturalizační poradenství a pomoc klientovi při analyzování dopadu navrhovaných transakcí do účetnictví. Zde jsou namíste tyto zabezpečovací prvky:
- Metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci, kteří klientovi, u něhož se provádí ověřování, poskytují uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta;
 - Využití práce odborníků, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování – jim se svěří poskytování takových služeb;
 - Přijetí opatření, která budou firmě bránit v zavazování klienta, u něhož se provádí ověřování, k přijetí podmínek transakce, případně v realizaci transakce klientovým jménem.

Honoráře a tvorba cen

Honoráře – relativní výše

290.206 Jestliže celková částka honorářů od klienta, u něhož se provádí ověřování, představuje značný díl celkového objemu honorářů firmy, může závislost na onom klientovi nebo skupině klientů a obava ze ztráty tohoto klienta vést k vytvoření hrozby vlastní zainteresovanosti. Závažnost hrozby bude záležet na těchto faktorech:

- Struktura firmy;
- Zda jde o zavedenou nebo o nově vytvořenou firmu.

Je třeba vyhodnotit závažnost hrozby a jestliže hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, které ji sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Projednání rozsahu a povahy účtovaných honorářů s Výborem pro audit a s osobami pověřenými u klienta správou a řízením;
- Přijetí opatření, která povedou ke snížení závislosti na takovém klientovi;
- Uplatnění prověrek kvality zvenčí;
- Konzultace s třetí stranou, například s regulačním orgánem profese nebo s jiným auditorem/účetním znalcem.

290.207 Hrozba vlastní zainteresovanosti může také vzniknout, jestliže honoráře od klienta, u něhož se provádí ověřování, tvoří značnou část příjmu jednotlivého partnera firmy. Je třeba vyhodnotit závažnost hrozby a jestliže hrozba není zcela zřejmě nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, které ji sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Metodiky a postupy pro monitorování ověřování a pro implementaci prověrky kvality v těchto zakázkách;
- Využití práce jiného auditora, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování a který prověří provedenou práci nebo bude podle potřeby nápomocen radou.

Honoráře – po lhůtě splatnosti

290.208 Hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout, jestliže honoráře od klienta, u něhož se provádí ověřování, za odborné služby zůstanou delší dobu neuhrzeny – především tehdy, když velká část honoráře není uhrzena před vydáním zprávy o ověřování za další rok. Obecně platí, že úhrada těchto honorářů musí být požadována před vydáním této zprávy. Zde lze uplatnit tyto zabezpečovací prvky:

- Projednání rozsahu a povahy účtovaných honorářů s Výborem pro audit a s osobami pověřenými u klienta správou a řízením;
- Využití práce jiného auditora, který se nepodílel na ověřování a který bude nápomocen radou nebo prověří provedenou práci.

Firma také zváží, zda se neuhrzené honoráře nemohou považovat za formu úvěru poskytnutého klientovi a zda je v souvislosti se závažností částky

honorářů po lhůtě splatnosti vhodné, aby firma přijala opětovné jmenování pro danou zakázku.

Tvorba cen

290.209 Jestliž firma převezme zakázku na ověřování za honorář, který je výrazně nižší než honorář, který si účtoval její předchůdce nebo jaký uvádějí jiné firmy, bude hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek, pokud:

- (a) Firma není s to prokázat, že na úkol je vyčleněn odpovídající čas a že jsou k němu přiděleni náležitě kvalifikovaní pracovníci; a
- (b) Jsou dodrženy veškeré platné standardy a kontrolní mechanismy pro ověřování.

Podmíněné honoráře

290.210 Podmíněné honoráře jsou honoráře vypočtené na předem stanovené bázi vztahující se k výsledku transakce nebo k výsledku provedené práce. Pro účely tohoto článku se za podmíněné nepovažují takové honoráře, které stanovil soud nebo jiný veřejný orgán.

290.211 Podmíněný honorář účtovaný firmou za ověřování vytváří hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu protekčního vztahu, kterou nelze na přijatelnou míru snížit žádným zabezpečovacím prvkem. Firma by proto neměla vstupovat v žádné ujednání o ověřování, kde by částka honoráře závisela na výsledku ověřovací práce nebo na výši položek, které jsou předmětem ověřování.

290.212 Hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu protekčního vztahu může také vytvářet podmíněný honorář účtovaný firmou za služby nemající charakter ověřování poskytované klientovi, u něhož se provádí ověřování. Byla-li částka honoráře za zakázku nemající charakter ověřování dohodnuta nebo posuzována v průběhu platnosti ověřovací zakázky a závisela na výsledku ověřování, pak vzniklé hrozby nelze na přijatelnou míru omezit žádným zabezpečovacím prvkem. Jediným přijatelným řešením je v takovém případě nepřijetí takového ujednání. U jiných druhů ujednání o podmíněném honoráři bude závažnost vzniklé hrozby záviset na těchto faktorech:

- Na rozsahu částek možných honorářů;
- Na stupni variability;
- Na základu, z něhož se honorář má stanovit;
- Na tom, zda výsledek transakce bude ověřovat nezávislá třetí strana;
- Na vlivu příslušné skutečnosti nebo transakce na ověřování.

Je třeba vyhodnotit závažnost hrozeb a jestliže hrozby nejsou zcela zřejmě nevýznamné, je třeba zvážit a uplatnit potřebné zabezpečovací prvky, které je sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- Oznámení rozsahu nebo povahy účtovaných honorářů auditorskému výboru nebo jiným činitelům zajišťujícím u klienta dohlédací činnost;

- Ověření honoráře nezávislou třetí stranou, případně stanovení definitivní výše honoráře takovou třetí stranou;
- Uplatnění metodik a postupů prověrky kvality.

Dary a pohostinnost

290.213 Přijetí darů a pohostinnosti od klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu spřízněnosti. Přijme-li firma nebo člen týmu provádějícího ověřování dary nebo pohostinnost – nemají-li jednoznačně nevýznamnou hodnotu – nelze ohrožení nezávislosti snížit na přijatelnou míru uplatněním žádného zabezpečovacího prvku. Firma ani člen týmu provádějícího ověřování by proto neměli takové dary ani pohostinnost přijímat.

Probíhající nebo hrozící soudní pře

290.214 Dojde-li k soudní pře mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a klientem, u něhož se provádí ověřování, na straně druhé nebo se taková soudní pře jeví jako pravděpodobná, může vzniknout hrozba vlastní zainteresovanosti nebo vydíratelnosti. Vztah mezi managementem klienta a členy týmu provádějícího ověřování musí být charakterizován naprostou otevřeností a úplným informováním o všech aspektech klientových podnikatelských operací. Firma a management klienta mohou ve vztahu k soudní pře zaujmout rozdílná stanoviska, což může ovlivnit ochotu managementu k úplnému informování o všech skutečnostech. Firma tak může být konfrontovaná s hrozbou vlastní zainteresovanosti. Závažnost takto vzniklé hrozby může záviset na těchto faktorech:

- Na závažnosti soudní pře;
- Na povaze ověřování;
- Na tom, zda se soudní pře vztahuje k předchozí zakázce na ověřování.

