













































































































- 290.126 Nákup zboží a služeb realizovaný u auditního klienta firmou nebo členem auditního týmu či jeho nejbližším rodinným příslušníkem obecně nevytváří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže jde o transakci uskutečněnou v rámci běžných obchodních transakcí a za tržních podmínek. Nicméně může jít o transakce takové povahy a rozsahu, že vznikne hrozba vlastní zainteresovanosti. U každé hrozby je třeba vyhodnotit její závažnost a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
- vyloučení takových transakcí nebo omezení jejich rozsahu; nebo
  - odvolání dané osoby z auditního týmu.

### **Příbuzenské a osobní vztahy**

- 290.127 Příbuzenské a osobní vztahy mezi členem auditního týmu na jedné straně a vedoucím pracovníkem, funkcionářem nebo určitými zaměstnanci (podle zastávaných pozic) auditního klienta na straně druhé mohou vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti. Existence a závažnost veškerých hrozeb závisí na celé řadě faktorů, například na pracovních úkolech daného jednotlivce v auditním týmu, na tom, o jak blízký vztah se jedná, a na roli rodinného příslušníka nebo jiné osoby u auditního klienta.
- 290.128 Je-li nejbližší rodinný příslušník člena auditního týmu:
- (a) vedoucím představitelem nebo funkcionářem auditního klienta; nebo
  - (b) zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok,
- nebo v takové pozici působil kdykoli v průběhu realizace zakázky nebo doby, kterou pokrývá účetní závěrka, pak lze hrozbu vůči nezávislosti snížit na přijatelnou úroveň pouze odvoláním dané osoby z auditního týmu. Příbuzenský vztah je v takovém případě natolik těsný, že hrozbu vůči nezávislosti nelze na přijatelnou úroveň snížit žádným jiným opatřením. Obdobně žádná osoba, která má takový vztah, nesmí být členem auditního týmu.
- 290.129 Hrozby vůči nezávislosti také vznikají, je-li nejbližší rodinný příslušník člena auditního týmu zaměstnancem klienta s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit finanční situaci, finanční výsledky a peněžní toky klienta. Závažnost takovýchto hrozeb závisí na faktorech, jako jsou např.:
- pozice, kterou nejbližší rodinný příslušník u klienta zastává; a
  - role daného odborníka v auditním týmu.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání dané osoby z auditního týmu;
- strukturování odpovědnosti v auditním týmu tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti jeho nejbližšího rodinného příslušníka.

290.130 Hrozby vůči nezávislosti vznikají, pokud je blízký rodinný příslušník člena auditního týmu:

- (a) vedoucím představitelem nebo funkcionářem auditního klienta; nebo
- (b) zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok,

Závažnost takovýchto hrozeb závisí na faktorech, jako jsou např.:

- charakter vztahu mezi členem auditního týmu a blízkým rodinným příslušníkem;
- pozice, kterou blízký rodinný příslušník u klienta zastává; a
- role daného odborníka v auditním týmu.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání dané osoby z auditního týmu; nebo
- strukturování odpovědnosti v auditním týmu tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti jeho blízkého rodinného příslušníka.

290.131 Hrozby vůči nezávislosti vznikají, je-li člen auditního týmu v blízkém vztahu s osobou, která není jeho nejbližším ani blízkým rodinným příslušníkem, ale která je vedoucím představitelem nebo funkcionářem auditního klienta nebo zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok. Člen auditního týmu, který má takový vztah, musí vzít v úvahu firemní metodiky a postupy. Závažnost těchto hrozeb závisí na faktorech, jako jsou např.:

- charakter vztahu mezi danou osobou a členem auditního týmu;
- pozice, kterou daná osoba zastává u klienta; a
- role daného odborníka v auditním týmu.

Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání daného odborníka z auditního týmu; nebo
- strukturování odpovědnosti v auditním týmu tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti osoby, se kterou má blízký vztah.

290.132 Hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti může vzniknout z osobního nebo příbuzenského vztahu mezi (a) partnerem nebo zaměstnancem firmy, který není členem auditního týmu, a (b) vedoucím představitelem nebo funkcionářem auditního klienta nebo jeho zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok. Partneři nebo zaměstnanci firmy, kteří jsou si vědomi takových vztahů, musí vzít v úvahu firemní metodiky a postupy. Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- charakter vztahu mezi partnerem nebo zaměstnancem firmy na jedné straně a vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta na straně druhé;
- vzájemná součinnost partnera nebo zaměstnance firmy s auditním týmem;
- pozice partnera nebo zaměstnance v rámci firmy; a
- pozice, kterou jednotlivec zastává u klienta.

U každé hrozby je třeba vyhodnotit její závažnost a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- strukturování odpovědnosti partnera nebo zaměstnance tak, aby nedošlo k jakémukoli potenciálnímu ovlivňování auditní zakázky; nebo
- pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu příslušných provedených auditních prací.

290.133 Pokud dojde k neúmyslnému porušení ustanovení této sekce, co se týče příbuzenských a osobních vztahů, nebude to považováno za porušení nezávislosti, jestliže:

- (a) firma zavedla metodiky a postupy, podle nichž se musí bezodkladně hlásit firmě veškerá porušení vzniklá v důsledku změny pracovního poměru nejbližších či blízkých rodinných příslušníků nebo jiných osobních vztahů, které vytvářejí hrozby vůči nezávislosti;

- (b) neúmyslné porušení vzniklo z toho důvodu, že se nejbližší rodinný příslušník člena auditního týmu stal vedoucím představitelem nebo funkcionářem auditního klienta nebo je v pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok, a příslušný odborník je odvolán z auditního týmu; a
- (c) firma přijme v případě potřeby další zabezpečovací prvky ke snížení jakékoliv zbývající hrozby na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
  - pověření auditora/účetního znalce kontrolou práce provedené členem auditního týmu; nebo
  - vyloučení daného odborníka z jakéhokoli důležitého rozhodování týkajícího se dané zakázky.

Firma musí rozhodnout, zda tato záležitost bude projednána s vedením společnosti.

### **Zaměstnanecký poměr u auditního klienta**

- 290.134 Hrozba spřízněnosti nebo vydíratelnosti může vzniknout, pokud vedoucí představitel nebo funkcionář auditního klienta nebo jeho zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok, byl členem auditního týmu nebo partnerem firmy.
- 290.135 Jestliže bývalý člen auditního týmu nebo bývalý partner firmy přešel k auditnímu klientovi na takovou pozici a stále tak přetrvává významný kontakt mezi firmou a takovým jedincem, vzniká tak závažná hrozba, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Proto je nezávislost považována za ohroženou v případě, že bývalý člen auditního týmu nebo bývalý partner nastoupí jako vedoucí představitel nebo funkcionář auditního klienta nebo jeho zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok. Toto neplatí v případě, kdy:
- (a) takový jedinec nemá nárok na žádné výhody ani platby od firmy kromě těch, které vyplývají z neměnného, předem uzavřeného ujednání, a veškeré částky, které firma jednotlivci dluží, jsou pro firmu nevýznamné; a
  - (b) se takový jedinec přestal podílet nebo se nezdá, že by se podílel, na obchodních aktivitách firmy a odborných činnostech.
- 290.136 Jestliže bývalý člen auditního týmu nebo bývalý partner firmy přešel k auditnímu klientovi na takovou pozici a žádný významný kontakt mezi firmou a takovým jedincem nepřetrvává, bude existence a závažnost případné hrozby spřízněnosti nebo vydíratelnosti záviset na faktorech, jako jsou např.:

- pozice, kterou daná osoba u klienta vykonává;
- rozsah, v jakém daná osoba bude spolupracovat s auditním týmem;
- čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba byla členem auditního týmu nebo partnerem firmy;
- pozice, kterou daná osoba zastávala v auditním týmu nebo ve firmě, např. zda-li byla daná osoba zodpovědná za udržování pravidelného kontaktu s členy managementu či nejvyššího vedení klienta.

Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- úprava auditního plánu;
- sestavení auditního týmu z osob, které mají dostatečné zkušenosti vzhledem k osobě, která přešla ke klientovi; nebo
- pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu práce provedené bývalým členem auditního týmu.

290.137 Jestliže bývalý partner firmy přešel na takovouto pozici do subjektu, který se následně stal auditním klientem firmy, musí být vyhodnocena závažnost všech hrozeb a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.

290.138 Hrozba vlastní zainteresovanosti vzniká, jestliže se člen auditního týmu účastní auditu a je si přitom vědom toho, že někdy v budoucnosti přejde nebo může přejít ke klientovi, u něhož se audit provádí. Firemní metodiky a postupy musí stanovit členům auditních týmů povinnost oznámit firmě, že jedná s auditním klientem o případném pracovním vztahu. Po obdržení takového oznámení musí být vyhodnocena závažnost hrozby a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání dané osoby z auditního týmu; nebo
- kontrola všech významných úsudků, které daná osoba uskutečnila během působení v auditním týmu.

### *Subjekt veřejného zájmu jako auditní klient*

290.139 Hrozba spřízněnosti nebo vydíratelnosti vzniká, když klíčový partner auditu nastoupí k auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, jako:

- (a) vedoucí představitel nebo funkcionář; nebo
- (b) zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok.

Nezávislost je považována za ohroženou s výjimkou situací, kdy subjekt veřejného zájmu vydá auditovanou účetní závěrku za období minimálně 12 měsíců až po ukončení práce klíčového partnera auditu a zároveň tento partner nebyl členem auditního týmu, který se podílel na auditu účetní závěrky.

- 290.140 Hrozba vydíratelnosti vzniká, když osoba, která působila v roli senior partnera nebo řídicího partnera firmy (či v pozici generálního ředitele nebo podobné pozici), nastoupí k auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, jako (a) zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, nebo jako (b) vedoucí představitel nebo funkcionář subjektu. Nezávislost je považována za porušenou, s výjimkou situací, kdy uplynula doba 12 měsíců od data, kdy osoba opustila pozici senior partnera nebo řídicího partnera ve firmě.
- 290.141 Nezávislost není považována za ohroženou, když se v důsledku podnikových kombinací bývalý klíčový partner auditu nebo osoba, která dříve působila jako senior partner nebo řídicí partner firmy, ocitne na pozici popsané v odstavcích 290.139 a 290.140 a když:
- (a) pozice nebyla přijata s přihlédnutím k podnikové kombinaci;
  - (b) všechny výhody a platby vůči bývalému partnerovi byly ze strany firmy plně vypořádány kromě těch, které vyplývají z neměnného, předem uzavřeného ujednání, a veškeré částky, které firma bývalému partnerovi dluží, jsou pro ni nevýznamné; a
  - (c) bývalý partner se přestal podílet nebo se nezdá, že by se podílel, na obchodních aktivitách a odborných činnostech firmy; a
  - (d) byla pozice bývalého partnera u auditního klienta projednána s členy vedení společnosti.

### **Dočasné přidělení zaměstnanců**

290.142 V důsledku dočasného přidělení zaměstnanců firmy auditnímu klientovi může vzniknout hrozba prověrky po sobě samém. Taková pomoc může být poskytnuta, ale jenom na krátký časový úsek a zaměstnanci firmy se nesmí podílet na:

- poskytování služeb, které nemají charakter ověřování a nejsou podle ustanovení této sekce povoleny; nebo
- přijímat odpovědnost za řízení společnosti.

Za každých okolností musí být auditní klient odpovědný za vedení a dohlížení na práci zapůjčených zaměstnanců.

Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- provedení dodatečné kontroly práce zapůjčených zaměstnanců;
- v rámci auditu nesvěřovat zapůjčeným zaměstnancům odpovědnost za oblast nebo činnost, na které se podíleli během svého dočasného přidělení; nebo
- nezačleňování zapůjčených zaměstnanců do auditního týmu.

## **Služby v nedávné době poskytované auditním klientům**

290.143 Hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo prověrky po sobě samém může vzniknout, jestliže některý z členů auditního týmu v nedávné době působil jako vedoucí představitel, funkcionář nebo zaměstnanec auditního klienta. Tak je tomu například v situaci, kdy člen auditního týmu má vyhodnotit části účetní závěrky, pro kterou sám ještě ve službách klienta připravoval podklady z účetní evidence.

290.144 Pokud by člen auditního týmu působil v průběhu doby, na kterou se vztahuje auditorská zpráva, jako vedoucí představitel nebo funkcionář auditního klienta nebo jako klientův zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok, byla by takto vzniklá hrozba natolik závažná, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Takové osoby tedy nesmí pracovat v auditním týmu.

290.145 Hrozby vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo prověrky po sobě samém mohou také vzniknout, jestliže člen auditního týmu působil před obdobím, na které se vztahuje auditorská zpráva, jako vedoucí představitel nebo funkcionář u auditního klienta nebo jako klientův zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorský výrok. Takové hrozby se například mohou objevit, jestliže se rozhodnutí přijatá nebo práce provedené daným pracovníkem před obdobím zakázky, kdy tato osoba ještě působila u auditního klienta, mají ověřovat v rámci současného auditu. Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- pozice, kterou daná osoba zastávala u auditního klienta;
- čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba od klienta odešla; a
- role, která danému odborníkovi náleží v auditním týmu.

Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takových zabezpečovacích prvků je prověření práce, kterou daná osoba vykonala jako člen auditního týmu.

## **Pozice vedoucího představitele nebo funkcionáře auditního klienta**

- 290.146 Pokud by partner nebo zaměstnanec firmy působil jako vedoucí představitel nebo funkcionář u auditního klienta, byla by vzniklá hrozba prověrky po sobě samém a hrozba vlastní zainteresovanosti natolik závažná, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že žádný partner ani zaměstnanec firmy nesmí působit jako vedoucí představitel nebo funkcionář u auditního klienta.
- 290.147 Pozice „tajemníka společnosti“ v sobě v jednotlivých jurisdikcích zahrnuje různé pravomoci a povinnosti. Jeho povinnosti mohou zahrnovat jak administrativní činnosti, jako je řízení lidských zdrojů a správa 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 úzce spjaté s daným subjektem, pro který tajemník pracuje.
- 290.148 Pokud by partner nebo zaměstnanec firmy působil jako tajemník společnosti u auditního klienta, byla by vzniklá hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu natolik závažná, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Navzdory ustanovení odstavce 290.146, pokud existenci takové situace umožňuje platná legislativa nebo profesní předpisy a pokud veškerá důležitá rozhodnutí v daném subjektu činí vedení společnosti, musí být povinnosti a činnosti, které může tajemník společnosti vykonávat, omezeny na činnosti rutinního a administrativního charakteru, jako je příprava zápisů z jednání a zabezpečení povinných hlášení. V takové situaci musí být vyhodnocena závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.
- 290.149 Rutinní administrativní činnosti spočívající v podpoře práce tajemníka společnosti či poradenství pro tajemníka společnosti v oblasti výkonu administrativních činností nejsou všeobecně považovány za aktivity ohrožující nezávislost za předpokladu, že všechna důležitá rozhodnutí činí vedení společnosti.

## **Dlouhodobé vazby vedoucích pracovníků s auditními klienty (včetně rotace partnerů)**

### *Všeobecná ustanovení*

- 290.150** Hrozby spřízněnosti a vlastní zainteresovanosti vznikají při dlouhodobém nasazování stejných vedoucích pracovníků na stejnou auditní zakázku. Závažnost těchto hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:
- délka doby, po kterou je daná osoba členem auditního týmu;
  - úloha dané osoby v auditním týmu;



- struktura firmy;
- povaha auditní zakázky;
- otázka, zda došlo ke změnám v týmu vedení klienta; a
- otázka, zda došlo ke změně charakteru nebo náročnosti nálezů v účetnictví nebo výkaznictví klienta.

Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- rotace vedoucích pracovníků mimo auditní tým;
- pověření auditora/účetního znalce, který nebyl členem auditního týmu, aby prověřil práci, kterou provedli vedoucí pracovníci; nebo
- pravidelné nezávislé vnitřní nebo vnější prověrky kvality zakázky.