Po vyhodnocení závažnosti hrozby je podle potřeby nutno uplatnit tyto zabezpečovací prvky ke snížení hrozeb na přijatelnou míru:

- (a) Oznámení rozsahu nebo povahy soudní pře Výboru pro audit nebo osobám pověřeným u klienta správou a řízením;
- (b) Jestliže se soudní pře týká člena týmu provádějícího ověřování, odvolání takového člena z týmu;
- (c) Využití práce jiného auditora/účetního znalce z firmy, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování a který prověří provedenou práci nebo bude podle potřeby nápomocen radou.

Jestliže tyto zabezpečovací prvky nesníží hrozbu na odpovídající úroveň, pak jediným vhodným řešením bude stáhnout se z ověřovací zakázky nebo odmítnout takovou zakázku přijmout.

Interpretace

Tyto interpretace jsou určeny k aplikaci Etického Kodexu IFAC pro auditory/účetní znalce vztahující se k určitým vzneseným dotazům. Ti, kteří podléhají regulatorním pravidlům, stanoveným jinými oprávněnými orgány, např. Komisí pro cenné papíry v USA, mohou posoudit potřebu konzultace s těmito orgány, aby zjistili, jaké stanovisko k dané problematice zaujímají.

Interpretace 2003-01

Poskytování jiných než ověřovacích služeb klientům, u nichž se provádí ověřování.

Etický kodex pro auditory/účetní znalce se zabývá poskytováním jiných služeb než ověřování pro klienty, u nichž se provádí ověřování v odstavcích 290.158 - 290.205. Kodex nyní neobsahuje žádná přechodná ustanovení ve vztahu k požadavkům stanoveným v těchto odstavcích, nicméně Etický výbor²⁷⁾ je toho názoru, že je vhodné, umožnit přechodné období jednoho roku, během kterého existující kontrakty na poskytování služeb nemající charakter ověřování realizované u klientů, pro něž se provádí ověřování, budou dokončeny, pokud jsou uplatněny další zabezpečovací prvky, které sníží riziko ohrožení nezávislosti na nevýznamnou úroveň. Toto přechodné období začíná 31. prosince 2004 (nebo od data přijetí Kodexu členskou organizací pokud se rozhodla k dřívější aplikaci).

Interpretace 2003-02

Rotace vedoucích partnerů na auditech subjektů registrovaných na veřejných trzích.

Etický kodex se zabývá otázkou rotace partnerů na auditech subjektů registrovaných na veřejných trzích v odstavcích 290.154 - 290.157.

V těchto odstavcích se uvádí, že v rámci auditu subjektů registrovaných na veřejných trzích musí partner zakázky být nahrazen v souladu s definovaným obdobím, které zpravidla nepřesáhne sedm let. V odstavcích se též uvádí, že určitá míra flexibility ve vztahu k této rotaci je ve specifických případech možná. Etický výbor²⁸⁾ se domnívá, že zavedení (nebo dřívější aplikace) Kodexu vytváří příklad situace, v níž určitý stupeň flexibility ve vztahu k rotaci, může být nezbytný.

Kodex v současné době neobsahuje žádná přechodná ustanovení ve vztahu k těmto požadavkům. Nicméně Etický výbor²⁹⁾ přijal závěr, že je vhodné povolit přechodné období v trvání dvou let. Tudíž při zavedení nebo dřívější implementaci Kodexu, kdy počet let partnera na zakázce již dosáhl období, kdy by změna měla nastat, může partner zakázky pokračovat v této pozici po dobu dvou let od zavedení nebo dřívější implementace před tím, než odstoupí ze zakázky. V takových situacích se postupuje dle dodaného požadavku odstavce 290.157 k uplatnění odpovídajících zabezpečovacích prvků k omezení rizik na přijatelnou úroveň.

Interpretace 2005-01

Použití sekce 290 při ověřovacích zakázkách, které nemají charakter auditu.

Tato interpretace stanoví, jak aplikovat požadavky stanovené sekcí 290 pro ověřovací zakázky, které nemají charakter auditu účetní závěrky.

Tato interpretace se zaměřuje na řešení otázek, které se týkají ověřovacích zakázek, které nemají charakter auditu. V rámci sekce 290 jsou zmíněny příklady, které se vztahují k požadavkům na nezávislost při všech ověřovacích zakázkách. Například, odstavec 290.15 uvádí, že se musí brát do úvahy všechny hrozby, o nichž se firma domnívá, že mohou vznikat z důvodu zájmů a vztahů firem ve skupině firem. Obdobně odstavec 290.21 uvádí, že u klientů, u nichž se provádí ověřování a kteří nejsou auditorskými klienty, registrovanými na veřejných trzích, pokud se tím provádějící ověřování domnívá, že spřízněná společnost ve vztahu k tomuto klientovi má být uvažována z hlediska posouzení nezávislosti, pak ji musí tím provádějící ověřování vzít do úvahy při posuzování ohrožení nezávislosti a uplatnění zabezpečovacích prvků. Tyto záležitosti nejsou samostatně posuzovány v této interpretaci.

Jak je vysvětleno v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky vydaného Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, v ověřovací zakázce auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Zakázky poskytující ujištění

V zakázkách poskytujících ujištění provádí hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky odpovědná strana a informace o předmětu zakázky jsou ve formě ujištění předpokládaného předpokládaným uživatelům.

V těchto typech zakázek je požadovaná nezávislost ve vztahu k odpovědné straně, která zodpovídá za informace o předmětu ověřování a může být i zodpovědná za předmět ověřování.

V těch ověřovacích zakázkách poskytujících ujištění, je zodpovědná strana odpovědná za informace o předmětu ověřování, ale nikoliv za předmět ověřování, je vyžadována nezávislost ve vztahu k odpovědné straně. Navíc je potřebné zvážit všechny hrozby, které dle názoru firmy mohou vznikat z důvodu zájmů a vztahů mezi členy týmu, firmou a firmami patřícími do skupiny firem a stranou odpovědnou za předmět ověřování.

Zakázky s přímým vykazováním

V zakázkách s přímým vykazováním auditor buď přímo provádí hodnocení či oceňování předmětu zakázky, anebo získá prohlášení od odpovědné strany, která provedla hodnocení či ocenění, které nebylo předloženo předpokládaným uživatelům. Informace o předmětu ověření je poskytnuta zamýšleným uživatelům ve zprávě o ověření.