### *Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu*

- 290.151 V případě auditu klienta, který je subjektem veřejného zájmu, nesmí být jednotlivec klíčovým partnerem auditu po dobu delší než 7 let. Po uplynutí této doby nesmí být daná osoba po dobu 2 let členem auditního týmu ani působit jako klíčový partner auditu pro tohoto klienta. Během této doby se tato osoba nesmí podílet na auditu tohoto subjektu, provádět řízení kvality na zakázce, poskytovat konzultace týmu provádějícímu zakázku nebo klientovi ohledně odborných a oborově specifických otázek, transakcí či skutečností nebo jinak přímo ovlivňovat výsledek zakázky.
- 290.152 Navzdory ustanovení odstavce 290.151 mohou klíčoví partneři zakázky, kteří jsou výjimečně důležití pro kvalitu auditu, ve výjimečných případech a za nepředpokládaných okolností, na než firma nemá vliv, zůstat v auditním týmu ještě jeden rok, pokud bude hrozba vůči nezávislosti eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň pomocí zabezpečovacích prvků. Například klíčový partner auditu může zůstat v auditním týmu o jeden rok navíc v případě, že rotace nebyla možná kvůli nepředpokládaným okolnostem, jako je tomu třeba v případě vážné nemoci partnera, který se měl stát novým partnerem zakázky.
- 290.153 Dlouhodobé vazby jiných partnerů s auditním klientem, který je subjektem veřejného zájmu, vedou ke vzniku hrozby spřízněnosti a hrozby vlastní zainteresovanosti. Závažnost těchto hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:
- délka doby, po kterou je partner ve spojení s auditním klientem;
  - úloha dané osoby v auditním týmu, pokud v něm nějakou úlohu zastává; a
  - charakter, četnost a rozsah součinnosti mezi danou osobou a členy manažerského týmu či vedením klientské společnosti.

Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- rotace partnera mimo auditní tým nebo jiný způsob ukončení vazeb partnera s auditním klientem; nebo
- pravidelné nezávislé vnitřní nebo vnější prověrky kvality zakázky.

290.154 Když se auditní klient stane subjektem veřejného zájmu, pak se při stanovení lhůty, dokdy má dojít k výměně klíčového partnera auditu, musí vzít v úvahu délka doby, po kterou onen klíčový partner zakázky tuto funkci u zakázky pro daného auditního klienta zastával. Jestliže určitá osoba působila ve funkci klíčového partnera auditu v době, kdy se klient stal subjektem veřejného zájmu, pět nebo méně let, počet roků, po které tato osoba ještě může působit jako klíčový partner auditu u klienta, je sedm let mínus počet již odsloužených let. Jestliže určitá osoba působila v roli klíčového partnera auditu v době, kdy se klient stal subjektem veřejného zájmu, šest nebo více let, může partner pokračovat v této funkci ještě maximálně po dobu dvou let před výměnou („rotací“).

290.155 Jestliže u firmy působí jen několik málo osob se znalostmi a zkušenostmi potřebnými k zastávání funkce klíčového partnera auditu u subjektu veřejného zájmu, nemusí rotace klíčových partnerů auditu představovat pro danou firmu dostupné zabezpečovací prvky. Pokud nezávislý regulátor v příslušné jurisdikci povolil za takových okolností výjimku z rotace partnerů, může taková osoba v souladu s touto úpravou zůstat klíčovým partnerem zakázky na dobu delší než 7 let za předpokladu, že regulátor stanovil specifické, alternativní zabezpečovací prvky, jako jsou například pravidelné, nezávislé externí prověrky.

### **Poskytování služeb nemajících charakter ověřování auditním klientům**

290.156 Firmy tradičně poskytují auditním klientům celou řadu služeb, které nemají ověřovací charakter a pro které mají znalosti a odborné předpoklady. Poskytování služeb nemajících ověřovací charakter však na druhé straně může ohrozit nezávislost firmy nebo členů auditního týmu. Jedná se především o hrozbu prověrky po sobě samém, hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu protekčního vztahu.

290.157 Nové směry vývoje v daném oboru podnikání, vývoj na finančních trzích a rychlé změny v oblasti informačních technologií, to vše neumožňuje firmám sestavit vyčerpávající seznam služeb nemajících charakter ověřování, které by mohly být auditnímu klientovi poskytnuty. Jestliže v této sekci nejsou zahrnuta specifická opatření pro určitý druh služeb, které nemají charakter ověřování, musí být pro určení konkrétních postupů uplatněn koncepční rámec.

- 290.158 Než firma přijme zakázku na poskytování služby nemající charakter ověřování auditnímu klientovi, je třeba rozhodnout, jestli poskytování takové služby nepovede k ohrožení nezávislosti. Při hodnocení závažnosti hrozeb vzniklých v důsledku poskytování služby nemající charakter ověřování je třeba zvážit všechny hrozby, u nichž má auditní tým důvod se domnívat, že vznikají v důsledku poskytování jiných souvisejících služeb nemajících charakter ověřování. Jestliže vznikla hrozba, kterou není možné snížit na přijatelnou úroveň pomocí přijetí zabezpečovacích prvků, pak tato služba nemající charakter ověřování nesmí být poskytována.
- 290.159 Poskytování určitých služeb nemajících charakter ověřování auditním klientům může vytvářet tak závažné hrozby vůči nezávislosti, že je žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou úroveň. Přípustné však může být poskytování takových služeb spřízněnému subjektu nebo samostatné divizi auditního 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 úroveň přijetím opatření, podle nichž jiná firma provede audit takového spřízněného subjektu, divize nebo oddělené položky účetních výkazů, případně jiná firma znovu provede službu nemající charakter ověřování v rozsahu postačujícím k tomu, aby tato jiná firma převzala za takovouto službu odpovědnost.
- 290.160 Firma může poskytovat služby nemající charakter ověřování, které by jinak byly podle ustanovení této sekce zakázány, následujícím spřízněným subjektům auditního klienta:
- (a) subjektu, který není auditním klientem a přímou nebo nepřímo ovládá auditního klienta;
  - (b) subjektu, který není auditním klientem a má přímý finanční podíl u klienta, jestliže tento subjekt vykonává ve společnosti klienta podstatný vliv a podíl u klienta je pro zmíněný subjekt významný; nebo
  - (c) subjektu, který není auditním klientem, ale je ovládán stejnou ovládající osobou jako auditní klient,
- jestliže se lze rozumně domnívat, že (a) služby nezpůsobí hrozbu prověrky po sobě samém, protože výsledek služeb nebude předmětem auditních procedur, a (b) všechny hrozby vzniklé v důsledku poskytovaných služeb budou eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň pomocí přijatých zabezpečovacích prvků.
- 290.161 Když se auditní klient stane subjektem veřejného zájmu, tak poskytování služeb nemajících charakter ověřování neohrozí nezávislost firmy, jestliže:
- (a) je předchozí poskytovaná služba nemající charakter ověřování v souladu s ustanoveními této sekce, která se vztahují na auditní klienty, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu;

- (b) poskytování služeb, které nejsou podle této sekce povoleny pro auditní klienty, kteří jsou subjektem veřejného zájmu, je ukončeno před tím nebo hned, jak je to možné, po tom, co se klient stal subjektem veřejného zájmu; a
- (c) v případě potřeby firma uplatňuje zabezpečovací prvky, aby eliminovala nebo snížila všechny hrozby vůči nezávislosti na přijatelnou úroveň.

### *Odpovědnost řídicích pracovníků*

- 290.162 Řídící pracovníci vykonávají při řízení subjektu mnoho činností, které jsou v zájmu jeho investorů. Je nemožné uvést všechny činnosti, které jsou v odpovědnosti řídicích pracovníků. Nicméně povinnosti řídicích pracovníků zahrnují řízení a vedení subjektu, rozhodování o získání, použití a kontrole lidských, finančních, hmotných a nehmotných zdrojů.
- 290.163 Rozhodnutí, zda řídicí pracovníci mají odpovědnost za konkrétní činnost, závisí na řadě okolností a vyžaduje odborné posouzení. Příklady činností, které by obecně patřily do odpovědnosti řídicích pracovníků, zahrnují:
- stanovení postupů, zásad a strategického výhledu;
  - vedení a převzetí odpovědnosti za činnost zaměstnanců subjektu;
  - schvalování transakcí;
  - rozhodování, která doporučení firmy nebo jiné třetí strany bude subjekt implementovat;
  - odpovědnost za zpracování a poctivé zobrazení účetní závěrky v souladu s relevantním výkaznickým rámcem; a
  - odpovědnost za návrh, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému.
- 290.164 Rutinní a administrativní činnosti nebo činnosti týkající se nevýznamných skutečností obecně nejsou považovány za odpovědnost řídicích pracovníků. Mezi odpovědnosti řídicích pracovníků například nepatří provedení nevýznamné transakce, která byla řídicími pracovníky schválena, nebo sledování termínů pro podání povinných hlášení a informování auditního klienta o těchto termínech. Dále se za přebírání odpovědnosti řídicích pracovníků nepovažuje poskytování rad a doporučení řídicím pracovníkům, které jsou zamýšleny jako podpora při výkonu jejich pravomocí.
- 290.165 Jestliže by firma měla převzít některou z odpovědností řídicích pracovníků za auditního klienta, byly by vzniklé hrozby tak závažné, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Například rozhodování, které doporučení firmy by se mělo implementovat, by vedlo ke vzniku hrozby prověrky po sobě samém a hrozby vlastní zainteresovanosti. Dále by převzetí odpovědností řídicích pracovníků vedlo

ke vzniku hrozby spřízněnosti, protože by se firma stala příliš těsně spjatou s názory a zájmy řídicích pracovníků. Proto firma nesmí přebírat odpovědnost řídicích pracovníků od auditního klienta.

- 290.166 Aby se firma vyhnula riziku převzetí odpovědnosti řídicích pracovníků při poskytování služeb nemajících ověřovací charakter pro auditní klienty, musí být firma přesvědčená, že řídicí pracovník klienta je odpovědný za důležité úsudky a rozhodnutí, která jsou vlastní odpovědností řídicích pracovníků, a dále za vyhodnocení výsledků poskytnutých služeb a převzetí odpovědnosti za další kroky vyplývající z výsledků těchto služeb. Toto snižuje riziko, že by firma neúmyslně učinila důležitý úsudek nebo rozhodnutí jménem řídicích pracovníků klienta. Riziko se dále snižuje, když firma předloží klientovi objektivní a přehlednou analýzu a prezentaci nálezů, na jejichž základě si klient může vytvořit vlastní úsudek a rozhodnutí.

### *Zpracování účetních záznamů a účetní závěrky*

#### Všeobecná ustanovení

- 290.167 Řídicí pracovníci mají odpovědnost za zpracování a poctivé zobrazení účetní závěrky v souladu s relevantním výkaznickým rámcem. Tyto odpovědnosti zahrnují:
- pořizování nebo změnu účetních záznamů nebo přiřazování transakcí do jednotlivých účetních tříd; a
  - přípravu nebo změnu zdrojových dokumentů či údajů pro účetní záznamy v elektronické nebo jiné podobě, které poskytují evidenci o transakci (např. nákupní objednávky, časové záznamy pro mzdové účely a objednávky zákazníků).
- 290.168 Poskytování účetních služeb auditnímu klientovi, například zpracování účetních záznamů nebo účetní závěrky, vede k vytváření hrozby prověrky po sobě samém, jestliže stejná firma posléze provádí audit takové účetní závěrky.
- 290.169 Auditní proces nicméně vyžaduje dialog mezi firmou a řídicími pracovníky auditního klienta, který zahrnuje:
- použití účetních standardů nebo metodik a požadavky na poskytnutí obsahu účetní závěrky,
  - přiměřenost finančních a účetních kontrolních mechanismů a metod používaných při stanovení vykazovaných částek aktiv a pasiv nebo
  - návrh opravných účetních záznamů. Tyto služby se považují za normální součást auditního procesu a za normálních okolností neohrožují nezávislost.

290.170 Podobně klient může požádat firmu o odbornou pomoc ohledně záležitostí, jako je řešení problémů odsouhlasení účtů či shromažďování a analyzování informací určených pro výkazy pro regulatorní účely. Dále klient může požadovat odborné poradenství o účetních záležitostech, jako je například konverze účetní závěrky z jednoho výkaznického rámce do druhého (např. kvůli souladu se skupinovými účetními principy nebo kvůli přechodu na jiný výkaznický rámec, jako jsou např. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví). Takové služby obecně neohrožují nezávislost v případě, že firma na sebe nepřebírá odpovědnosti řídicích pracovníků auditního klienta.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

290.171 Za předpokladu, že hrozba prověrky po sobě samém je snížena na přijatelnou úroveň, může firma poskytovat auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, služby mechanického a rutinního charakteru spojené se zpracováním účetních záznamů a účetní závěrky. Mezi takové služby patří např.:

- poskytování mzdových služeb na základě podkladů připravených klientem;
- zaúčtování transakcí, u kterých klient určil nebo schválil zařazení do jednotlivých účetních tříd;
- zaúčtování klientem naprogramovaných transakcí do hlavní knihy;
- zaúčtování klientem schválených záznamů do obratové předvahy; a
- zpracování účetní závěrky na základě obratové předvahy.

Ve všech případech musí být vyhodnocena závažnost hrozby a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- zajištění, aby tyto služby provedla osoba, která není členem auditního týmu; nebo
- jestliže tyto služby poskytuje člen auditního týmu, pak zajistit kontrolu jeho práce partnerem nebo zkušeným zaměstnancem s odpovídajícími odbornými znalostmi, kteří nejsou členy auditního týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

290.172 Mimo naléhavých situací nesmí firma poskytovat auditním klientům, kteří jsou subjekty veřejného zájmu, účetní služby, včetně mzdových služeb, dále pro ně nesmí vypracovávat účetní závěrku, ke které bude vydávat auditorský výrok, nebo připravovat podklady pro účetní závěrku.

- 290.173 Nehledě na ustanovení odstavce 290.172 může firma poskytovat účetní služby včetně mzdových služeb a zpracování účetní závěrky nebo dalších podkladů pro divize nebo spřízněné subjekty auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, jestliže se jedná o služby mechanického a rutinního charakteru a jestliže nejsou poskytovány členy auditního týmu a:
- a) divize a spřízněné subjekty, kterým jsou dané služby poskytovány, jsou v účetní závěrce, ke které firma bude vydávat výrok, v součtu nevýznamné;
  - b) tyto služby se týkají záležitostí, které jsou pro účetní závěrku divize nebo spřízněného subjektu v součtu nevýznamné.

#### Naléhavé situace

- 290.174 Poskytování účetních služeb auditním klientům, které by jinak podle ustanovení této sekce nebylo povoleno, je umožněno v naléhavých případech a jiných mimořádných situacích, kdy je pro klienta jiné řešení neuskutečnitelné. Toto může nastat v případě, kdy (a) pouze firma disponuje potřebnými zdroji a znalostmi systémů a postupů klienta, aby dokázala klientovi pomoci s včasným zpracováním účetních záznamů a účetní závěrky, a kdy (b) by omezení firemní způsobilosti poskytovat služby vedlo k výrazným obtížím pro klienta (např. důsledek nesplnění zákonných požadavků na výkaznictví). V takové situaci musí být splněny následující podmínky:
- (a) pracovníci, kteří provádějí tyto služby, nejsou členy auditního týmu;
  - (b) služby jsou poskytovány pouze během krátkého časového úseku a nepředpokládá se jejich opakování; a
  - (c) situace byla projednána s vedením společnosti.

#### Oceňovací služby

##### Všeobecná ustanovení

- 290.175 Oceňování zahrnuje stanovení předpokladů budoucího vývoje, aplikaci odpovídajících metodologií a technik a kombinaci obou těchto faktorů s cílem stanovit konkrétní hodnotu nebo rozsah hodnot určitého aktiva, pasiva, případně podniku jako celku.
- 290.176 Poskytování oceňovacích služeb auditnímu klientovi může způsobit hrozbu prověrky po sobě samém. Existence a závažnost hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:
- skutečnost, zda bude mít ocenění významný dopad na účetní závěrku;
  - rozsah klientova zapojení při stanovení a schválení metodiky oceňování a ostatních významných skutečností odhadu;

- dostupnost zavedených metodik a odborných metodických pokynů;
- stupeň subjektivity obsažený v předmětu ocenění u oceňování prováděných podle standardních nebo zavedených metodik;
- spolehlivost a rozsah podkladových dat;
- stupeň závislosti na budoucích událostech, které mohou způsobit značné výkyvy v zahrnutých částkách;
- rozsah a jednoznačnost hodnot a informací zveřejněných v účetní závěrce.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníka, který se nepodílel na poskytování oceňovacích služeb, aby prověřil provedené auditorské nebo oceňovací práce; nebo
- zajištění, aby osoby poskytující takové služby nebyli členy auditního týmu.

290.177 Určitá ocenění nezahrnují významnou míru subjektivity. Jedná se především o případy, kde podkladové předpoklady vycházejí ze zákona nebo regulatorních předpisů nebo jsou obecně respektovány a kde používané techniky a metodiky vycházejí z obecně uznávaných standardů, zákonů nebo regulatorních předpisů. V takových případech není pravděpodobné, že by se výsledky ocenění provedeného dvěma nebo více stranami významně lišily.

290.178 Jestliže je firma požádána o poskytnutí oceňovacích služeb auditnímu klientovi pro účely pomoci se stanovením daňové povinnosti nebo daňovým plánováním a výsledek oceňování nemá přímý dopad na účetní závěrku, pak platí ustanovení odstavce 290.191.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

290.179 V případě, že auditní klient není subjektem veřejného zájmu a současně oceňovací služby mají významný dopad na účetní závěrku, ke které bude firma vydávat auditorský výrok, a ocenění obsahuje významnou míru subjektivity, pak žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit hrozbu prověrky po sobě samém na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že firma nemůže poskytovat takové oceňovací služby auditnímu klientovi.



## Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

290.180 Firma nesmí poskytovat oceňovací služby auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, v případě, že by ocenění mělo významný dopad, ať už samostatně nebo v součtu, na účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok.

### *Poskytování daňových služeb*

290.181 Daňové služby zahrnují širokou nabídku služeb:

- sestavení daňového přiznání;
- daňové kalkulace pro účely účetních zápisů;
- daňové plánování a ostatní daňové poradenství; a
- pomoc při řešení daňových sporů.

Zatímco zde jsou daňové služby poskytované ze strany firmy auditním klientům uvedeny jednotlivě a odděleně podle výše uvedených kategorií, ve skutečnosti jsou tyto služby často vzájemně propojeny.

290.182 Poskytování určitých daňových služeb vytváří hrozbu prověrky po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu. Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako je (a) systém, podle něž finanční úřad vyměřuje a provádí správu předmětné daně, a úloha firmy v tomto procesu, (b) složitost příslušného daňového systému a míra zkušenosti nutná pro jeho aplikaci, (c) specifické podmínky zakázky a (d) úroveň daňové odbornosti zaměstnanců klienta.

### Sestavení daňového přiznání

290.183 Služba sestavení daňového přiznání zahrnuje pomoc klientovi se splněním povinností týkajících se daňového výkaznictví formou navržení a doplnění informací včetně částky splatné daně (obvykle na standardním formuláři), které je nutné předložit příslušnému finančnímu úřadu. Takové služby také zahrnují poradenství ohledně promítnutí minulých transakcí do daňového přiznání a komunikaci s finančním úřadem jménem auditního klienta v případě požadavků na doplňující informace a analýzu (včetně vysvětlení přijatého postupu a odborné podpory pro něj). Služby sestavení daňového přiznání jsou obecně založeny na historických informacích a zahrnují analýzu a prezentaci těchto informací podle platné daňové legislativy, včetně precedentů a zavedených postupů. Dále jsou daňová přiznání předmětem jakýchkoliv kontrol a schvalovacích procesů, které finanční úřad považuje za vhodné a potřebné. V souladu s tím tyto služby nezpůsobují hrozbu vůči nezávislosti za předpokladu, že vedení společnosti převezme odpovědnost za daňové přiznání včetně veškerých významných přijatých úsudků.

## Daňové výpočty pro účely zpracování účetních zápisů

### Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 290.184 Provedení výpočtu splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky) pro auditního klienta pro účely zpracování účetních zápisů, které budou následně auditovány firmou, vede ke vzniku hrozby prověrky po sobě samém. Závažnost této hrozby bude záviset na (a) složitosti příslušné daňové legislativy a jiných právních předpisů a míře zkušeností nutné pro jeho aplikaci, (b) úrovni daňových znalostí zaměstnanců klienta a (c) závažnosti částek vzhledem k účetní závěrce. V případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k eliminaci nebo snížení hrozby na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, poskytováním služeb;
  - jestliže tuto službu poskytuje člen auditního týmu, pověřit partnera nebo zkušeného zaměstnance s odpovídajícími odbornými znalostmi, kteří nejsou členy auditního týmu, aby zkontrolovali daňovou kalkulaci; nebo
  - sjednání poradenství ohledně této služby u externího daňového odborníka.

### Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

- 290.185 Mimo naléhavých situací nesmí firma pro auditní klienty, kteří jsou subjekty veřejného zájmu, připravovat výpočty splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky) pro účely zpracování účetních zápisů, které jsou významné pro účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok.
- 290.186 Provedení výpočtu splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky) pro auditního klienta za účelem zpracování účetních zápisů, které by jinak podle ustanovení této sekce nebylo povoleno, může být auditnímu klientovi poskytnuto v naléhavé situaci nebo jiné mimořádné situaci, kdy je pro klienta jiné řešení neuskutečnitelné. Toto může nastat v případě, kdy (a) pouze firma disponuje potřebnými zdroji a znalostmi o záležitostech klienta, aby dokázala klientovi pomoci s včasnou přípravou výpočtu splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky), a kdy (b) by omezení firemní způsobilosti poskytovat služby vedlo k výrazným obtížím pro klienta (např. důsledek nesplnění zákonných požadavků na výkaznictví). V takové situaci musí být splněny následující podmínky:
- (a) pracovníci, kteří provádějí tyto služby, nejsou členy auditního týmu;
  - (b) služby jsou poskytovány pouze během krátkého časového úseku a nepředpokládá se jejich opakování; a

- (c) situace byla projednána s vedením společnosti.

## Daňové plánování a ostatní daňové poradenství

290.187 Daňové plánování a ostatní daňové poradenství zahrnuje celou řadu služeb, jako je například doporučení efektivní daňové struktury nebo poradenství ohledně aplikace nových daňových zákonů a jiných právních předpisů.

290.188 Hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout v případě, že poradenství ovlivní účetní závěrku. Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- stupeň subjektivity zapojený při stanovení odpovídajícího účetního zachycení daňové rady v účetní závěrce;
- míra významnosti dopadu výsledku daňového poradenství na účetní závěrku;
- otázka, zda účinnost daňového poradenství závisí na způsobu účetního zachycení nebo prezentaci v účetní závěrce a zda existuje pochybnost o správnosti účetního zachycení nebo prezentaci v účetní závěrce podle platných účetních předpisů;
- úroveň daňové odbornosti zaměstnanců klienta;
- míra, do které má dané řešení oporu v daňové legislativě, jiných právních předpisech, precedencích nebo v zavedených postupech; a
- otázka, zda je daňové řešení podporováno oficiálním nebo jiným rozhodnutím finančního úřadu ještě před zpracováním účetní závěrky.

Například poskytování služeb daňového plánování a ostatního daňového poradenství obecně nevytváří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je daňová rada jasně podpořena stanoviskem finančního úřadu, jinými precedenty, nebo zavedenými postupy nebo vychází z daňové legislativy a tato stanoviska či postupy budou pravděpodobně směrodatné.

290.189 Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, provedením služeb;
- pověření daňového specialisty, který se nepodílel na poskytování daňové služby, aby poskytl auditnímu týmu radu ohledně dané služby a zkontroloval její zachycení v účetní závěrce;
- získání poradenství ohledně dané služby od externího daňového specialisty; nebo
- získání předběžného souhlasu nebo rady od finančního úřadu.

290.190 Tam, kde účinnost daňového poradenství závisí na konkrétním účetním zachycení nebo prezentaci v účetní závěrce a:

- (a) auditní tým má důvodné pochybnosti o správnosti účetního zachycení nebo prezentace v účetní závěrce podle platných účetních předpisů; a
- (b) výsledek nebo důsledky daňového poradenství budou mít významný dopad na účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok,

bude hrozba prověrky po sobě samém tak závažná, že by ji žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že firma nesmí poskytovat takové daňové poradenství auditnímu klientovi.

290.191 V rámci poskytování daňových služeb auditnímu klientovi může být firma požádána o provedení ocenění jako podkladu pro stanovení daňové povinnosti nebo pro účely daňového plánování. Tam, kde výsledek ocenění bude mít přímý dopad na účetní závěrku, je třeba použít ustanovení odstavců 290.175 až 290.180, které se vztahují k oceňovacím službám. Pokud je ocenění prováděno pouze pro daňové účely a výsledek ocenění nebude mít přímý dopad na účetní závěrku (tj. účetní závěrka bude ovlivněna pouze přes účetní zápisy vztahující se k daním), nevznikne obecně hrozba vůči nezávislosti v případě, že je dopad na účetní závěrku nevýznamný, nebo když je ocenění přezkoumáno finančním úřadem nebo jiným obdobným úřadem s regulačními pravomocemi. Jestliže ocenění není předmětem externího přezkoumání a jeho dopad na účetní závěrku je významný, existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- míra, do které má metodika oceňování oporu v daňové legislativě, jiných právních předpisech, precedentech nebo v zavedených postupech a míra subjektivity obsažená v ocenění;
- spolehlivost a rozsah podkladových dat.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, provedením služeb;
- pověření odborníka, aby provedl kontrolu auditní práce nebo výsledku daňové služby; nebo
- získání předběžného souhlasu nebo rady od finančního úřadu.

## Pomoc při řešení daňových sporů

290.192 Hrozba prověrky po sobě samém a protekčního vztahu může vzniknout, jestliže firma zastupuje auditního klienta při řešení daňového sporu, kdy finanční úřad již oznámil klientovi, že odmítl jeho argumenty ohledně určité konkrétní záležitosti, a jedna ze zúčastněných stran, buď finanční úřad nebo

klient, se v této záležitosti obrátil na soud, aby v dané věci rozhodl. Existence a závažnost jakékoli hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- otázka, zda firma poskytla klientovi daňovou radu v záležitosti, která je předmětem sporu;
- v jakém rozsahu výsledek sporu významně ovlivní účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok;
- míra, do které má sporná záležitost oporu v daňové legislativě, jiných právních předpisech, precedentech nebo v zavedených postupech;
- otázka, zda je soudní řízení veřejné; a
- jakou úlohu hrají řídicí pracovníci při řešení sporu.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, provedením služeb;
- pověření daňového specialisty, který se nepodílel na poskytování daňové služby, aby poskytl auditnímu týmu radu ohledně dané služby a zkontroloval její zachycení v účetní závěrce; nebo
- získání poradenství ohledně dané služby od externího daňového specialisty.

290.193 Jestliže daňové služby zahrnují roli obhájce auditního klienta ve veřejném soudním sporu ohledně řešení daňové záležitosti a dotčené částky mají významný vliv na účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok, je hrozba protekčního vztahu tak závažná, že by ji žádné zabezpečovací prvky nemohly eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň. Proto firma nesmí provádět tento typ služeb pro auditní klienty. Co je považováno za veřejný soudní spor, určuje způsob řešení daňových sporů příslušnou legislativou.

290.194 Nicméně firmě není znemožněno pokračovat v roli poradce auditního klienta v záležitostech, které jsou předmětem veřejného soudního sporu (např. odpovídat na specifické dotazy, poskytovat vysvětlení a svědectví o poskytnuté práci nebo pomoci klientovi analyzovat otázky spojené s daňovou problematikou).

Všeobecná ustanovení

- 290.195 Rozsah a cíle interního auditu jsou velice různorodé v závislosti na velikosti a struktuře subjektu, požadavcích řídicích pracovníků a vedení společnosti. Služby interního auditu mohou zahrnovat:
- (a) monitorování vnitřního kontrolního systému – prověrky kontrol, monitorování jejich fungování a doporučení zlepšení;
  - (b) ověření finančních a provozních dat – prověrky prostředků používaných k identifikaci, měření, klasifikaci a vykazování finančních a provozních dat a specifické šetření jednotlivých položek včetně detailního testování transakcí, zůstatků a postupů;
  - (c) prověrky hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti provozních činností včetně nepeněžních operací subjektu; a
  - (d) prověrky dodržování zákonů, jiných právních předpisů a ostatních externích požadavků a dále dodržování postupů, směrnic a ostatních interních požadavků.
- 290.196 Služby interního auditu zahrnují pomoc auditnímu klientovi s výkonem funkce interního auditu. Poskytování služeb interního auditu auditnímu klientovi vytváří hrozbu prověrky po sobě samém, jestliže firma používá výsledky práce interního auditu pro následný externí audit. Výkonem významné části funkce interního auditu roste možnost, že zaměstnanci firmy, kteří služby interního auditu poskytují, převzou některou z odpovědností managementu. Jestliže zaměstnanci firmy převzou při poskytování služeb interního auditu auditnímu klientovi některou z odpovědností managementu, pak bude vzniklá hrozba tak závažná, že by ji žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. V souladu s tím zaměstnanci firmy nesmí převzít některou z odpovědností managementu při poskytování služeb interního auditu auditnímu klientovi.
- 290.197 Příklady služeb interního auditu, kde dochází k převzetí odpovědnosti managementu, zahrnují:
- (a) nastavení postupů interního auditu nebo strategického směru funkce interního auditu;
  - (b) řízení a převzetí odpovědnosti za činnost zaměstnanců interního auditu subjektu;
  - (c) rozhodování o tom, která doporučení, která vznikla na základě činností interního auditu, budou implementována;
  - (d) vykazování výsledků činnosti interního auditu vedení společnosti jménem řídicích pracovníků (managementu);
  - (e) výkon činností tvořících součást vnitřního kontrolního systému, jako jsou například prověrka a schvalování změn v přístupových právech zaměstnanců;

- (f) převzetí odpovědnosti za vytvoření, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému; a
- (g) výkon externě zadáných služeb interního auditu, zahrnujících celou funkci nebo významnou část funkce interního auditu, kdy je firma odpovědná za určení rozsahu aktivit interního auditu a může být odpovědná za jednu nebo více činností uvedených v bodech (a)-(f).

290.198 Aby firma zamezila převzetí odpovědnosti managementu, musí poskytovat služby interního auditu auditnímu klientovi pouze tehdy, když bude přesvědčena, že:

- (a) klient jmenuje vhodnou a kompetentní sílu, nejlépe z řad zkušených řídicích pracovníků, která bude odpovědná za činnosti interního auditu a převezme odpovědnost za vytvoření, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému;
- (b) řídicí pracovníci klienta nebo vedení společnosti přezkoumá, posoudí a schválí rozsah, riziko a četnost služeb interního auditu;
- (c) řídicí pracovníci klienta zhodnotí přiměřenost služeb interního auditu a zjištění, která vyplývají z provedení služeb;
- (d) řídicí pracovníci klienta zhodnotí a rozhodnou, která doporučení interního auditu přijmout, a budou řídit implementační proces; a
- (e) řídicí pracovníci klienta podávají vedení společnosti zprávy o závažných zjištěních a doporučeních vyplývajících z provedených služeb interního auditu.

290.199 V případě, že firma využívá práci interního auditu, mezinárodní standardy auditu požadují provedení určitých postupů ke zhodnocení adekvátnosti této práce. Pokud firma přijme zakázku na poskytnutí služeb interního auditu auditnímu klientovi a výsledek těchto služeb bude používat při provádění externího auditu, vzniká hrozba prověrky po sobě samém, protože existuje možnost, že auditní tým použije výsledky služeb interního auditu bez jejich řádného vyhodnocení nebo bez použití stejné úrovně profesního skepticismu, která by byla uplatněna v případě, že by činnosti interního auditu byly vykonány osobami, které nejsou pracovníky firmy. Závažnost hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- významnost souvisejících částek v účetní závěrce;
- riziko nesprávného uvedení tvrzení souvisejících s těmito částkami v účetní závěrce; a
- míra spolehlivosti služby interního auditu.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takového zabezpečovacího prvku může být pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, aby realizovali službu interního auditu.

## Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

- 290.200 Auditním klientům, kteří jsou subjekty veřejného zájmu, firma nesmí poskytovat služby interního auditu, které se týkají:
- (a) významné části vnitřních kontrol v účetním výkaznictví;
  - (b) systémů finančního účetnictví, které generují data, která jsou samostatně nebo souhrnně významná ve vztahu k účetním záznamům klienta nebo jeho účetní závěrce, ke které bude firma vydávat výrok; nebo
  - (c) částek nebo vysvětlení, které jsou samostatně nebo souhrnně významné ve vztahu k účetní závěrce, ke které bude firma vydávat výrok.

## *Poskytování služeb v oblasti informačních technologií*

### Všeobecná ustanovení

- 290.201 Služby v oblasti informačních technologií („IT“) zahrnující projektování či implementaci hardwarových nebo softwarových systémů. Systémy mohou shromažďovat zdrojová data, být součástí vnitřního kontrolního systému ve finančním výkaznictví nebo generovat data, která ovlivňují účetní záznamy nebo účetní závěrku, nebo se nemusí vztahovat ke klientovým účetním záznamům, vnitřnímu kontrolnímu systému v účetním výkaznictví nebo účetní závěrce. Poskytování systémových služeb může vytvářet hrozbu prověrky po sobě samém v závislosti na povaze poskytované služby a IT systému.
- 290.202 U následujících služeb v oblasti IT se má za to, že nevytvářejí hrozbu vůči nezávislosti, pokud zaměstnanci firmy nepřevzou některou z odpovědností řídicích pracovníků (managementu):
- (a) projektování nebo implementace IT systémů, které se nevztahují k vnitřnímu kontrolnímu systému v účetním výkaznictví;
  - (b) projektování nebo implementace IT systémů, které negenerují data tvořící významnou část účetních záznamů nebo účetní závěrky;
  - (c) implementace koupeného účetního nebo finančního informačního softwaru, který nebyl vyvinut firmou a kde úpravy dle požadavků klienta nejsou významné;
  - (d) provedení posouzení a případná doporučení ohledně IT systému, který vyprojektoval, implementoval nebo který provozuje jiný poskytovatel služby nebo klient.



## Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 290.203 Při poskytování služeb auditním klientům, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu, kdy tyto služby zahrnují projektování nebo implementaci IT systémů, které (a) tvoří významnou součást vnitřního kontrolního systému v účetním výkaznictví nebo (b) slouží ke generování dat, která jsou významná pro klientovy účetní záznamy nebo účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok, vzniká hrozba prověrky po sobě samém.
- 290.204 Hrozba prověrky po sobě samém je příliš závažná na to, aby firma mohla tyto služby auditním klientům poskytovat, pokud nezavede náležité zabezpečovací prvky, které zajistí, aby
- (a) klient uznal svou odpovědnost za vytvoření a monitorování systému vnitřních kontrol;
  - (b) klient převedl odpovědnost za přijetí veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se projektování a implementace hardwarových nebo softwarových systémů na kompetentního zaměstnance, nejlépe z vrcholového vedení;
  - (c) veškerá manažerská rozhodnutí týkající se projekčního a implementačního procesu přijímal klient;
  - (d) klient vyhodnotil přiměřenost a výsledky projektování a implementace systému; a
  - (e) klient odpovídal za provozování systému (hardwarového nebo softwarového) a za data, která bude systém používat nebo generovat.
- 290.205 V závislosti na míře spoléhání se na konkrétní IT systém v rámci auditu musí být rozhodnuto, zda poskytovat takovéto služby, které nemají charakter ověřování, pouze osobami, které nejsou členy auditního týmu a které působí v jiném oddělení v rámci firmy. Závažnost všech zbývajících hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takového zabezpečovacího prvku je pověření auditora, aby přezkoumal práci provedenou v rámci auditu nebo na zakázce, která nemá charakter ověřování.

## Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

- 290.206 V případě auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, nesmí firma poskytovat služby zahrnující projektování nebo implementaci IT systémů, které (a) tvoří významnou součást systému vnitřního kontrolního systému v účetním výkaznictví nebo (b) slouží ke generování dat, která jsou významná pro klientovy účetní záznamy nebo účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok.

## *Poskytování služeb podpory v soudních sporech*

- 290.207 Podpora v soudních sporech může zahrnovat působení v roli soudního znalce, dále výpočet odhadovaných škod nebo jiných částek, které by klient v důsledku soudní pře nebo jiného sporu mohl nebo měl platit nebo naopak získat; může také jít o pomoc při práci s doklady a při získávání dokladů. V důsledku poskytování těchto služeb může vzniknout hrozba prověrky po sobě samém nebo hrozba protekčního vztahu.
- 290.208 Pokud firma poskytuje služby podpory v soudních sporech auditnímu klientovi, a to včetně odhadování škod nebo jiných částek, které mají vliv na účetní závěrku, ke které firma vydává auditorský výrok, musí být dodržována ustanovení odstavců 290.175 až 290.180 týkající se oceňovacích služeb. V případě ostatních služeb podpory v soudních sporech musí být vyhodnocena závažnost jakýchkoliv vzniklých hrozeb a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.

## *Poskytování právních služeb*

- 290.209 Pro účely této sekce se právními službami rozumí veškeré služby, u nichž se vyžaduje, aby osoba poskytující takové služby buď měla oprávnění k provozování právní praxe u soudů v rámci jurisdikce, pod niž poskytování daných služeb spadá, nebo aby měla k vykonávání právní praxe požadovanou odbornou právní průpravu. Takové právní služby mohou zahrnovat, v závislosti na jurisdikci, širokou škálu rozličných specializovaných oborů. Patří k nim služby poskytované klientům z hlediska jak podnikových, tak obchodních aspektů jejich činnosti – např. podpora při zajišťování smluvních vztahů, podpora při soudních přících, poradenství při fúzí a akvizicích a také podpora a pomoc internímu právnímu oddělení klienta. Jestliže firma poskytuje právní podporu subjektům, které jsou auditními klienty, může tím vznikat hrozba prověrky po sobě samém i hrozba protekčního vztahu.
- 290.210 Právní služby pomáhající auditnímu klientovi při realizaci transakcí (např. zajišťování smluvních vztahů, právní rady, právní due diligence a reorganizace) mohou vést ke vzniku hrozby prověrky po sobě samém. Existence a závažnost jakékoliv hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:
- povaha poskytované služby;
  - otázka, zda je služba poskytovaná členem auditního týmu; a
  - významnost jakékoliv záležitosti ve vztahu k účetní závěrce klienta.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, provedením služeb; nebo
- pověření odborníka, který se nepodílel na poskytování právních služeb klientovi, aby poskytl auditnímu týmu radu ohledně těchto služeb a přezkoumal zachycení v účetní závěrce.

290.211 Práce pro auditního klienta při řešení sporů nebo při soudním řízení v roli jeho obhájce tehdy, jedná-li se o částky, které jsou významné ve vztahu k účetní závěrce, ke které bude firma vydávat výrok, může vést ke vzniku hrozby protekčního vztahu a hrozby prověrky po sobě samém, kteréžto hrozby by byly natolik závažné, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Firma proto nesmí takové služby auditním klientům poskytovat.

290.212 Je-li firma požádána, aby přijala roli obhájce auditního klienta při řešení sporu nebo v soudní při a jde-li přitom o částky, které nejsou významné ve vztahu k účetní závěrce, ke které bude firma vydávat výrok, musí firma vyhodnotit závažnost každé vzniklé hrozby protekčního vztahu a hrozby prověrky po sobě samém a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k eliminaci hrozeb nebo k jejich snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, provedením služeb; nebo
- pověření odborníka, který se nepodílel na poskytování právních služeb klientovi, aby poskytl auditnímu týmu radu ohledně těchto služeb a přezkoumal ošetření v účetní závěrce.

290.213 Pokud by byl partner nebo zaměstnanec firmy jmenován hlavním poradcem auditního klienta ve věcech právních, byla by vzniklá hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu natolik závažná, že by je žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Pozice hlavního poradce ve věcech právních je obecně pozicí patřící do vrcholového managementu s širokou odpovědností za právní záležitosti společnosti. Proto žádný pracovník firmy nesmí od auditního klienta takové jmenování přijmout.

## *Nábor pracovníků*

### Všeobecná ustanovení

290.214 Poskytování služeb náboru pracovníků pro auditní klienty může vytvářet hrozbu vlastní zinteresanosti, hrozbu spřízněnosti i hrozbu vydíratelnosti. Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- povaha požadované pomoci; a
- úloha nebo funkce, pro kterou se nábor realizuje.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Ve všech případech ovšem platí, že firma nesmí převzít od klienta manažerské odpovědnosti včetně vyjednávání v zájmu klienta. Rozhodnutí o tom, koho přijmout jako zaměstnance, musí být ponecháno na klientovi.

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 provést pohovory s uchazeči a sdělit jejich předpoklady pro pozice v oblasti vedení finančního účetnictví, administrativní nebo kontrolní pozice.

### Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

290.215 Firma nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, následující služby náboru pracovníků na pozice, jako je vedoucí představitel nebo funkcionář subjektu nebo člen vrcholového vedení klienta, kdy se zároveň jedná o pozice, ve kterých lze významně ovlivnit zpracování účetních záznamů klienta nebo účetní závěrky, ke které bude firma vydávat auditorský výrok:

- vyhledávání uchazečů na uvedené pozice; a
- kontrola referencí možných uchazečů o uvedené pozice.

### *Služby související s podnikovými financemi*

290.216 Poskytování služeb souvisejících s podnikovými financemi, jako jsou například (a) pomoc auditnímu klientovi s vypracováním podnikových strategií, (b) identifikování možných cílových subjektů, které by klient mohl získat, (c) poradenství ohledně prodejních transakcí, (d) pomoc při získávání zdrojů financování a (e) strukturalizační poradenství, může vytvářet hrozbu protekčního vztahu a hrozbu prověrky po sobě samém.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, provedením služeb; nebo
- pověření odborníka, který se nepodílel na poskytování služeb souvisejících s podnikovými financemi klientovi, aby poskytl auditnímu týmu radu ohledně těchto služeb a přezkoumal jejich účetní zachycení a případné zachycení v účetní závěrce.

290.217 Poskytování služeb souvisejících s podnikovými financemi, například poradenství ohledně strukturování transakce týkající se podnikových financí nebo ohledně finančního uspořádání, které přímo ovlivňuje částky uvedené v účetní závěrce, ke které bude firma vydávat výrok, může vést ke vzniku hrozby prověrky po sobě samém. Existence a závažnost hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- stupeň subjektivity obsažený ve stanovení správného způsobu zachycení výsledku nebo důsledků konzultace v účetní závěrce;
- míra, do jaké konzultace přímo ovlivní částky obsažené v účetní závěrce, a míra významnosti těchto částek pro účetní závěrku; a
- otázka, zda účinnost konzultace závisí na konkrétní účetní prezentaci nebo způsobu zachycení v účetní závěrce a zda existují pochyby o správnosti účetní prezentace nebo způsobu zachycení podle příslušného výkaznického rámce.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, provedením služeb; nebo
- pověření odborníka, který se nepodílel na poskytování služeb souvisejících s podnikovými financemi klientovi, aby poskytl auditnímu týmu radu ohledně těchto služeb a přezkoumal jejich účetní zachycení a případné zachycení v účetní závěrce.

290.218 Jestliže účinnost poradenství v oblasti podnikových financí závisí na konkrétním způsobu účetního zachycení nebo vykázání v účetní závěrce a:

- a) auditní tým má důvodné pochybnosti ohledně správnosti účetního zachycení nebo způsobu prezentace podle příslušného výkaznického rámce; a
- b) výsledek nebo důsledky poradenství v oblasti podnikových financí budou mít významný dopad na účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok,

pak je hrozba prověrky po sobě samém tak závažná, že by ji žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. V takovém případě poradenství v oblasti podnikových financí nesmí být poskytováno.

- 290.219 Poskytování služeb souvisejících s podnikovými financemi zahrnující nabídku, obchodování nebo upisování akcií auditního klienta by způsobilo tak závažnou hrozbu protekčního vztahu nebo hrozbu prověrky po sobě samém, že by je žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Proto firma nesmí poskytovat takovéto služby auditnímu klientovi.

## Honoráře

### *Honoráře – relativní výše*

- 290.220 Jestliže celková výše honorářů od jednoho auditního klienta představuje značný podíl na celkovém objemu honorářů firmy, která vydává auditorský výrok, pak závislost na onom klientovi a obava ze ztráty tohoto klienta vede ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby spřízněnosti. Závažnost hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- provozní struktura firmy;
- zda jde o zavedenou nebo novou firmu; a
- kvalitativní a/nebo kvantitativní význam klienta pro firmu.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- snížení závislosti na takovém klientovi;
- vnější kontroly řízení kvality; nebo
- konzultace s třetí stranou, například s profesním regulačním orgánem nebo s jiným auditorem/účetním znalcem, ohledně klíčových auditorských úsudků.

- 290.221 Hrozba vlastní zainteresovanosti nebo vydíratelnosti také vzniká, jestliže honoráře od jednoho auditního klienta tvoří značnou část příjmu jednotlivého partnera firmy nebo značnou část příjmu jednotlivé kanceláře firmy. Závažnost hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- kvalitativní a/nebo kvantitativní význam takového klienta pro partnera nebo kancelář; a
- rozsah závislosti odměny partnera nebo partnerů kanceláře na honorářích od takového klienta.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- snížení závislosti na takovém klientovi;
- pověření auditora/účetního znalce, aby prověřil práci nebo poskytl poradenství podle potřeby; nebo
- pravidelné, nezávislé vnitřní nebo vnější prověrky kvality zakázky.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

290.222 Firma musí oznámit vedení společnosti auditního klienta, že celkové honoráře od společnosti tvoří více než 15 % celkového objemu honorářů firmy v případě, že se jedná o auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu a celkový honorář od tohoto klienta a jeho spřízněných subjektů (viz odstavec 290.27) činí více než 15 % z celkových honorářů firmy, která vydává auditorský výrok k účetní závěrce, ve dvou po sobě následujících letech. Firma dále musí projednat, které z následujících zabezpečovacích prvků použít ke snížení hrozby na přijatelnou úroveň, a toto vybrané opatření aplikovat:

- před vydáním auditorského výroku v druhém roce auditor, který není členem firmy vydávající výrok k účetní závěrce, provede kontrolu řízení kvality zakázky nebo profesní regulační orgán provede přezkoumání, které odpovídá kontrole řízení kvality zakázky („přezkoumání před vydáním“); nebo
- po vydání auditorského výroku k účetní závěrce v druhém roce a před vydáním auditorského výroku ve třetím roce auditor, který není členem firmy vydávající výrok k účetní závěrce, nebo profesní regulační orgán provede přezkoumání auditu za druhý rok, které odpovídá kontrole řízení zakázky („přezkoumání po vydání“).

V případě, že celková výše honorářů od klienta výrazně překračuje 15%, musí firma posoudit, zda je závažnost hrozby tak významná, že by „přezkoumání po vydání“ nesnížilo hrozbu na přijatelnou úroveň, a proto je „přezkoumání před vydáním“ nezbytné. V takových případech musí být provedeno „přezkoumání před vydáním“.

Pokud i poté celková výše honorářů od klienta každoročně převyšuje 15%, musí firma oznámit tuto skutečnost vedení společnosti klienta, projednat ji s nimi a přijmout jedno z výše uvedených opatření. Jestliže celková výše honorářů výrazně převyšuje 15 %, musí firma posoudit, zda je závažnost hrozby tak významná, že by „přezkoumání po vydání“ nesnížilo hrozbu na přijatelnou úroveň, a proto je „přezkoumání před vydáním“ nezbytné. V takových případech „přezkoumání před vydáním“ musí být provedeno.