V zakázkách s přímým vykazováním je nezávislost vyžadována ve vztahu k zodpovědné straně, která odpovídá za předmět ověřování.

Věšší počet odpovědných stran

V obou typech zakázek, tj. v zakázkách poskytujících ujištění i v zakázkách s přímým vykazováním, může existovat více odpovědných stran. Například auditor může být požádán, aby ověřil měsíční náklady několika nezávisle vlastněných novin.

Zakázka může mít charakter zakázky, v níž se poskytuje ujištění, kde každé noviny zjistí svůj náklad a statistika je poskytnuta ve formě prohlášení zamýšleným uživatelům. Nebo zakázka může zakázkou s přímým vykazováním, kdy není poskytnuto žádné prohlášení a mohou nebo nemusí existovat písemná prohlášení od jednotlivých novin.

V takových zakázkách při určování, zda je potřebné aplikovat sekci 290 ve vztahu ke každé zodpovědné straně, firma může vzít do úvahy, zda zájmy nebo vztahy mezi firmou nebo členem týmu a jednotlivou odpovědnou stranou mohou vytvářet hrozbu ve vztahu k dodržení nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná, ve vztahu k předmětu ověřování. Bere se do úvahy:

- Významnost informací o předmětu ověřování (nebo předmětu ověřování), za kterou jednotlivá zodpovědná strana odpovídá; a
- Stupeň veřejného zájmu, který je spojen se zakázkou.

Pokud firma dojde k závěru, že ohrožení nezávislosti z důvodu existence takového vztahu s jednotlivou zodpovědnou stranou je zcela zřejmě nevýznamné, nemusí být potřebné použít ustanovení této sekce ve vztahu k zodpovědné straně.

Příklad

Následující příklad byl připraven, aby ozřejmil, jak používat sekci 290. Předpokládá se, že klient není zároveň auditorským klientem firem nebo firmy patřící do skupiny firem.

Firma obdrží zakázku ověřit výši prokázaných rezerv ropy v 10 nezávislých společnostech. Každá společnost uskutečnila geografické a inženýrské průzkumy, aby určila výši rezerv (předmět ověřování). Jsou stanoveny kritéria, která stanoví, kdy rezerva může být považována za prokázanou, tyto kritéria použije auditor jako vhodná kritéria pro zakázku.

Výše prokázaných rezerv pro každou společnost k 31. prosinci 20X0 je následující:

	Prokázaná výše rezerv (tis. barelů)
Společnost 1	5 200
Společnost 2	725
Společnost 3	3 260
Společnost 4	15 000
Společnost 5	6 700
Společnost 6	39 126
Společnost 7	345
Společnost 8	175
Společnost 9	24 135
Společnost 10	9 635
Celkem	104 301

Zakázka může mít různý charakter:

Zakázka poskytující ujištění

- A1 Každá společnost zjistí výši rezerv a poskytne prohlášení firmě a zamýšleným uživatelům.
- A2 Subjekt jiný než společnosti zjistí výši rezerv a poskytne prohlášení firmě a zamýšleným uživatelům.

Zakázka s přímým vykazováním

- D1 Každá společnost zjistí výši rezerv a poskytne firmě písemné prohlášení, že zjišťuje výši rezerv dle stanovených pravidel pro jejich zjišťování. Toto prohlášení není dostupné třetím stranám.
- D2 Firma přímo zjistí výši rezerv u několika společností.

Použití přístupu

- A1 Každá společnost zjistí výši rezerv a potvrdí ji firmě a zamýšleným uživatelům.

Existuje několik odpovědných stran v této zakázce (společnosti 1-10). Při rozhodování, zda je nutné použít postupy pro zjištění nezávislosti vůči všem společnostem, bere firma do úvahy zda zájmy nebo vztahy s jednotlivými společnostmi vytváří hrozbu vůči nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná. Následující faktory se berou do úvahy:

- Významnost zjištěných rezerv ve společnosti ve vztahu k celkově zjištěné výši rezerv; a
- Stupeň veřejného zájmu ve vztahu k zakázce (odst. 290.20)

Například společnost číslo 8 se na celkové výši rezerv podílí pouze 0.16%, proto i obchodní vztah nebo zájem ve vztahu ke společnosti číslo 8 vytváří menší hrozbu než obdobný vztah vůči společnosti číslo 6, která se na celkové výši rezerv podílí 37,5%.

Po určení těch společností, vůči nimž je nutné použít požadavky na nezávislost, tým na zakázce a firma musí být na nich nezávislá, neboť jsou tyto firmy považovány za klienta, u něhož se provádí ověřování (odst. 290.20)

- A2 Subjekt jiný než společnosti zjistí výši rezerv a potvrdí ji firmě a zamýšleným uživatelům.

Firma musí být nezávislá na subjektu, která zjišťuje rezervy a poskytne prohlášení firmě a zamýšleným uživatelům (odst. 290.17). Tento subjekt neodpovídá za předmět ověřování, a proto je nutné zvážit, zda existují nějaké hrozby vůči nezávislosti z důvodu existence vztahů/zájmů vůči společnostem odpovídajícím za předmět ověřování (odst. 290.17). Za předmět ověřování v této zakázce odpovídají společnosti 1-10. Jak je zmíněno v příkladu A1, firma bere do úvahy, zda zájmy nebo vztahy s jednotlivými společnostmi mohou vytvářet hrozbu vůči nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná.

D1 Každá společnost zjistí výši rezerv a poskytne firmě písemné prohlášení, že zjišťuje výši rezerv dle stanovených pravidel pro jejich zjišťování. Toto prohlášení není dostupné předpokládaným uživatelům.

Existuje několik odpovědných stran v této zakázce (společnosti 1-10). Při rozhodování, zda je nutné použít postupy pro zjištění nezávislosti vůči všem společnostem, bere firma do úvahy zda zájmy nebo vztahy s jednotlivými společnostmi vytváří hrozbu vůči nezávislosti, která není zcela zřejmě nevýznamná. Následující faktory se berou do úvahy:

- Významnost zjištěných rezerv ve společnosti ve vztahu k celkově zajištěné výši rezerv; a
- Stupeň veřejného zájmu ve vztahu k zakázce (odst. 290.20).

Například společnost číslo 8 se na celkové výši rezerv podílí pouze 0.16%, proto i obchodní vztah nebo zájem ve vztahu ke společnosti číslo 8 vytváří menší hrozbu než obdobný vztah vůči společnosti číslo 6, která se na celkové výši rezerv podílí 37,5%.