## *Honoráře – po lhůtě splatnosti*

290.223 Hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout, jestliže honoráře od auditního klienta zůstanou delší dobu neuhrzeny – především tehdy, když velká část honoráře není uhrazena před vydáním auditorské zprávy za další rok. Obecně platí, že úhrada těchto honorářů by měla být firmou požadována před vydáním této zprávy. Jestliže zůstane honorář po vydání auditorské zprávy neuhrzen, musí firma vyhodnotit existenci a závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takového zabezpečovacího prvku je využití práce jiného auditora, který se nepodílel na auditní zakázce a který bude nápomocen radou nebo provede provedenou práci. Firma také musí zvážit, zda neuhrzené honoráře nemohou být považovány za formu úvěru poskytnutého klientovi a zda je v souvislosti se závažností honorářů po lhůtě splatnosti vhodné, aby firma přijala opětovné jmenování auditorem od daného klienta nebo pokračovala v dané zakázce.

## *Podmíněné honoráře*

290.224 Podmíněné honoráře jsou honoráře vypočtené na předem stanovené bázi vztahující se k výsledku transakce nebo k výsledku firmou provedených služeb. Pro účely této sekce se za podmíněné nepovažují takové honoráře, které stanovil soud nebo jiný veřejný orgán.

290.225 Podmíněný honorář účtovaný firmou přímo nebo nepřímo, například skrze zprostředkovatele, za auditní zakázku vytváří tak závažnou hrozbu vlastní zainteresovanosti, že ji nelze na přijatelnou úroveň snížit přijetím žádného zabezpečovacího prvku. Z toho plyne, že firma nesmí uzavřít žádné takové ujednání o honoráři.

290.226 Podmíněný honorář účtovaný firmou přímo nebo nepřímo, například skrze zprostředkovatele, za služby nemající charakter ověřování, které byly poskytnuty auditnímu klientovi, může také vést ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti. Tato hrozba by byla tak závažná, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň, jestliže:

- (a) je honorář účtován firmou vydávající výrok k účetní závěrce a je významný nebo se očekává, že bude pro danou firmu významný;
- (b) je honorář účtován firmou v síti, která se podílí na významné části auditu, a honorář je významný nebo se očekává, že bude pro danou firmu významný; nebo
- (c) výsledek služby nemající charakter ověřování a tedy i výše honoráře závisí na budoucím nebo současném odhadu spojeném s auditem významné položky účetní závěrky.

Proto takováto ujednání nesmí být uzavírána.



290.227 U ostatních ujednání s auditními klienty o podmíněném honoráři za služby nemající charakter ověřování bude závažnost veškerých hrozeb záviset na faktorech, jako jsou např.:

- rozsah výše možných honorářů;
- zda odpovědný orgán stanoví výsledek záležitosti, na jehož základě se má podmíněný honorář stanovit;
- druh služby; a
- dopad příslušné skutečnosti nebo transakce na účetní závěrku.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření auditora, aby přezkoumal příslušnou auditorskou práci nebo podle potřeby poskytl odbornou radu; nebo
- pověření odborníků, kteří nejsou členy auditního týmu, aby poskytovali služby nemající charakter ověřování.

## **Odměňování a hodnocení**

290.228 Hrozba vlastní zainteresovanosti vzniká, je-li člen auditního týmu odměňován nebo hodnocen za prodej služeb, které nemají charakter ověřování, tomuto auditnímu klientovi. Závažnost hrozby bude záviset na:

- poměru odměny nebo výkonového ohodnocení, které je vázáno na prodej uvedených služeb, k celkové odměně;
- úloze dané osoby v auditním týmu; a
- skutečnosti, zda je pracovní postup ovlivněn prodejem uvedených služeb.

Závažnost vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě, že úroveň hrozby není přijatelná, musí firma buď přehodnotit systém odměňování nebo proces hodnocení konkrétní osoby nebo přijmout zabezpečovací prvky k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání daných osob z auditního týmu; nebo
- pověření auditora, aby prověřil práci daného člena auditního týmu.

290.229 Klíčový partner auditu nesmí být hodnocen nebo odměňován na základě svého úspěchu při prodeji služeb, které nemají charakter ověřování, svému auditnímu klientovi. Cílem tohoto opatření není zakázat běžná ujednání o rozdělení zisku mezi partnery firmy.

## Dary a pohostinnost

290.230 Přijímání darů nebo projevů pohostinnosti od auditního klienta může vést ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby spřízněnosti. Přijme-li firma nebo člen auditního týmu dary nebo projevy pohostinnosti – nemají-li jednoznačně zanedbatelnou a nevýznamnou hodnotu – budou vzniklé hrozby tak závažné, že je žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že firma ani člen auditního týmu nesmí přijímat takové dary ani projevy pohostinnosti.

## Probíhající nebo hrozící soudní řízení

290.231 Dojde-li k soudní pře mezi firmou nebo členem auditního týmu na jedné straně a auditním klientem na straně druhé nebo se taková soudní pře jeví jako pravděpodobná, vznikne hrozba vlastní zainteresovanosti a hrozba vydíratelnosti. Vztah mezi managementem klienta a členy auditního týmu musí být charakterizován naprostou otevřeností a úplným informováním o všech aspektech klientových podnikatelských operací. Firma a management klienta mohou v případě probíhající nebo hrozící soudní pře stanout proti sobě v pozici protistran, což může ovlivnit ochotu managementu k úplnému informování o všech skutečnostech. Firma tak může být konfrontována s hrozbou vlastní zainteresovanosti a hrozbou vydíratelnosti. Závažnost vzniklých hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- závažnost soudní pře; a
- zda se soudní pře vztahuje k předchozí auditní zakázce.

Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- jestliže se soudní pře týká člena auditního týmu, odvolání takového člena z týmu; nebo
- pověření jiného auditora/účetního znalce, aby prověřil provedenou práci.

Jestliže tyto zabezpečovací prvky nesníží hrozby na přijatelnou úroveň, pak jediným vhodným řešením bude stáhnout se z auditní zakázky nebo odmítnout takovou zakázku přijmout.

**Odstavce 290.232 až 290.499 jsou záměrně vynechány.**

## Zprávy s omezeným použitím

### Úvod

- 290.500 Požadavky na nezávislost uvedené v sekci 290 se vztahují na všechny auditní zakázky. Nicméně za jistých okolností, které se týkají auditních zakázek s auditorskou zprávou s omezeným použitím, a za předpokladu, že jsou splněny podmínky uvedené v odstavcích 290.501 a 290.502, mohou být požadavky na nezávislost uvedené v této sekci upraveny podle ustanovení v odstavcích 290.505 až 290.514. Uvedené odstavce se vztahují pouze na auditní zakázky, kdy se ověřuje účetní závěrka pro zvláštní účely, a (a) v rámci kterých je poskytnuto pozitivní nebo negativní vyjádření, zda je daná účetní závěrka ve všech významných aspektech připravena v souladu s relevantním výkaznickým rámcem, a které zahrnují v případě poctivého zobrazení ujištění, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz nebo je zobrazena objektivně bez významných nesprávností, v souladu s relevantním výkaznickým rámcem, a (b) kdy je auditorská zpráva vydána s omezeným použitím. Uvedené úpravy nejsou povoleny v případě auditu účetní závěrky, který je povinný ze zákona nebo na základě jiných právních předpisů.
- 290.501 Úpravy požadavků na nezávislost uvedených v sekci 290 jsou povoleny, jestliže předpokládání uživatelé zprávy (a) byli obeznámeni s účelem a omezením zprávy a (b) vyjádřili výslovný souhlas s použitím upravených požadavků na nezávislost. Informace o účelu a omezení zprávy mohou předpokládání uživatelé získat prostřednictvím účasti na zadávání typu a rozsahu zakázky, a to buď přímo nebo nepřímo prostřednictvím zástupce s pravomocí jednat za předpokládané uživatele. Zmíněná účast zvyšuje schopnost firmy komunikovat s předpokládanými uživateli o nezávislosti, včetně skutečností relevantních pro vyhodnocení hrozeb vůči nezávislosti a zabezpečovacích prvků potřebných k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň, a také získat souhlas s aplikací upravených požadavků na nezávislost.
- 290.502 Firma musí komunikovat s předpokládanými uživateli (například ve smluvním dopise) ohledně požadavků na nezávislost, které budou aplikovány při poskytování auditní zakázky. Jestliže předpokládání uživatelé tvoří skupinu uživatelů (např. věřitelé v případě dohody o syndikovaném úvěru), kterou není možné identifikovat pojmenováním v době, kdy se vyjednávají podmínky zakázky, musí být tito uživatelé následně informováni o dohodnutých požadavcích na nezávislost prostřednictvím zástupce (například pomocí možnosti pro všechny uživatele nahlédnout do smluvního dopisu firmy).
- 290.503 Jestliže firma vydává pro stejného klienta také auditní zprávu bez omezeného použití, pak ustanovení odstavců 290.505 až 290.514 nemohou změnit požadavek, aby se ustanovení uvedená v odstavcích 290.1 až 290.232 vztahovala i na tuto auditní zakázku.

290.504 Úpravy požadavků uvedených v sekci 290, které jsou povoleny za výše uvedených okolností, jsou popsány v odstavcích 290.505 až 290.514. Dodržování ustanovení sekce 290 ve všech ostatních ohledech je povinné.

#### *Subjekty veřejného zájmu*

290.505 Pokud jsou splněny podmínky uvedené v odstavcích 290.500 až 290.502, není nutné používat dodatečné požadavky uvedené v odstavcích 290.100 až 290.232, které se vztahují na auditní zakázky u subjektů veřejného zájmu.

#### *Spřízněné subjekty*

290.506 Pokud jsou splněny podmínky uvedené v odstavcích 290.500 až 290.502, označení auditní klient nezahrnuje jeho spřízněné subjekty. Pokud si je ovšem auditní tým vědom nebo má důvod se domnívat, že vztahy nebo okolnosti ohledně spřízněného subjektu klienta jsou relevantní pro vyhodnocení nezávislosti firmy na klientovi, musí auditní tým zahrnout spřízněný subjekt do procesu identifikace a vyhodnocení hrozeb vůči nezávislosti a uplatnění zabezpečovacích prvků.

#### *Sítě a firmy v síti*

290.507 Pokud jsou splněny podmínky uvedené v odstavcích 290.500 až 290.502, označení firma nezahrnuje firmy v síti. Pokud si je ovšem firma vědoma nebo má důvod se domnívat, že hrozby vznikly v důsledku podílů a vztahů firmy v síti, musí tyto hrozby zahrnout do vyhodnocení hrozeb vůči nezávislosti.

#### *Finanční podíly, půjčky a záruky, blízké obchodní vztahy a příbuzenské a osobní vztahy*

290.508 Pokud jsou splněny podmínky uvedené v odstavcích 290.500 až 290.502, pak se relevantní ustanovení odstavců 290.102 až 290.145 vztahují pouze na členy zakázkového týmu a jejich nejbližší a blízké rodinné příslušníky.

290.509 Dále musí být provedeno posouzení, zda hrozby vůči nezávislosti vznikají v důsledku podílů a vztahů (které jsou popsány v odstavcích 290.102 až 290.145) mezi auditním klientem a níže uvedenými členy auditního týmu:

- (a) členy týmu, kteří poskytují konzultace ohledně odborných nebo odvětvově specifických otázek, transakcí nebo událostí; a
- (b) členy týmu provádějícími řízení kvality zakázky, včetně těch, kteří kontrolují řízení kvality provedené zakázky.

Je třeba vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb, u nichž má auditní tým důvod se domnívat, že vznikají v důsledku finančních podílů nebo vztahů mezi auditním klientem a ostatními osobami ve firmě, které mohou přímo ovlivnit výsledek auditu, včetně těch, které doporučují vyšší odměny nebo zajišťují přímý dozorčí, řídicí či jiný dohled nad partnerem zakázky v souvislosti s realizací auditní zakázky (včetně všech nadřazených partnera zakázky až do úrovně senior partnera nebo řídicího partnera (či pozice generálního ředitele nebo podobné pozice)).

- 290.510 Vyhodnocení závažnosti musí být provedeno také v případě veškerých hrozeb, u nichž má auditní tým důvod se domnívat, že vznikly v důsledku finančních podílů držení jednotlivci u auditního klienta, jak je popsáno v odstavcích 290.108 až 290.111 a 290.113 až 290.115.
- 290.511 Tam, kde hrozba vůči nezávislosti překračuje přijatelnou úroveň, musí být přijaty zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.
- 290.512 Při uplatňování ustanovení odstavců 290.106 a 290.115 na podíly vlastněné firmou by v případě, jestliže firma vlastní významný přímý nebo nepřímý finanční podíl u auditního klienta, byla vzniklá hrozba vlastní zainteresovanosti tak závažná, že by ji žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Firma proto nesmí vlastnit takovéto finanční podíly.

#### *Zaměstnanecký poměr u auditních klientů*

- 290.513 Závažnost hrozeb, které vyplývají ze zaměstnaneckých poměrů uvedených v odstavcích 290.134 až 290.138, musí být vyhodnocena. V případě hrozby, která přesahuje přijatelnou úroveň, je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příklady odpovídajících zabezpečovacích prvků zahrnují opatření popsaná v odstavci 290.136.

#### *Poskytování služeb nemajících charakter ověřování*

- 290.514 Jestliže firma provádí zakázku s cílem vydat auditorskou zprávu s omezeným použitím a stejnému auditnímu klientovi zároveň poskytuje služby nemající charakter ověřování, pak musí být dodržena ustanovení odstavců 290.156 až 290.232 s podmínkou, že platí odstavce 290.504 až 290.507.



## SEKCE 291

### NEZÁVISLOST PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH

OBSAH	Odstavec
Struktura sekce	291.1
Koncepční rámcový přístup ve vztahu k nezávislosti	291.4
Ověřovací zakázky	291.12
Ověřovací zakázky poskytující ujištění	291.17
Ověřovací zakázky s přímým vykazováním	291.20
Zprávy s omezeným použitím	291.21
Větší počet odpovědných osob	291.28
Dokumentace	291.29
Doba trvání zakázky	291.30
Ostatní faktory	291.33
Uplatňování koncepčního rámcového přístupu ve vztahu k nezávislosti	291.100
Finanční podíly	291.104
Půjčky a záruky	291.113
Obchodní vztahy	291.119
Příbuzenské a osobní vztahy	291.121
Zaměstnanecký poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování	291.128
Služby v nedávné době poskytované klientům, u nichž se provádí ověřování	291.132
Pozice vedoucího představitele nebo funkcionáře u klienta, u něhož se provádí ověřování	291.135
Dlouhodobé vazby vedoucích pracovníků s klienty, u nichž se provádí ověřování	291.139
Poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování	291.140
Odpovědnost řídicích pracovníků	291.143
Ostatní faktory	291.148
Honoráře	291.151
Honoráře – relativní výše	291.151
Honoráře – po lhůtě splatnosti	291.153
Podmíněné honoráře	291.154
Dary a pohostinnost	291.158
Probíhající nebo hrozící soudní řízení	291.159





## Struktura sekce

- 291.1 Tato sekce je zaměřena na požadavky na nezávislost u ověřovacích zakázek, které nejsou auditem nebo prověrkou účetní závěrky. Požadavky na nezávislost u auditů a prověrek účetní závěrky jsou uvedeny v sekci 290. Jestliže klient, u něhož se provádí ověřování, je zároveň auditním klientem nebo klientem, u něhož se provádí prověrka účetní závěrky, pak jsou ustanovení sekce 290 závazná i pro firmu, firmy v síti a členy týmu, který provádí audit nebo prověrku účetní závěrky. V určitých případech, kdy jsou splněny jisté podmínky, mohou být požadavky na nezávislost upraveny tak, jak je uvedeno v odstavcích 291.21 až 291.27. Mezi tyto případy patří ověřovací zakázky se zprávou s omezeným právem použití a poskytování.
- 291.2 Cílem ověřovacích zakázek je zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu ověřování vůči daným kritériím. Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky (Ověřovací Rámec), který vydala Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, popisuje základní prvky a cíle ověřovacích zakázek a identifikuje zakázky, na které se vztahují Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE). Popis prvků a cílů ověřovacích zakázek je uveden v Ověřovacím Rámci.
- 291.3 Dodržování základního principu objektivity vyžaduje nezávislost na klientech, u nichž se provádí ověřování. V případě ověřovacích zakázek je ve veřejném zájmu, a proto také požadováno tímto Etickým Kodexem, aby členové týmu provádějícího ověřování a firmy byli nezávislí na klientech, u nichž se provádí ověřování. Dále Etický Kodex požaduje, aby všechny hrozby, o nichž se firma domnívá, že vznikly v důsledku podílů a vztahů firmy v síti, byly vyhodnoceny. Navíc, jestliže si je tým provádějící ověřování vědom toho nebo má důvod věřit, že vztah nebo skutečnosti týkající se spřízněného subjektu ověřovacího klienta jsou významné pro vyhodnocení nezávislosti firmy na klientovi, musí tým provádějící ověřování přihlédnout k onomu spřízněnému subjektu při identifikaci a vyhodnocování hrozeb vůči nezávislosti a při uplatňování odpovídajících zabezpečovacích prvků.