Po určení těch společností, vůči nimž je nutné dodržet požadavky na nezávislost, tým na zakázce a firma musí být na nich nezávislá, neboť jsou tyto firmy považovány za klienta, u něhož se provádí ověřování (odst. 290.20)

D2 Firma přímo zjistí výši rezerv u několika společností.

Postupuje se stejně jako v případě D1.

Sekce 300 Úvod	73
Sekce 310 Možné konflikty	76
Sekce 320 Příprava a vykazování informací	77
Sekce 330 Zajištění potřebné kvalifikace	78
Sekce 340 Finanční podíly	79
Sekce 350 Stimuly a přesvědčování	80

SEKCE 300**Úvod**

- 300.1 Tato část Kodexu stanoví jakým způsobem je koncepční přístup uvedený v části A Kodexu používán účetními znalci.
- 300.2 Investoři, věřitelé, zaměstnanci a ostatní obchodní partneři, stejně tak jako orgány veřejné správy a veřejnost jako celek se potřebují spoléhat na práci účetních znalců. Účetní znalci mohou jednotlivě nebo společně být odpovědní za přípravu a vykazování finančních a jiných informací, na které se mohou spoléhat jak jejich zaměstnavatelská organizace tak i třetí strany. Mohou též být odpovědní za efektivní finanční řízení a kompetentní poradenství v širokém okruhu ekonomických záležitostí.
- 300.3 Účetní znalec může být buď placeným zaměstnancem, partnerem, ředitelem (výkonným nebo nevýkonným), vlastníkem ve vedoucí pozici, spolupracovníkem nebo někým dalším pracujícím pro jednu nebo více zaměstnavatelských organizací. Právní forma vztahu se zaměstnavatelem, ať je jakákoliv, nemá žádný vliv na dodržování etických povinností platných pro účetního znalce.
- 300.4 Účetní znalec je povinen prosazovat odůvodněné cíle svého zaměstnavatele. Tento Kodex nebrání účetnímu znalci řádně plnit tyto úkoly, ale uvádí situace, které mohou vést ke vzniku konfliktů se stanovením jasné povinnosti dodržovat základní principy.
- 300.5 Účetní znalec často zastává vedoucí pozici v rámci organizace. Čím je tato pozice vyšší, tím je i větší schopnost a možnost ovlivňovat jednotlivé události, pracovní postupy a přístupy. Od účetního znalce se očekává, že bude podporovat v rámci organizace etický charakter podnikání vycházející z důrazu, který vrcholové vedení klade na etické chování.
- 300.6 Příklady uvedené v následujících sekcích mají za úkol ilustrovat jakým způsobem má být koncepční rámec používán a není jejich cílem (a ani nemohou být tak interpretovány), být vyčerpávajícím přehledem okolností, které pro účetního znalce mohou vytvářet rizika ohrožující dodržení principů. Proto ani není dostačující, aby účetní znalec pouze dodržoval postup uvedený v příkladech; tyto příklady by spíše měly být chápány jako rámec, ve kterém jsou jednotlivé specifické případy řešeny.

Hrozby a zabezpečovací prvky

300.7 Dodržení základních principů může být ohroženo řadou okolností. Mnoho hrozeb spadá do následujících kategorií:

- (a) Vlastní zainteresovanost;
- (b) Prověрка po sobě samém;
- (c) Protekční vztah;
- (d) Spřízněnost;
- (e) Vydíratelnost.

Tyto hrozby jsou popsány podrobněji v části A tohoto Kodexu.

300.8 Příklady okolností, které mohou vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti pro účetního znalce, zahrnují mimo jiné též:

- Finanční podíly, půjčky nebo záruky.
- Pobídková schémata kompenzace.
- Nepřiměřené osobní používání podnikových aktiv.
- Obavu ohledně jistoty zaměstnání.
- Obchodní tlaky vznikající mimo zaměstnavatelskou organizaci.

300.9 Okolnosti, které mohou vést k hrozbě prověrky po sobě samém, zahrnují mimo jiné podnikatelská rozhodnutí nebo podklady, které účetní znalec prověřuje nebo zdůvodňuje za předpokladu, že je též odpovědný za přípravu těchto dat nebo dřívější rozhodnutí přijatá v takové záležitosti.

300.10 Při prosazování legitimních cílů a záměrů zaměstnavatelské organizace může účetní znalec podporovat postavení organizace za předpokladu, že jeho prohlášení nejsou nepravdivá nebo zavádějící. Takové aktivity normálně nevytvářejí hrozbu spřízněnosti.

300.11 Příklady okolností, které mohou vytvářet hrozbu spřízněnosti zahrnují např.:

- Situace, kdy je účetní znalec v pozici, kdy může ovlivnit finanční nebo jiné vykazování nebo podnikatelská rozhodnutí, z nichž by mohl mít prospěch nejbližší nebo blízký rodinný příslušník.
- Dlouhodobé vztahy s obchodními partnery, které mohou ovlivňovat podnikatelská rozhodnutí.
- Přijetí daru nebo nadstandardního zacházení za předpokladu, že jeho hodnota není zcela zřejmě nevýznamná.

300.12 Příklady okolností, které mohou vytvářet hrozbu vydíratelnosti např. zahrnují:

- Hrozbu propuštění nebo nahrazení znalce nebo blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka z důvodu nesouhlasu s aplikací účetního principu nebo způsobu, jakým bude finanční informace vykázána.
- Existence dominantní osoby snažící se ovlivňovat proces rozhodování např. ve vztahu k přidělování zakázek nebo aplikací účetních principů.

300.13 Účetní znalec může též identifikovat specifické okolnosti, které vedou ke vzniku jednotlivých hrozeb ve vazbě na dodržení jednoho nebo více

základních principů. Takové jednotlivé hrozby pochopitelně nemohou být kategorizovány. Ve všech profesních a obchodních vztazích musí vždy účetní znalec brát na tyto okolnosti a hrozby zřetel.

- 300.14 Zabezpečovací prvky, které mohou vyloučit nebo snížit na přijatelnou úroveň hrozby, jimž čelí účetní znalec, se člení do dvou základních kategorií:
- (a) Zabezpečovací prvky připravené v rámci profese, legislativy nebo předpisy; a
 - (b) Zabezpečovací prvky v pracovním prostředí.
- 300.15 Příklady zabezpečovacích prvků vytvářených profesí nebo profesními orgány, legislativou nebo platnými předpisy jsou podrobně popsány v odstavci 100.12 části A tohoto Kodexu.
- 300.16 Zabezpečovací prvky v pracovním prostředí zahrnují např.:
- Systémy podnikového dohledu nebo jiných dohledových struktur v rámci zaměstnávající organizace.
 - Programy zaměřené na etiku a chování připravené zaměstnavatelskou organizací.
 - Procedury přijímání nových pracovníků zaměstnávající organizací zdůrazňující významnost náboru vysoce kvalifikovaných zaměstnanců.
 - Důkladné systémy vnitřních kontrol.
 - Vhodné disciplinární procesy.
 - Vedení, které zdůrazňuje významnost etického chování a předpoklad, že zaměstnanci se chovají eticky.
 - Postupy a procedury k zavedení a sledování kvality práce zaměstnanců.
 - Včasné informování o postupech a procedurách v rámci zaměstnávající organizace včetně všech jejích změn, ve vztahu ke všem zaměstnancům a zajištění odpovídající profesní přípravy a seznámení s takovými postupy a procedurami.
 - Postupy a procedury umožňující a podporující zaměstnance v jejich úsilí informovat vyšší úroveň řízení v rámci zaměstnávající organizace o etických otázkách, které je znepokojují, bez strachu před postihem.
 - Konzultace s jiným vhodným auditorem/účetním znalcem.
- 300.17 V situacích, kdy se účetní znalec domnívá, že neetické chování nebo aktivity jiných budou pokračovat v rámci zaměstnávající organizace, musí zvážit vyhledání právního poradenství. V těch extrémních situacích, kdy všechny zabezpečovací prvky byly vyčerpány a není možné snížit hrozbu na přijatelnou úroveň, může účetní znalec učinit závěr, že je vhodné dát výpověď.

SEKCE 310

Možné konflikty

- 310.1 Účetní znalec je profesně povinen dodržovat základní principy. Avšak může docházet k situacím, kdy jeho odpovědnost k zaměstnávající organizaci a jeho profesní povinnost dodržovat základní principy se dostávají do konfliktu. Obvykle by měl podporovat oprávněné a etické cíle uplatňované zaměstnavatelem a pravidla a procedury uplatňované za účelem podpory těchto cílů. Nicméně pokud dodržení základních principů je ohroženo, účetní znalec musí zvážit jak na dané okolnosti reagovat.
- 310.2 Jako důsledek odpovědnosti vůči zaměstnávající organizaci může účetní znalec být pod tlakem, aby jednal nebo se choval způsobem, který by mohl přímo nebo nepřímo ohrozit dodržení základních principů. Takový tlak může být otevřený nebo skrytý a může přicházet od výše postaveného manažera, ředitele nebo jiné osoby v rámci zaměstnávající organizace. Účetní znalec může být vystaven následujícím rizikům:
- Jednat v rozporu se zákonem nebo předpisem.
 - Jednat v rozporu s technickými nebo profesními standardy.
 - Podpořit neetické nebo nezákonné strategie vedení zaměřené na zvyšování tržeb.
 - Lhát nebo jinak záměrně uvádět v omyl (včetně uvádění v omyl tím, že neinformuje) ostatní, zejména:
 - Auditory zaměstnavatelské organizace; nebo
 - Regulační orgány.
 - Uveřejňovat nebo být jinak spojován s finanční nebo nefinanční zprávou, která významně zkresluje skutečnosti včetně prohlášení týkajících se např.:
 - Účetní závěrky;
 - Daňových záležitostí;
 - Právních záležitostí; nebo
 - Zpráv vyžadovaných regulátory veřejných trhů.
- 310.3 Významnost hrozeb vyplývajících z takových tlaků, jako je hrozba vydíratelnosti, musí být vyhodnocena a pokud je jiná než zcela zjevně nevýznamná, použití zabezpečovacích prvků musí být zváženo a tyto musí být použity tak, aby tyto hrozby eliminovaly nebo je snížily na přijatelnou úroveň. Tyto zabezpečovací prvky mohou zahrnovat:
- Získání rady, když je to vhodné, v rámci zaměstnávající organizace, od nezávislého odborného poradce nebo od příslušné profesní organizace.
 - Existenci procedur k řešení sporů v rámci zaměstnávající organizace.
 - Vyhledání právního poradenství.

SEKCE 320

Příprava a vykazování informací

- 320.1 Účetní znalci se často účastní přípravy a vykazování informací, které jsou určeny k veřejnému použití nebo používány dalšími stranami uvnitř i mimo zaměstnávající organizaci. Takové informace mohou zahrnovat finanční informace nebo informace pro řízení např. prognózy a rozpočty, účetní závěrky, analýzy a podklady pro vedení a prohlášení vedení poskytované auditorům v rámci auditu účetních závěrek. Účetní znalci musí připravit a prezentovat takové informace správně a pravdivě a v souladu s příslušnými profesními standardy tak, aby informace mohla být pochopena ve svém kontextu.
- 320.2 Účetní znalec, který odpovídá za přípravu a schválení účetní závěrky zaměstnávající organizace se musí ujistit, že tato účetní závěrka je připravena v souladu s příslušnými standardy účetního výkaznictví.
- 320.3 Účetní znalec musí připravovat informace, za něž je odpovědný, způsobem, který:
- (a) Jasně popisuje pravou povahu obchodní transakce, aktiva nebo závazku;
 - (b) Klasifikuje a zaznamenává informace včas a správným způsobem; a
 - (c) Podává fakta správně a úplně ve všech významných aspektech.
- 320.4 Hrozby ve vztahu k dodržování základních principů, např. hrozba vlastní zainteresovanosti nebo hrozba vydíratelnosti ve vztahu k objektivitě nebo odborné způsobilosti a řádné péči mohou vzniknout, když je účetní znalec pod tlakem (buď externím nebo s možností získat osobní výhodu) aby své jméno spojil se zavádějící informací nebo byl spojen s aktivitami jiných, které vyústí v zavádějící informace.
- 320.5 Významnost takových hrozeb záleží na faktorech, jako jsou zdroje tohoto naléhání nebo úroveň toho, na kolik informace je, nebo může být, zavádějící. Významnost těchto hrozeb musí být vyhodnocena a v případě, že jsou jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky musí být použity a uplatněny tak, aby tyto hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují konzultace s nadřízenými v rámci zaměstnavatelské organizace, např. s Výborem pro audit nebo jiným orgánem odpovědným za správu a řízení, případně s příslušnou profesní organizací.
- 320.6 V případě, kdy nelze snížit hrozbu na přijatelnou úroveň, účetní znalec musí odmítnout, aby jeho jméno bylo spojováno s informací, která je nebo může být zavádějící. Pokud si je účetní znalec vědom toho, že vydání zavádějící informace je buď významné nebo trvalé, musí zvážit informování příslušných orgánů v souladu s postupem uvedeným v sekci 140. Účetní znalec může také použít právní poradenství nebo dát výpověď.