## Koncepční rámcový přístup ve vztahu k nezávislosti

291.4 Cílem této sekce je pomoci firmám a členům týmů, které provádí ověřovací zakázky, aby dodržovali koncepční rámcový přístup a tím zajistili a udrželi nezávislost.

291.5 Nezávislost zahrnuje:

### *Nezávislost mysli*

Stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy ohrožujícími odborný úsudek a umožňuje tak jednotlivci jednat poctivě, objektivně a s profesním skepticismem.

### *Nezávislost chování (vystupování)*

Vyvarování se skutečností a okolností, které jsou tak závažné, že by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti, pravděpodobně dovedla, že došlo k ohrožení integrity, objektivity a profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu.

291.6 Koncepční rámcový přístup musí být uplatněn auditory při:

- (a) identifikaci hrozeb vůči nezávislosti;
- (b) hodnocení závažnosti identifikovaných hrozeb; a
- (c) stanovení zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozeb nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň v případě potřeby těchto opatření.

Když auditor zjistí, že odpovídající opatření nejsou k dispozici nebo není možné je aplikovat tak, aby došlo k eliminaci či snížení hrozeb na přijatelnou úroveň, pak musí vyloučit okolnosti či vztahy, které hrozbu vytváří, či odmítnout nebo ukončit ověřovací zakázku.

Auditor musí při používání tohoto koncepčního rámce uplatnit odborný úsudek.

291.7 Při posuzování hrozeb vůči nezávislosti může být relevantní celá řada různých skutečností nebo jejich kombinací. Není reálné definovat každou situaci, která vytváří hrozbu vůči nezávislosti a specifikovat náležitá opatření. Proto tento Kodex vytváří koncepční rámec, který požaduje, aby firmy a členové týmů provádějících ověřovací zakázky identifikovali, vyhodnotili a reagovali na hrozby vůči nezávislosti. Koncepční rámec pomáhá auditorům dodržovat etické požadavky tohoto Kodexu. Zahrnuje mnoho variant situací, které vedou ke vzniku hrozeb vůči nezávislosti, a může zabránit auditorovi dojít k závěru, že situace je přípustná v případě, že není přímo zakázána.

291.8 Odstavec 291.100 a následující odstavce popisují, jak koncepční rámcový přístup k nezávislosti používat. Tyto odstavce nepokrývají všechny okolnosti a souvislosti, které vedou nebo mohou vést ke vzniku hrozeb vůči nezávislosti.

291.9 Při rozhodování, zda přijmout zakázku nebo pokračovat v zakázce nebo zda konkrétní jednotlivec může být členem týmu provádějícího ověřování, musí firma identifikovat a vyhodnotit hrozby vůči nezávislosti. Jestliže hrozby nejsou na přijatelné úrovni a firma se rozhoduje, zda přijmout určitou zakázku nebo zda má být konkrétní osoba členem týmu provádějícího ověřování, pak musí zvážit, zda jsou dostupná bezpečnostní opatření vedoucí k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. V případě rozhodování se, zda pokračovat v určité zakázce, musí firma zvážit, zda jakákoliv stávající bezpečnostní opatření budou i nadále efektivní pro účely eliminace či snížení hrozeb na přijatelnou úroveň nebo zda je potřeba přijmout jiná opatření či zda je nutné zakázku ukončit. Kdykoliv firma zjistí nové informace o hrozbách vůči nezávislosti během zakázky, musí znovu vyhodnotit závažnost hrozeb v souladu s rámcovým koncepčním přístupem.

- 291.10 V celé této sekci jsou odkazy na závažnost hrozeb vůči nezávislosti. Při hodnocení závažnosti hrozby vůči nezávislosti je nutné zvážit jak kvalitativní, tak i kvantitativní faktory.
- 291.11 V této sekci ve většině případů není stanovena konkrétní odpovědnost jednotlivců v rámci firmy za opatření související s nezávislostí, protože odpovědnost se může lišit podle velikosti, struktury a organizace firmy. Firma má podle mezinárodních standardů pro řízení kvality povinnost vytvořit metodiky a postupy, které zajišťují, aby byla zachována nezávislost požadovaná etickými předpisy.

### **Ověřovací zakázky**

- 291.12 Jak je dále vysvětleno v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky, v ověřovací zakázce auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů (jiných než odpovědná osoba) ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu ověřování vůči daným kritériím.
- 291.13 Výsledkem hodnocení či oceňování předmětu ověřování je informace, která vyplyne z uplatnění daných kritérií na předmět ověřování. Termín „informace o předmětu ověřování“ se používá k označení výsledku hodnocení či oceňování předmětu ověřování. Ověřovací rámec například uvádí, že ujištění o efektivnosti vnitřních kontrol (informace o předmětu ověřování) vyplývá z uplatnění rámce pro vyhodnocení efektivnosti vnitřních kontrol, jako je COSO<sup>3</sup> nebo CoCo<sup>4</sup> (kritéria), na interní kontrolu – proces (předmět ověřování).
- 291.14 Ověřovací zakázka může být zakázka poskytující ujištění nebo zakázka s přímým vykazováním. Oba typy zakázek zahrnují tři oddělené strany: auditora, odpovědnou osobu a předpokládané uživatele.
- 291.15 U zakázek poskytujících ujištění provádí hodnocení či oceňování předmětu ověřování odpovědná osoba a informace o předmětu ověřování jsou poskytnuty předpokládaným uživatelům formou tvrzení od odpovědné osoby.
- 291.16 U zakázek s přímým vykazováním je hodnocení či oceňování předmětu ověřování prováděno buď přímo auditorem nebo auditor obdrží prohlášení odpovědné osoby, která provedla hodnocení či ocenění, a toto není dostupné předpokládaným uživatelům. Informace o předmětu ověřování jsou poskytnuty předpokládaným uživatelům v ověřovací zprávě.

---

<sup>2</sup> “Interní kontroly – Integrovaný rámec“ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

<sup>3</sup> Návod na ohodnocení kontrol – CoCo principy” Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

## Ověřovací zakázky poskytující ujištění

- 291.17 U ověřovacích zakázek poskytujících ujištění musí být firma a členové týmu provádějícího ověřování nezávislí ve vztahu ke klientovi, u něhož se ověřování provádí (osoba, která odpovídá za informace o předmětu ověřování a může být odpovědná i za předmět ověřování). Tyto požadavky na nezávislost zakazují určité vztahy mezi členy týmu provádějícího ověřování a (a) vedoucími představiteli nebo funkcionáři klienta a (b) jednotlivci u klienta vykonávajícími pozici, ze které mohou významně ovlivňovat informace o předmětu ověřování. Také je třeba posoudit, zda hrozby vůči nezávislosti vznikají ze vztahů s jednotlivci u klienta vykonávajícími pozici, ze které mohou významně ovlivňovat předmět zakázky. Dále musí být vyhodnocena závažnost veškerých hrozeb, u nichž má firma důvod se domnívat, že vznikly v důsledku podílů a vztahů firmy v síti<sup>5</sup>.
- 291.18 Ve většině ověřovacích zakázek poskytujících ujištění odpovídá odpovědná osoba jak za informace o předmětu ověřování, tak i za předmět ověřování. Ale u některých zakázek odpovědná osoba nemusí být odpovědná za předmět ověřování. Například, když auditor provádí ověřování zprávy o postupu společnosti v ochraně životního prostředí, kterou připravil odborník na ochranu životního prostředí, pak odborník na ochranu životního prostředí je odpovědný za informace o předmětu ověřování, ale společnost je odpovědná za předmět ověřování (ochranu životního prostředí).
- 291.19 U ověřovacích zakázek poskytujících ujištění, kde je odpovědná osoba zodpovědná za informace o předmětu ověřování, ale není zodpovědná za předmět ověřování, musí být firma a členové týmu provádějícího ověřování nezávislí ve vztahu k osobě, která odpovídá za informace o předmětu ověřování (ověřovacímu klientovi). Navíc musí být vyhodnocena závažnost veškerých hrozeb, u nichž má firma důvod se domnívat, že vznikly v důsledku podílů a vztahů mezi členem týmu provádějícího ověřování, firmou, firmou v síti a osobou odpovědnou za předmět ověřování.

## Ověřovací zakázky s přímým vykazováním

- 291.20 U ověřovacích zakázek s přímým vykazováním musí být firma a členové týmu provádějícího ověřování nezávislí ve vztahu ke klientovi, u něhož se ověřování provádí (osobě, která odpovídá za předmět ověřování). Dále musí být vyhodnocena závažnost veškerých hrozeb, u nichž má firma důvod se domnívat, že vznikly v důsledku podílů a vztahů firmy v síti.

---

<sup>5</sup> Ustanovení článků 290.13 – 290.24 poskytují návod k posouzení, zda určitá firma odpovídá definici firmy patřící do skupiny firem.

## Zprávy s omezeným použitím

- 291.21 Požadavky na nezávislost uvedené v této sekci mohou být upraveny, jestliže ověřovací zpráva má omezené použití a distribuci a jestliže jsou splněny podmínky uvedené v tomto odstavci a v odstavci 291.22. Úpravy požadavků na nezávislost stanovených v sekci 291 jsou povoleny, jestliže předpokládání uživatele zprávy (a) byli obeznámeni s účelem zprávy, informacemi o předmětu ověřování a omezeními zprávy a (b) vyjádřili výslovný souhlas s použitím upravených požadavků na nezávislost. Informace o účelu, předmětu a omezení zprávy mohou předpokládání uživatele získat prostřednictvím účasti na stanovení typu a rozsahu zakázky. Účast může být buď přímou formou nebo nepřímou formou, prostřednictvím zástupců s pravomocí jednat za předpokládané uživatele. Zmíněná účast zvyšuje schopnost firmy komunikovat s předpokládanými uživateli o problematice nezávislosti, včetně okolností podstatných pro vyhodnocení hrozeb vůči nezávislosti a zabezpečovacích prvků potřebných k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň, a dále získat jejich souhlas s úpravou požadavků na nezávislost, které budou použity.
- 291.22 Firma musí komunikovat s předpokládanými uživateli (například ve smluvním dopise) ohledně požadavků na nezávislost, které budou dodržovány při poskytování ověřovací zakázky. Jestliže předpokládání uživatele tvoří skupinu uživatelů (např. věřitelé v případě dohody o syndikovaném úvěru), kterou není možné identifikovat pojmenováním v době, kdy se vyjednávají podmínky zakázky, musí být tito uživatelé následně informováni o dohodnutých požadavcích na nezávislost prostřednictvím zástupce (například pomocí možnosti pro všechny uživatele nahlédnout do smluvního dopisu firmy).
- 291.23 Jestliže firma vydává pro stejného klienta také ověřovací zprávu bez omezeného použití, pak ustanovení odstavců 291.25 až 291.27 nemohou změnit požadavek, aby se ustanovení uvedená v odstavcích 291.1 až 291.159 vztahovala i na tuto ověřovací zakázku. Jestliže firma vydává pro stejného klienta také auditorskou zprávu, ať už se jedná o zprávu s omezeným použitím a distribucí nebo ne, pak musí být ustanovení sekce 290 uplatněna i v případě této auditní zakázky.
- 291.24 Úpravy požadavků sekce 291, které jsou povoleny za výše uvedených okolností, jsou popsány v odstavcích 291.25 až 291.27. Dodržování sekce 291 ve všech ostatních ohledech je povinné.
- 291.25 Pokud jsou splněny podmínky uvedené v odstavcích 291.21 a 291.22, pak se relevantní ustanovení odstavců 291.104 až 291.134 vztahují na všechny členy týmu provádějícího zakázku a jejich nejbližší a blízké rodinné příslušníky. Dále musí být provedeno posouzení, zda hrozby vůči nezávislosti vznikají v důsledku podílů a vztahů mezi klientem, u něhož se provádí ověřování, a níže uvedenými členy týmu provádějícího ověřování:
- (a) členy týmu, kteří poskytují konzultace ohledně odborných nebo odvětvově specifických otázek, transakcí nebo událostí; a

- (b) členy týmu provádějícími řízení kvality zakázky, včetně těch, kteří kontrolují řízení kvality provedené zakázky.

Je také třeba podle ustanovení odstavců 291.104 až 291.134 vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb, u nichž má tým provádějící zakázku důvod se domnívat, že vznikají v důsledku finančních podílů nebo vztahů mezi klientem, u něhož se provádí ověřování, a ostatními jednotlivci ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledek ověřovací zakázky, včetně těch, kteří doporučují vyšší odměny nebo zajišťují přímý dozorčí, řídicí či jiný dohled nad partnerem ověřovací zakázky v souvislosti s realizací ověřovací zakázky.

- 291.26 I přesto, že jsou splněny podmínky uvedené v odstavcích 291.21 a 291.22, tak by v případě, že firma vlastní významný přímý nebo nepřímý finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, byla vzniklá hrozba vlastní zainteresovanosti tak závažná, že by ji žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Z tohoto důvodu firma nesmí vlastnit takovéto finanční podíly a musí dodržovat ostatní relevantní ustanovení této sekce uvedená v odstavcích 291.113 až 291.159.
- 291.27 Vyhodnocení závažnosti musí být provedeno také v případě veškerých hrozeb, u nichž má firma důvod se domnívat, že vznikly v důsledku finančních podílů nebo vztahů firmy v síti.

### **Větší počet odpovědných osob**

- 291.28 U některých ověřovacích zakázek může existovat více odpovědných osob. To se týká jak zakázek poskytujících ujištění, tak i zakázek s přímým vykazováním. U takových zakázek při rozhodování, zda je nutné aplikovat ustanovení této sekce vůči každé odpovědné osobě, může firma vzít v úvahu skutečnost, zda podíly nebo vztahy mezi firmou či členem týmu provádějícího ověření a určitou odpovědnou osobou mohou vést ke vzniku hrozby vůči nezávislosti, která není zcela zřejmě zanedbatelná ani nevýznamná, v kontextu informací o předmětu ověřování. V úvahu jsou brány faktory jako např.:

- významnost informací o předmětu ověřování (nebo předmětu ověřování), za které je daná odpovědná osoba zodpovědná; a
- míra veřejného zájmu, který je spojen se zakázkou.

Pokud firma dojde k závěru, že ohrožení nezávislosti z důvodu existence jakéhokoli takového podílu nebo vztahu s konkrétní odpovědnou osobou je zcela zřejmě zanedbatelné a nevýznamné, není nutné aplikovat všechna ustanovení této sekce ve vztahu k této odpovědné straně.

## Dokumentace

291.29 Dokumentace je prokazatelným dokladem o úsudku auditora při rozhodování o dodržování požadavků na nezávislost. Chybějící dokumentace nevypovídá o tom, zda firma vzala v úvahu konkrétní záležitost či zda je nezávislá.

Auditor musí zdokumentovat závěry týkající se dodržování požadavků na nezávislost a podstatu všech souvisejících diskusí, které vedly k tomuto závěru. Proto:

- (a) pokud jsou nutné zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou úroveň, musí auditor zdokumentovat povahu hrozby a stávající či přijaté zabezpečovací prvky, které snižují hrozbu na přijatelnou úroveň; a
- (b) pokud hrozba vyžadovala provedení rozsáhlé analýzy ke zjištění toho, zda zabezpečovací prvky byly nutné, a auditor došel k závěru, že přijetí opatření nutné nebylo, protože hrozba již byla na přijatelné úrovni, musí auditor zdokumentovat povahu hrozby a odůvodnění svého závěru.