SEKCE 330

Zajištění potřebné kvalifikace

- 330.1 Základní princip odborné způsobilosti a základní péče vyžaduje, aby účetní znalec přijímal pouze takové významné úlohy, k nimž má nebo může získat potřebné vzdělání nebo zkušenost. Účetní znalec nesmí záměrně nesprávně informovat zaměstnavatele o získané úrovni znalostí nebo zkušeností. Účetní znalec též musí požádat o odbornou radu nebo asistenci, když je to nutné.
- 330.2 Okolnosti, které ohrožují schopnost účetního znalce plnit své povinnosti s náležitým stupněm odborné způsobilosti a řádné péče zahrnují:
- Nedostatek času ke správnému vykonání nebo dokončení požadovaných aktivit.
 - Neúplné, limitované nebo jinak nepřiměřené informace k správnému splnění požadovaných aktivit.
 - Nedostatečná zkušenost, profesní příprava nebo vzdělání.
 - Nedostatečné zdroje k řádnému splnění požadovaných aktivit.
- 330.3 Významnost takových hrozeb bude záležet na faktorech, mezi něž patří stupeň spolupráce účetního znalce s ostatními, jeho zařazení a úroveň dohledu prověrky vztahená k jeho práci. Významnost těchto hrozeb musí být vyhodnocena a pokud je jiná než zcela zřejmě nevýznamná, zabezpečovací prvky musí být zváženy a uplatněny tak, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Zabezpečovací prvky, které lze použít zahrnují:
- Získání dalšího poradenství nebo profesní přípravu.
 - Ujištění se, že existuje dostatečný čas ke splnění daných úkolů.
 - Získání asistence od někoho s příslušnou kvalifikací.
 - Konzultace, kde je to vhodné s:
 - Nadřízenými v rámci zaměstnávající organizace;
 - Nezávislými experty; nebo
 - Příslušným profesním orgánem.
- 330.4 V případě, že hrozby nemohou být eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň, účetní znalec musí zvážit, zda odmítnout provedení těchto sporných aktivit. Pokud účetní znalec dojde k závěru, že odmítnutí je vhodným řešením, důvody k tomuto odmítnutí musí být jasně sděleny.

SEKCE 340

Finanční podíly

- 340.1 Účetní znalec může mít finanční podíly nebo může vědět o finančních podílech nejbližších nebo blízkých členů rodiny, které by za určitých podmínek mohly vést k ohrožení dodržení základních principů. Např. hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě nebo důvěrnému charakteru informací může vzniknout díky existenci motivu nebo možnosti manipulace s cenově citlivou informací s cílem získat finanční prospěch. Příklady okolností, které mohou vést k hrozbě vlastní zainteresovanosti zahrnují například situace, kdy účetní znalec nebo nejbližší nebo blízký člen rodiny:
- Vlastní přímý nebo nepřímý finanční podíl v zaměstnávající organizaci. Hodnota tohoto podílu by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutím, které účetní znalec učiní;
 - Má nárok na prémii ve vztahu k dosaženému zisku a výše této premie by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která učiní;
 - Vlastní přímo nebo nepřímo akciové opce zaměstnávající organizace, jejichž hodnota by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která učiní;
 - Vlastní přímo nebo nepřímo akciové opce zaměstnávající organizace, které jsou nebo brzy budou určeny k přeměně; nebo
 - Může získat akciové opce v zaměstnávající organizaci nebo prémii vztahující se k dosaženým výsledkům v případě, že určité cíle jsou splněny.
- 340.2 Při vyhodnocování významnosti takové hrozby a příslušných zabezpečovacích prvků, které je možné použít k eliminaci této hrozby nebo jejímu snížení na přijatelnou úroveň, účetní znalec musí prověřit povahu finančního podílu. To zahrnuje vyhodnocení významnosti finančního podílu a zda se jedná o přímý nebo nepřímý podíl. Je nutné zcela jasně uvést, že skutečnosti, které vedou ke vzniku významného nebo podílu s vysokou hodnotou v organizaci se liší případ od případu v návaznosti na konkrétní osobní podmínky.
- 340.3 Pokud jsou hrozby jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky musí být zváženy a uplatněny tak, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Takové zabezpečovací prvky zahrnují:
- Postupy a procedury platné pro výbor nezávislý na vedení, který určí úroveň a formu odměňování vedoucích představitelů.
 - Zveřejnění všech relevantních podílů a všech plánů obchodovat s akciemi u těch, kteří odpovídají za správu a řízení organizace, a to v souladu se všemi vnitřními postupy.
 - Konzultace, kdy je to vhodné, s nadřízenými v rámci zaměstnávající organizace.
 - Konzultace, kdy je to vhodné, s těmi, kteří odpovídají za správu a řízení zaměstnávající organizace nebo s příslušnými profesními orgány.
 - Interní a externí auditorské procedury.

- Nejnovější postupy při řešení etických otázek a právních a jiných omezení souvisejících s možným zneužitím informací potřebných k obchodování („insider training“).

340.4 Účetní znalec nesmí manipulovat s informacemi ani užívat důvěrné informace k osobnímu prospěchu.

SEKCE 350

Stimuly a přesvědčování

Přijímání nabídek

- 350.1 Účetní znalec nebo nejbližší nebo blízký rodinný příslušník mohou obdržet různé nabídky. Tyto stimuly mohou mít různou podobu a zahrnují dary, pohostinnost, zvýhodněné jednání nebo nepřiměřené odkazy na přátelství nebo spřízněnost.
- 350.2 Nabídky takových stimulů mohou vytvářet hrozbu dodržení základních principů. Když je účetnímu znalci nebo nejbližšímu nebo blízkému rodinnému příslušníkovi učiněna taková nabídka, situace musí být obezřetně vyhodnocena. Hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě nebo důvěrnému charakteru informací vzniká, když nabídka je učiněna s cílem přehnaně ovlivnit aktivity nebo rozhodnutí, podpořit nezákonné nebo nečestné jednání nebo získat důvěrnou informaci. Hrozby vydíratelnosti ve vztahu k objektivitě nebo k důvěrnému charakteru informací vznikají, pokud je taková nabídka přijata a návazně následuje hrozba zveřejnění takové nabídky a poškození dobrého jména účetního znalce nebo nejbližších nebo blízkých rodinných příslušníků.
- 350.3 Významnost takových hrozeb bude záležet na povaze, hodnotě nebo záměru ve vztahu k takové nabídce. Pokud by rozumně uvažující a informovaná třetí strana mající k dispozici všechny relevantní informace považovala takový stimul za nevýznamný a nepodporující neetické chování, pak účetní znalec může učinit závěr, že nabídka je učiněna v rámci standardních obchodních vztahů a může přijmout závěr, že neexistuje významné ohrožení dodržení základních principů.
- 350.4 Pokud vyhodnocené hrozby jsou jiné než zcela zřejmě nevýznamné, zabezpečovací prvky musí být zvažovány a aplikovány s cílem eliminovat tyto hrozby nebo je snížit na přijatelnou úroveň. Pokud hrozby nemohou být eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň prostřednictvím zabezpečovacích prvků, účetní znalec nesmí přijmout takový stimul. Protože skutečné nebo možné hrozby na porušení základních principů nevznikají pouze z přijetí takové nabídky, ale i ze skutečnosti, že taková nabídka byla učiněna, další zabezpečovací prvky musí být uplatněny. Účetní znalec musí vyhodnotit riziko spojené s takovými nabídkami a zvážit, zda musí podniknout následující kroky:
- (a) Pokud takové nabídky byly učiněny, okamžitě informovat vyšší úroveň řízení nebo ty, kteří odpovídají za správu a řízení zaměstnávající organizace;

- (b) Informovat třetí strany o nabídce - např. profesní organizaci nebo zaměstnavatele osoby, která učinila nabídku. Účetní znalec musí nicméně zvážit poskytnutí nebo získání právního poradenství před tím, než takový krok učiní; a
- (c) Informovat nejbližší nebo blízké rodinné příslušníky o možných hrozbách a zabezpečovacích prvcích, pokud se tyto osoby případně dostanou do situace, která může vyústit v nabídku např. z titulu jejich současné pozice v zaměstnání; a
- (d) Informovat nadřízené nebo orgány odpovědné za správu a řízení zaměstnavatelské organizace v případech, kdy nejbližší nebo blízký rodinný příslušník přijme zaměstnání u konkurence nebo možného dodavatele zaměstnávající organizace.

Poskytování nabídek

- 350.5 Účetní znalec se může ocitnout v situaci, kdy se od něho očekává nebo je pod tlakem, aby nabídl určitý stimul s cílem ovlivnit úsudek jiné osoby nebo organizace nebo ovlivnil proces rozhodování nebo získal důvěrnou informaci.
- 350.6 Takový nátlak může vzniknout v rámci zaměstnávající organizace např. od kolegy nebo nadřízeného. Může též přijít od externí osoby nebo organizace, která může navrhopvat aktivity nebo podnikatelská rozhodnutí, která mohou být příznivá pro zaměstnávající organizaci tak, že budou ovlivňovat účetního znalce nepatřičným způsobem.
- 350.7 Účetní znalec nesmí nabízet stimuly vedoucí k nezákonnému ovlivňování profesionálního úsudku třetí strany.
- 350.8 Když tlak na nabízení neetických stimulů vzniká v rámci zaměstnávající organizace, účetní znalec musí postupovat podle principů a doporučení týkajících se řešení etických konfliktů, tak jak jsou uvedeny v části A tohoto Kodexu.

DEFINICE

V tomto Etickém kodexu pro auditory/účetní znalce jsou k dále uvedeným termínům uvedeny jejich obsahové významy:

Reklama

(Advertising)

Sdělení, jímž je veřejnost informována o službách nebo odborných schopnostech auditorů s cílem získat obchodní zakázku.

Klient, u něhož se provádí ověřování

(Assurance client)

Strana, která

- (a) V zakázce s přímým vykazováním je odpovědná za předmět ověření; nebo
- (b) V zakázce, poskytující ujištění je odpovědná za informace o předmětu zakázky a může být odpovědná i za předmět ověřování.

Ověřovací zakázka

(Assurance engagement)

Zakázka v níž auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím. (Pro definici ověřovací zakázky se odkazuje na Mezinárodní rámec pro ověřování vydaný Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB, který popisuje prvky a cíle ověřování a určuje, zda se ověřování řídí dle Mezinárodních auditorských standardů – ISA, Mezinárodních standardů pro prověrky – ISRE nebo Mezinárodních standardů pro ověřovací zakázky (ISAE)).

Tým provádějící ověřování

(Assurance team)

- (a) Všichni členové týmu podléjící se na ověřování;
- (b) Všichni ostatní ve firmě, kdo mohou přímo ovlivnit výsledky ověřování, včetně:
 - (i) Těch, kdo pro partnera zakázky - odpovídajícího za ověřování - doporučují vyšší odměny nebo vůči němu zajišťují přímou dozorčí, řídicí či jinou dohlédací činnost z hlediska provádění tohoto ověřování. Pro účely auditu sem patří všichni nadřízení partnera zakázky až do úrovně nejvyšších představitelů firmy;
 - (ii) Těch, kdo v rámci ověřování zajišťují poradenství týkající se technických nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo jevů; a

- (iii) Těch, kdo zajišťují prověrku kvality prováděného ověřování; včetně těch, kdo revidují prověrku kvality prováděných ověřování;
- (c) Pro účely auditorského klienta všichni ti, kdo v rámci skupiny firem mohou přímo ovlivnit výsledek auditu.

Zcela zřejmě nevýznamný

(Clearly insignificant)

Záležitost, která je současně považována za bezvýznamnou a nepodstatnou.

Blízcí rodinní příslušníci

(Close family)

Rodiče, děti nebo sourozenci, kteří nejsou nejbližšími rodinnými příslušníky.

Podmíněný honorář

(Kontingent fee)

Podmíněný honorář je honorář vypočtený na předem stanovené bázi vztahující se k výsledku transakce nebo k výsledku provedené práce. Honorář, který je určen soudem nebo jinou veřejnou institucí není podmíněným honorářem.

Přímé finanční podíly

(Direct financial interest)

Finanční podíly

- Přímé vlastněné nebo pod kontrolou fyzické či právnické osoby (včetně těch, které jsou přenechány jinou osobou ke správě); nebo
- Vlastněné prostřednictvím nástroje společného investování, realitní společnosti, investičního fondu nebo jiného prostředníka, které daná fyzická nebo právnická osoba ovládá.

Vedoucí představitel nebo funkcionář

(Director or officer)

Osoby pověřené řízením určitého subjektu bez ohledu na titul, kterým se označuje jejich funkce, a který se může v jednotlivých zemích lišit.

Partner zakázky

(Engagement partner)

Partner nebo jiná osoba ve firmě odpovědný za zakázku a její průběh a za zprávu vydanou jménem firmy, který, v případě, že je to požadováno, má potřebné oprávnění profesního, zákonodárného nebo regulatorního orgánu.

Prověrka kvality zakázky

(Engagement quality control review)

Proces navržený tak, aby zajistil objektivní vyhodnocení, před tím než je zpráva vydána, významných posouzení provedených týmem a dosažených závěrů nezbytných pro formulaci zprávy.