## Doba trvání zakázky

291.30 Nezávislost na klientovi, u něhož se provádí ověřování, je požadována jak po dobu trvání zakázky, tak po dobu, kterou pokrývají informace o předmětu ověřování. Doba trvání zakázky začíná okamžikem, kdy tým provádějící ověřování začne poskytovat příslušné služby na konkrétní zakázce. Doba trvání zakázky končí vydáním ověřovací zprávy. Jestliže se jedná o zakázku opakující se povahy, pak doba trvání zakázky končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah spojený s poskytováním odborných služeb končí, nebo okamžikem vydání závěrečné zprávy o ověřování.

291.31 Pokud se určitý subjekt stane klientem, u něhož se provádí ověřování, v průběhu doby, na kterou se vztahují informace o předmětu ověřování, k nimž se firma vyjadřuje, nebo po uplynutí této doby, musí firma rozhodnout, zda mohou vzniknout hrozby ohrožující nezávislost:

- (a) z finančního nebo obchodního vztahu s klientem, u něhož se provádí ověřování, v průběhu nebo po uplynutí období, na které se vztahují informace o předmětu ověřování, avšak před přijetím ověřovací zakázky; nebo
- (b) z předchozích služeb poskytnutých klientovi, u něhož se provádí ověřování.

291.32 Pokud byly klientovi, u něhož se provádí ověřování, poskytovány také služby nemající charakter ověřování, a to v průběhu období, na které se vztahují informace o předmětu ověřování, případně po uplynutí tohoto období, avšak před tím, než ověřovací tým začal poskytovat ověřovací služby, a pokud by v průběhu ověřovací zakázky nebyly takové služby povoleny, musí firma vyhodnotit veškeré hrozby vůči nezávislosti vyplývající z poskytování těchto služeb. Jde-li o hrozbu, která není na přijatelné úrovni, může být ověřovací zakázka přijata jen tehdy, pokud budou aplikována takové zabezpečovací prvky, která povedou k eliminaci veškerých hrozeb či jejich snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takovýchto zabezpečovacích prvků je:

- vyloučení pracovníků, kteří poskytovali služby nemající charakter ověřování, z účasti na ověřovací zakázce;
- pověření auditora/účetního znalce, aby řádně prověřil práce provedené v rámci ověřovací zakázky a v rámci ostatních služeb; nebo
- využití služeb jiné firmy, která vyhodnotí výsledky služeb nemajících charakter ověřování nebo která znovu provede služby nemající charakter ověřování v rozsahu nezbytném k tomu, aby za ně mohla převzít odpovědnost.

V situaci, kdy služby nemající charakter ověřování nejsou ukončeny a není reálné je dokončit či ukončit před zahájením ověřovací zakázky, může firma přijmout ověřovací zakázku pouze tehdy, pokud bude přesvědčena, že:

- (a) služby nemající charakter ověřování budou dokončeny v krátkém časovém období; nebo
- (b) klient zajistil předání služby jinému poskytovateli služeb a toto předání bude realizováno v krátkém časovém období.

Během poskytování služeb musí být, v případě potřeby, přijaty zabezpečovací prvky. Záležitost musí být dále projednána s vedením společnosti klienta.

## **Ostatní faktory**

291.33 Mohou nastat situace, kdy dojde k neúmyslnému porušení ustanovení této sekce. Jestliže takové neúmyslné porušení nastane, nebude považováno za porušení nezávislosti, pokud má firma řádně implementovanou metodiku a postupy řízení kvality shodné s těmi, které požadují mezinárodní standardy pro řízení kvality, aby byla zachována nezávislost. Ihned po identifikaci takového porušení musí dojít k jeho rychlé nápravě a musí být přijata všechny potřebné zabezpečovací prvky k eliminaci jakýchkoliv hrozeb či jejich snížení na přijatelnou úroveň. Firma musí rozhodnout, zda záležitost projedná s členy vedení společnosti.

**Odstavce 291.34 až 291.99 jsou záměrně vynechány.**



## Uplatňování koncepčního rámcového přístupu ve vztahu k nezávislosti

- 291.100 Odstavce 291.104 až 291.159 popisují konkrétní skutečnosti a vztahy, které vytvářejí nebo mohou vytvářet hrozby vůči nezávislosti. Uvádějí se v nich jak potenciální hrozby, tak i typy zabezpečovacích prvků, kterých lze vhodně použít k eliminaci těchto hrozeb nebo k jejich snížení na přijatelnou úroveň, a dále jsou v nich identifikovány konkrétní situace, kdy žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit hrozby na přijatelnou úroveň. Tyto odstavce nepopisují všechny okolnosti a souvislosti, které vytvářejí nebo mohou vytvářet hrozbu vůči nezávislosti. Firma a členové týmu provádějícího ověřování musí vyhodnotit důsledky obdobných, ne však totožných skutečností a vztahů a rozhodnout, zda lze v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky, včetně opatření uvedených v odstavcích 200.11 až 200.14, k eliminaci hrozeb vůči nezávislosti nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň.
- 291.101 Tyto odstavce ukazují, jak uplatňovat koncepční rámcový přístup na ověřovací zakázky, ale musí být vzaty v úvahu současně s odstavcem 291.28, kde je uvedeno, že v případě většiny ověřovacích zakázek existuje jedna odpovědná osoba, kterou je klient, u něhož se ověřování provádí. Na druhou stranu u některých ověřovacích zakázek existují dvě nebo více odpovědných osob. V takovém případě je třeba vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb, u nichž má firma důvod se domnívat, že vznikly v důsledku podílů a vztahů mezi členem týmu provádějícího ověřování, firmou, firmou v síti a osobou odpovědnou za předmět ověřování. U zakázek se zprávou s omezeným použitím a distribucí musí být odstavce vzaty v úvahu současně s odstavci 291.21 až 291.27.
- 291.102 Výklad 2005–1 poskytuje další návod pro uplatnění požadavků na nezávislost uvedených v této sekci v případě ověřovacích zakázek.
- 291.103 Odstavce 291.104 až 291.120 obsahují odkazy na významnost finančního podílu, půjčky, záruky či významnost obchodního vztahu. Pro účely stanovení toho, zda je podíl pro jednotlivce významný, se používá součet čistého jmění jednotlivce a čistého jmění jeho nejbližších rodinných příslušníků.

### Finanční podíly

- 291.104 Vlastnictví finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti. Existence a závažnost jakékoliv vzniklé hrozby závisí na:
- (a) roli osoby, která takový finanční podíl vlastní;
  - (b) skutečnosti, zda se jedná o přímý nebo nepřímý podíl; a
  - (c) významnosti daného finančního podílu.

- 291.105 Finanční podíly mohou být vlastněny prostřednictvím zprostředkovatele (např. nástroj kolektivního investování, nemovitě vlastnictví nebo trust). Rozhodnutí, zda se jedná o přímý nebo nepřímý podíl, závisí na tom, zda má bezprostřední vlastník kontrolu nad investičním nástrojem nebo má možnost ovlivnit investiční rozhodování. Pokud má kontrolu nad investičním nástrojem nebo možnost ovlivnit investiční rozhodování, označuje Kodex takový finanční podíl jako přímý finanční podíl. Naopak, pokud bezprostřední vlastník finančního podílu nemá žádnou kontrolu nad investičním nástrojem ani možnost ovlivnit investiční rozhodování, označuje Kodex takový finanční podíl jako nepřímý finanční podíl.
- 291.106 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník nebo firma vlastní přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik vysoká, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Proto žádný z následujících subjektů nemůže vlastnit přímý nebo významný nepřímý finanční podíl u klienta: člen týmu provádějící ověřování, jeho nejbližší rodinný příslušník či firma.
- 291.107 Jestliže má člen týmu provádějícího ověřování blízkého rodinného příslušníka, o němž člen týmu provádějícího ověřování ví, že vlastní přímý nebo významný nepřímý finanční podíl u klienta, vzniká hrozba vlastní zainteresanosti. Závažnost této hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:
- charakter vztahu mezi členem týmu a jeho blízkým rodinným příslušníkem; a
  - významnost finančního podílu pro blízkého rodinného příslušníka.
- Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příklady zabezpečovacích prvků zahrnují následující situace:
- blízký rodinný příslušník se zbaví celého finančního podílu nebo postačující části nepřímého finančního podílu v nejbližší příhodnou dobu tak, aby zbývající podíl již nebyl významný;
  - pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu práce daného člena týmu provádějícího ověřování; nebo
  - odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování.
- 291.108 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník nebo firma vlastní přímý nebo významný nepřímý finanční podíl v subjektu, který vykonává rozhodující vliv ve společnosti ověřovacího klienta, a klient je významný pro tento subjekt, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik závažná, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Proto nikdo z následujících subjektů nesmí vlastnit takovýto finanční podíl: člen týmu provádějícího ověřování, jeho nejbližší rodinný příslušník ani firma.
- 291.109 Hrozba vlastní zainteresanosti vzniká, jestliže firma, člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník funguje v roli

svěřeneckého správce přímého nebo významného nepřímého finančního podílu u klienta, u něhož se 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 ověřovacího klienta v rámci svěřenecké správy není pro svěřeneckou správu významný;
- (c) svěřenecká správa není schopna uplatňovat významný vliv na ověřovacího klienta; a
- (d) svěřenecký správce, nejbližší rodinný příslušník svěřeneckého správce nebo firma nemohou významně ovlivňovat žádná investiční rozhodnutí, která se týkají finančního podílu u ověřovacího klienta.

291.110 Členové týmu provádějícího ověřování musí posoudit, zda hrozba vlastní zainteresovanosti vzniká z některého známého finančního podílu u klienta, který vlastní jiné osoby včetně:

- partnerů a odborných pracovníků firmy, kromě těch uvedených výše, nebo jejich nejbližších rodinných příslušníků; a
- osob, které mají těsný osobní vztah s některým z členů týmu provádějícího ověřování.

Zda tyto podíly mohou být příčinou vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti, závisí na určitých faktorech, jako jsou například:

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

Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání člena týmu, který má takový osobní vztah, z týmu provádějícího ověřování;
- vyloučení člena týmu z jakéhokoli důležitého rozhodování týkajícího se dané ověřovací zakázky; nebo
- pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu práce daného člena týmu provádějícího ověřování.

291.111 Jestliže firma, člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník získají u klienta, u něhož se provádí ověřování, přímý nebo významný nepřímý finanční podíl, například formou dědictví, daru nebo v důsledku fúze, a vlastnictví takového podílu není podle ustanovení této sekce povoleno, pak:

- (a) v případě, že podíl obdrží firma, má povinnost ihned se finančního podílu zbavit nebo se zbavit podstatné části nepřímého podílu tak, aby zbývající podíl byl nevýznamný; nebo

- (b) v případě, že podíl obdrží člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník, má daný jednotlivec povinnost ihned se finančního podílu zbavit nebo se zbavit podstatné části nepřímého podílu tak, aby zbývající podíl byl nevýznamný.

291.112 Pokud dojde k neúmyslnému porušení ustanovení této sekce, co se týče finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování, nebude to považováno za porušení nezávislosti firmy, jestliže:

- (a) firma zavedla metodiky a postupy, podle nichž se musí bezodkladně hlásit firmě veškerá porušení vzniklá v důsledku koupě, dědictví či jiného způsobu nabytí finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování;
- (b) firma postupuje podle ustanovení odstavce 291.111 (a) – (b); a
- (c) firma v případě potřeby zavede další zabezpečovací prvky ke snížení jakýchkoliv zbývajících hrozeb na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
- pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu práce člena týmu; nebo
  - vyloučení osoby z jakéhokoli důležitého rozhodování týkajícího se dané ověřovací zakázky.

Firma musí rozhodnout, zda tato záležitost bude projednána s vedením společnosti.

## **Půjčky a záruky**

291.113 Půjčka nebo záruka za půjčku, kterou získá člen týmu provádějícího ověřování, jeho nejbližší rodinný příslušník nebo firma od klienta, je-li tímto klientem banka nebo obdobná instituce, může představovat hrozbu vůči nezávislosti. Jestliže takováto půjčka nebo záruka nebyla poskytnuta na základě normálních postupů a za normálních výpůjčních podmínek, vznikne tak závažná hrozba vlastní zainteresovanosti, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že ani člen týmu provádějícího ověřování či jeho nejbližší rodinný příslušník ani firma nesmí přijmout takovou půjčku nebo záruku.

291.114 Získá-li firma půjčku od ověřovacího klienta, kterým je banka nebo obdobná instituce, na základě normálních postupů a za normálních výpůjčních podmínek, a je-li tato půjčka významná pro klienta nebo firmu, která půjčku získala, je možné přijmout zabezpečovací prvky ke snížení hrozb vlastní zainteresovanosti na přijatelnou úroveň. Takovým zabezpečovacím prvkem může být například prověření provedené práce ze strany auditora/účetního znalce z firmy v síti, která není zapojena do ověřovací zakázky ani neobdržela danou půjčku.

- 291.115 Půjčka nebo záruka za půjčku, kterou získá člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník od klienta, u něhož se provádí ověřování, je-li tímto klientem banka nebo obdobná instituce, nevytváří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je takováto půjčka poskytnuta na základě normálních postupů a za normálních výpůjčních podmínek. Takovou půjčkou může být například hypotéka na rodinný dům, povolené přečerpání účtu (kontokorent), půjčka na nákup osobního automobilu nebo zůstatky na kreditní kartě.
- 291.116 Pokud by firma, člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník přijali půjčku nebo záruku za půjčku od klienta, který není bankou nebo obdobnou institucí, pak by vzniklá hrozba vlastní zainteresovanosti byla tak závažná, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Výjimkou je situace, kdy půjčka nebo záruka je nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování a jeho nejbližšího rodinného příslušníka, tak i pro klienta.
- 291.117 Podobně, pokud by firma, člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinný příslušník poskytli půjčku nebo záruku za půjčku klientovi, u něhož se provádí ověřování, pak by vzniklá hrozba vlastní zainteresovanosti byla tak závažná, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Výjimkou je situace, kdy půjčka nebo záruka je nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování a jeho nejbližšího rodinného příslušníka, tak i pro klienta.
- 291.118 Vklad/účet cenných papírů (brokerský účet) firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližšího rodinného příslušníka vedený u klienta, u něhož se provádí ověřování a kterým je banka, makléř nebo obdobná instituce, nevytváří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže takový vklad nebo účet jsou vedeny za normálních obchodních podmínek.

## **Obchodní vztahy**

- 291.119 Úzký obchodní vztah mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližším rodinným příslušníkem a klientem, u něhož se provádí ověřování, nebo jeho vedením vzniká z komerčního vztahu nebo běžného finančního podílu a může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti nebo hrozbu vydíratelnosti. Mezi takové vztahy patří např.:
- vlastnictví finančního podílu ve společném podniku s klientem nebo vlastníkem klienta s rozhodujícím vlivem, 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 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 nebo kde klient působí jako distributor nebo prodejce produktů nebo služeb firmy.

Pokud finanční podíl není nevýznamný a také obchodní vztah není pro firmu a pro klienta nebo jeho vedení zcela zřejmě nevýznamný, pak vzniká závažná hrozba, kterou nemohou snížit na přijatelnou úroveň žádné zabezpečovací prvky. Proto obchodní vztah nesmí být uzavřen nebo musí být omezen na nevýznamnou úroveň nebo ukončen s výjimkou případu, kdy je finanční podíl a obchodní vztah nevýznamný.

Pokud je pro člena týmu provádějícího ověřování finanční podíl a daný vztah významný, pak taková osoba musí být z týmu provádějícího ověřování odvolána.

V případě, že se jedná o obchodní vztah mezi nejbližším rodinným příslušníkem člena týmu provádějícího ověřování a klientem nebo jeho vedením, je třeba vyhodnotit závažnost všech hrozeb a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.