Tým zakázky

(Engagement team)

Všichni členové týmu na zakázce včetně jakýchkoliv expertů najatých firmou v souvislosti se zakázkou.

Stávající auditor

(Existing accountant)

Auditor, který v současné době zastává pozici auditora nebo poskytuje účetní, daňové, poradenské nebo jiné podobné odborné služby pro klienta.

Finanční podíl

(Financial interest)

Podíl na vlastním kapitálu nebo cenný papír, obligace, úvěrový či jiný dluhový instrument určitého subjektu včetně práv a závazků nabývat takový podíl a včetně derivátů přímo se k takovému podílu vztahujících.

Účetní závěrka

(Financial statements)

Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o změnách finanční pozice (která může být presentována v různých variantách, např. jako výkaz cash flow nebo výkaz o změnách fondů), příloha k účetní závěrce, ostatní výkazy a vysvětlující materiály, které jsou definovány jako součást účetní závěrky.

Auditorský klient

(Financial statement audit client)

Společnost, u níž firma provádí audit. Pokud se jedná o veřejně obchodovanou společnost, je tím rozuměna společnost včetně jejích spřízněných osob.

Audit účetní závěrky

(Financial statement audit engagement)

Odpovídající zakázka ověřování, v rámci které auditor vyjadřuje názor, zda účetní závěrka je ve všech významných aspektech připravena v souladu s relevantním výkaznickým rámcem a že ověřování je prováděno v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Zahrnuje též statutární audit, což je audit účetní závěrky vyžadovaný existující legislativou nebo vyplývající z jiných regulačních povinností.

Firma

(Firm)

- (a) Samostatně výdělečně činný auditor, sdružení (partnership) nebo firma (corporation) auditorů/účetních znalců; a
- (b) Subjekt, který kontroluje takové osoby; a
- (c) Subjekty kontrolované takovými osobami.

Nejbližší rodinní příslušníci

(Immediate family)

Manžel/ka (či jiná osoba v ekvivalentním vztahu) nebo vyživovaná osoba.

Nezávislost

(Independence)

Nezávislost znamená:

- (a) nezávislost myslí - stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoliv vlivy zpochybňujícími nestrannost odborného úsudku, a který umožňuje jednat poctivě, objektivně a s profesionální obezřetností

- (b) nezávislost ve vystupování (chování) - zamezování skutečností a okolností, které jsou tak významné, že by na jejich základě logicky uvažující a poučená třetí strana disponující veškerými významnými informacemi - (včetně uplatněných zabezpečovacích prvků) mohla logicky dovodit, že došlo k ohrožení bezúhonnosti, objektivity a profesionální obezřetnosti firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování.

Nepřímý finanční podíl

(Indirect financial interest)

Finanční podíl vlastněný prostřednictvím nástroje společného investování, realitní společnosti, investičního fondu nebo jiného prostředníka, které daná fyzická nebo právnická osoba nijak neovládá.

Subjekt registrovaný na veřejném trhu

(Listed entity)

Subjekt, jehož akcie nebo dluhopisy jsou registrovány na veřejném trhu cenných papírů nebo se jimi obchoduje podle předpisů registrované burzy nebo jiné ekvivalentní instituce.

Firma patřící do skupiny firem

(Network firm)

Subjekt společně ovládaný, vlastněný nebo řízený firmou nebo nějakým jiným subjektem, z čehož by logicky uvažující a poučená třetí strana disponující veškerými významnými informacemi mohla dovodit, že jde o součást firmy, a to v národním nebo mezinárodním měřítku.

Kancelář

(Office)

Jednoznačně odlišená podskupina organizovaná na geografickém nebo odborném základě.

Auditor/účetní znalec

(Professional accountant)

Auditor/účetní znalec, který je členem členské organizace IFAC.

Účetní znalec

(Professional accountant in business)

Auditor/účetní znalec zaměstnaný nebo ve vedoucí výkonné/nevýkonné pozici ve společnosti působící v oblastech jako např. obchod, průmyslová odvětví, služby, veřejný sektor, vzdělávání, neziskový sektor, regulační orgán nebo profesní orgán nebo auditor/účetní znalec ve smluvním vztahu k takovým společnostem.

Auditor

(Professional accountant in public practice)

Auditor/účetní znalec bez ohledu na funkční zařazení (audit, daně nebo poradenství) ve firmě, která poskytuje odborné služby. Tato definice je též používána pro auditorské firmy.

Odborné služby

(Professional services)

Služby vyžadující účetní/auditorské nebo obdobné znalosti, prováděné auditorem/účetním znalcem, zahrnující účetní, daňové, poradenské a finanční služby pro řízení.

Spřízněný subjekt

(Related entity)

Subjekt s některým z následujících vztahů ke klientovi:

- (a) subjekt, který klienta přímo nebo nepřímo ovládá, a to za předpokladu, že jde o klienta, jenž je pro takový subjekt významný;
- (b) subjekt, který má na klientovi přímý finanční podíl, a to za předpokladu, že takový subjekt má na klienta významný vliv a že onen podíl u klienta je pro takový subjekt významný;
- (c) subjekt, který je klientem přímo nebo nepřímo ovládán;
- (d) subjekt, u něhož klient nebo osoba s klientem spřízněná podle předcházejícího bodu (c) má přímý finanční podíl, který klientovi či takové spřízněné osobě umožňuje vykonávat na onen subjekt významný vliv, přičemž tento podíl je pro klienta nebo takovou spřízněnou osobu významný; a
- (e) subjekt, který je spolu s klientem společně ovládán (dále jen „sesterský subjekt“), a to za předpokladu, že sesterský subjekt i klient jsou významné pro osobu, která je oba ovládá.

PLATNOST

Kodex nabývá platnosti 30. června 2006. Sekce 290 platí pro zakázky ověřování, kdy zpráva o ověření je datována k nebo po 30. červnu 2006. Dřívější platnost je vítána.

ÚČINNOST

Etický kodex byl schválen XVI. sněmem Komory auditorů ČR dne 27. listopadu 2006 a nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2007.

Poznámky:

1) až 4) viz definice

5) a 6) viz definice

7) a 8) viz definice

9) viz definice

10) až 15) viz definice

16) viz definice

17) viz definice

18) Podmíněné honoráře pro zakázky, které nemají charakter ověřování jsou diskutovány v sekci 290 tohoto Kodexu.

19) viz definice

20) viz definice

21) a 22) viz definice

23) viz definice

24) a 25) viz definice

26) viz interpretace 2003-02 na straně 67

27) nyní Rada pro mezinárodní etické standardy účetních

28) a 29) viz pozn. 27)