291.120 Nákup zboží a služeb realizovaný u klienta, u něhož se provádí ověřování, firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování obecně nevytváří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže jde o transakci uskutečněnou v rámci běžných obchodních transakcí a za tržních podmínek. Nicméně může jít o transakce takové povahy a rozsahu, že vznikne hrozba vlastní zainteresovanosti. U každé hrozby je třeba vyhodnotit její závažnost a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- vyloučení takových transakcí nebo omezení jejich rozsahu; nebo
- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování.

## **Příbuzenské a osobní vztahy**

291.121 Příbuzenské a osobní vztahy mezi členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a vedoucím představitelem, funkcionářem nebo určitými zaměstnanci (podle zastávaných pozic) klienta na straně druhé mohou vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti, přízněnosti nebo vydíratelnosti. Existence a závažnost veškerých hrozeb závisí na celé řadě faktorů, například na pracovních úkolech daného jednotlivce v týmu provádějícím ověřování, na tom, o jak blízký vztah se jedná, a na roli rodinného příslušníka nebo jiné osoby u klienta, u něhož se provádí ověřování.

291.122 Je-li nejbližší rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování:

- (a) vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta, u něhož se provádí ověřování; nebo

(b) zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky,

nebo v takové pozici působil kdykoli v průběhu realizace zakázky nebo realizace informací o předmětu ověřování, pak lze hrozbu vůči nezávislosti snížit na přijatelnou úroveň pouze odvoláním dané osoby z týmu provádějícího ověřování. Příbuzenský vztah je v takovém případě natolik těsný, že hrozbu vůči nezávislosti nelze na přijatelnou úroveň snížit žádným jiným opatřením. Obdobně žádná osoba, která má takový vztah, nesmí být členem týmu provádějícího ověřování.

291.123 Hrozby vůči nezávislosti také vznikají, je-li nejbližší rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování zaměstnancem klienta s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit předmět zakázky. Závažnost takovýchto hrozeb závisí na faktorech, jako jsou např.:

- pozice, kterou nejbližší rodinný příslušník u klienta zastává; a
- role daného odborníka v týmu, který provádí ověřování.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování; nebo
- strukturování odpovědnosti v týmu provádějícím ověřování tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti jeho nejbližšího rodinného příslušníka.

291.124 Hrozby vůči nezávislosti vznikají, pokud je blízký rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování:

- vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta, u něhož se provádí ověřování; nebo
- zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky.

Závažnost takovýchto hrozeb závisí na faktorech, jako jsou např.:

- charakter vztahu mezi členem týmu provádějícího ověřování a blízkým rodinným příslušníkem;
- pozice, kterou blízký rodinný příslušník u klienta zastává; a
- role daného odborníka v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování; nebo
- strukturování odpovědnosti v týmu provádějícím ověřování tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti jeho blízkého rodinného příslušníka.

291.125 Hrozby vůči nezávislosti vznikají, je-li člen týmu provádějícího ověřování v blízkém vztahu s osobou, která není jeho nejbližším ani blízkým rodinným příslušníkem, ale která je vedoucím představitelem nebo funkcionářem nebo zaměstnancem klienta s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky. Člen týmu provádějícího ověřování, který má takový vztah, musí vzít v úvahu firemní metodiky a postupy. Závažnost těchto hrozeb závisí na faktorech, jako jsou např.:

- charakter vztahu mezi danou osobou a členem týmu provádějícího ověřování;
- pozice, kterou daná osoba zastává u klienta; a
- role daného odborníka v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání daného odborníka z týmu provádějícího ověřování; nebo
- strukturování odpovědnosti v týmu provádějícím ověřování tak, aby daný odborný pracovník nepracoval na záležitostech spadajících do sféry odpovědnosti osoby, se kterou má blízký vztah.

291.126 Hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti může vzniknout z osobního nebo příbuzenského vztahu mezi (a) partnerem nebo zaměstnancem firmy, který není členem týmu provádějícího ověřování, a (b) vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta nebo jeho zaměstnancem s pravomocemi umožňujícími mu významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky. Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- charakter vztahu mezi partnerem nebo zaměstnancem firmy na jedné straně a vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta na straně druhé;
- vzájemná součinnost partnera nebo zaměstnance firmy s týmem, který provádí ověřování;
- pozice partnera nebo zaměstnance v rámci firmy; a
- role osoby u klienta, u něhož se provádí ověřování.

Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- strukturování odpovědnosti partnera nebo zaměstnance tak, aby nedošlo k jakémukoli potenciálnímu ovlivňování ověřovací zakázky; nebo
- pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu prací provedených na ověřovací zakázce.



291.127 Pokud dojde k neúmyslnému porušení ustanovení této sekce, co se týče příbuzenských a osobních vztahů, nebude to považováno za porušení nezávislosti, jestliže:

- (a) firma zavedla metodiky a postupy, podle nichž se musí bezodkladně hlásit firmě veškerá porušení vzniklá v důsledku změny pracovního poměru nejbližších či blízkých rodinných příslušníků nebo jiných osobních vztahů, které vytvářejí hrozby vůči nezávislosti;
- (b) neúmyslné porušení vzniklo z toho důvodu, že se nejbližší rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování stal vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta nebo zastává pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky, a příslušný odborník je odvolán z týmu provádějícího ověřování; a
- (c) firma přijme v případě potřeby další zabezpečovací prvky ke snížení jakékoliv zbývající hrozby na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
  - pověření auditora/účetního znalce kontrolou práce provedené členem týmu provádějícího ověřování; nebo
  - vyloučení daného odborníka z jakéhokoli důležitého rozhodování týkajícího se dané zakázky.

Firma musí rozhodnout, zda tato záležitost bude projednána s vedením společnosti.

### **Zaměstnanecký poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování**

291.128 Hrozba spřízněnosti nebo vydíratelnosti může vzniknout, pokud vedoucí představitel nebo funkcionář klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo jeho zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky, byl členem týmu provádějícího ověřování nebo partnerem firmy.

291.129 Jestliže bývalý člen týmu provádějícího ověřování nebo bývalý partner firmy přešel ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, na takovou pozici, bude existence a závažnost případné hrozby spřízněnosti nebo vydíratelnosti záviset na faktorech, jako jsou např.:

- pozice, kterou daná osoba u klienta vykonává;
- rozsah, v jakém daná osoba bude spolupracovat s týmem provádějícím ověřování;
- čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba byla členem týmu provádějícího ověřování nebo partnerem firmy; a

- pozice, kterou daná osoba zastávala v týmu provádějícím ověřování nebo ve firmě, např. zda-li byla daná osoba zodpovědná za udržování pravidelného kontaktu s členy managementu či nejvyššího vedení klienta.

V každém případě se taková osoba nesmí podílet na činnosti firmy nebo na jejích profesních aktivitách.

Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- zajištění, aby dotyčná osoba neměla nárok na žádné výhody ani platby od firmy kromě těch, které vyplývají z neměnného, předem uzavřeného ujednání;
- zajištění, aby veškeré částky, které firma dotyčné osobě dluží, byly pro firmu nevýznamné;
- upravení plánu ověřovací zakázky;
- sestavení týmu provádějícího ověřování z osob, které mají dostatečné zkušenosti vzhledem k osobě, která přešla ke klientovi; nebo
- pověření auditora/účetního znalce, aby zkontroloval práci provedenou bývalým členem týmu.

291.130 Jestliže bývalý partner firmy přešel na takovouto pozici do subjektu, který se následně stal klientem firmy, u něhož se provádí ověřování, musí být vyhodnocena závažnost všech hrozeb a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.

291.131 Hrozba vlastní zainteresovanosti vzniká, jestliže se člen týmu provádějícího ověřování podílí na ověřovací zakázce a je si přitom vědom toho, že někdy v budoucnosti přejde nebo může přejít ke klientovi, u něhož se ověřování provádí. Firemní metodiky a postupy musí stanovit členům týmů provádějících ověřování povinnost oznámit firmě, že jedná s klientem o případném pracovním vztahu. Po obdržení takového oznámení musí být vyhodnocena závažnost hrozby a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověřování; nebo
- kontrola všech významných úsudků, které daná osoba uskutečnila během působení v týmu.

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

291.132 Hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo prověrky po sobě samém může vzniknout, jestliže některý z členů týmu provádějícího ověřování v nedávné době působil jako vedoucí představitel, funkcionář nebo zaměstnanec klienta, u něhož se provádí ověřování. Tak je tomu

například v situaci, kdy člen týmu provádějícího ověřování má vyhodnotit část informací o předmětu ověřování, které sám ještě ve službách klienta připravoval.

291.133 Pokud by člen týmu provádějícího ověřování působil v průběhu doby, na kterou se vztahuje ověřovací zpráva, jako vedoucí představitel nebo funkcionář klienta nebo jako klientův zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky, byla by takto vzniklá hrozba natolik závažná, že by ji žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Takové osoby tedy nesmí působit v týmu, který provádí ověřování.

291.134 Hrozby vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo prověrky po sobě samém mohou také vzniknout, jestliže člen týmu provádějícího ověřování působil před obdobím, na které se vztahuje ověřovací zpráva, jako vedoucí představitel nebo funkcionář u klienta nebo jako klientův zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky. Takové hrozby se například mohou objevit, jestliže se rozhodnutí přijatá nebo práce provedené daným pracovníkem před obdobím zakázky, kdy tato osoba ještě působila u klienta, mají ověřovat v rámci současné ověřovací zakázky. Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- pozice, kterou daná osoba zastávala u klienta
- čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba od klienta odešla; a
- role, která danému odborníkovi náleží v týmu provádějícím ověřování.

Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takových zabezpečovacích prvků je prověření práce, kterou daná osoba vykonala jako člen týmu provádějícího ověřování.

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

291.135 Pokud by partner nebo zaměstnanec firmy působil jako vedoucí představitel nebo funkcionář u klienta, u něhož se provádí ověřování, byla by vzniklá hrozba prověrky po sobě samém a hrozba vlastní zainteresovanosti natolik závažná, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že žádný partner ani zaměstnanec firmy nesmí působit jako vedoucí představitel nebo funkcionář u klienta, u něhož se provádí ověřování.

291.136 Pozice „tajemníka společnosti“ v sobě v jednotlivých jurisdikcích zahrnuje různé pravomoci a povinnosti. Jeho povinnosti mohou zahrnovat jak administrativní činnosti, jako je řízení lidských zdrojů a správa 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 úzce spjaté s daným subjektem, pro který tajemník pracuje.

- 291.137 Pokud by partner nebo zaměstnanec firmy působil jako tajemník společnosti u klienta, u něhož se provádí ověřování, byla by vzniklá hrozba prověrky po sobě samém a hrozba protekčního vztahu natolik závažná, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Navzdory ustanovení odstavce 291.135, pokud existenci takové situace umožňuje platná legislativa nebo profesní předpisy a pokud veškerá důležitá rozhodnutí v daném subjektu činí vedení společnosti, musí být povinnosti a činnosti, které může tajemník společnosti vykonávat, omezeny na činnosti rutinního a administrativního charakteru, jako je příprava zápisů z jednání a zabezpečení povinných hlášení. V takové situaci musí být vyhodnocena závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.
- 291.138 Rutinní administrativní činnosti spočívající v podpoře práce tajemníka společnosti či poradenství pro tajemníka společnosti v oblasti výkonu administrativních činností nejsou všeobecně považovány za aktivity ohrožující nezávislost za předpokladu, že všechna důležitá rozhodnutí činí vedení společnosti.

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

- 291.139 Hrozby spřízněnosti a vlastní zainteresovanosti vznikají při dlouhodobém nasazování stejných vedoucích pracovníků na stejnou ověřovací zakázku. Závažnost těchto hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:
- délka doby, po kterou je daná osoba členem týmu provádějícího ověřování;
  - úloha dané osoby v týmu provádějícím ověřování;
  - struktura firmy;
  - povaha ověřovací zakázky;
  - otázka, zda došlo ke změnám v týmu vedení klienta; a
  - otázka, zda došlo ke změně charakteru nebo náročnosti informací o předmětu ověřování.
- Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
- rotace vedoucích pracovníků mimo tým provádějící ověřování;
  - pověření auditora/účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování, aby prověřil práci, kterou provedli vedoucí pracovníci; nebo

- pravidelné nezávislé vnitřní nebo vnější kontroly řízení kvality zakázky.

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

- 291.140 Firmy tradičně poskytují klientům, u nichž se provádí ověřování, celou řadu služeb, které nemají ověřovací charakter a pro které mají znalosti a odborné předpoklady. Poskytování služeb nemajících ověřovací charakter však na druhé straně může ohrozit nezávislost firmy nebo členů týmu provádějícího ověřování. Jedná se především o hrozbu prověrky po sobě samém, hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu protekčního vztahu.
- 291.141 Jestliže v této sekci nejsou zahrnuta specifická opatření pro určitý druh služeb, které nemají charakter ověřování, musí být pro určení konkrétních postupů uplatněn koncepční rámec.
- 291.142 Než firma přijme zakázku na poskytování služby nemající charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, je třeba rozhodnout, jestli poskytování takové služby nepovede k ohrožení nezávislosti. Při hodnocení závažnosti hrozeb vzniklých v důsledku poskytování služby nemající charakter ověřování je třeba zvážit všechny hrozby, u nichž má tým provádějící ověřování důvod se domnívat, že vznikají v důsledku poskytování jiných souvisejících služeb nemajících charakter ověřování. Jestliže vznikla hrozba, kterou není možné snížit na přijatelnou úroveň pomocí přijetí zabezpečovacích prvků, pak tato služba nemající charakter ověřování nesmí být poskytována.

### *Odpovědnost řídicích pracovníků*

- 291.143 Řídicí pracovníci vykonávají při řízení subjektu mnoho činností, které jsou v zájmu jeho investorů. Je nemožné uvést všechny činnosti, které jsou v odpovědnosti řídicích pracovníků. Nicméně povinnosti řídicích pracovníků zahrnují řízení a vedení subjektu, rozhodování o získání, použití a kontrole lidských, finančních, hmotných a nehmotných zdrojů.
- 291.144 Rozhodnutí, zda řídicí pracovníci mají odpovědnost za konkrétní činnost, závisí na řadě okolností a vyžaduje odborné posouzení. Příklady činností, které obecně patří do odpovědnosti řídicích pracovníků, zahrnují:
- stanovení postupů, zásad a strategického výhledu;
  - vedení a převzetí odpovědnosti za činnost zaměstnanců subjektu;
  - schvalování transakcí;
  - rozhodování, která doporučení firmy nebo jiné třetí strany bude subjekt implementovat; a
  - odpovědnost za návrh, zavedení a udržování vnitřních kontrol.

- 291.145 Rutinní a administrativní činnosti nebo činnosti týkající se nevýznamných skutečností obecně nejsou považovány za odpovědnost řídicích pracovníků. Mezi odpovědnosti řídicích pracovníků například nepatří provedení nevýznamné transakce, která byla řídicími pracovníky schválena, nebo sledování termínů pro podání povinných hlášení a informování klienta, u něhož se provádí ověřování, o těchto termínech. Dále se za přebírání odpovědnosti řídicích pracovníků nepovažuje poskytování rad a doporučení řídicím pracovníkům, které jsou zamýšleny jako podpora při výkonu jejich pravomocí.
- 291.146 Převzetí odpovědnosti řídicích pracovníků klienta, u něhož se provádí ověřování, může způsobit hrozby vůči nezávislosti. Jestliže by v rámci ověřovací zakázky měla firma převzít některou z odpovědností řídicích pracovníků za klienta, u něhož se provádí ověřování, byly by vzniklé hrozby tak závažné, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že při poskytování ověřovacích služeb klientovi, u něhož se provádí ověřování, nesmí firma převzít některou z odpovědností řídicích pracovníků jako součást ověřovacích služeb. Jestliže firma převezme některou z odpovědností řídicích pracovníků v rámci ostatních služeb poskytovaných klientovi, musí zajistit, aby se tato odpovědnost nevztahovala na předmět ověřování ani na informace o předmětu ověřování některé z ověřovacích zakázek, kterou firma provádí.
- 291.147 Aby se firma vyhnula riziku převzetí odpovědnosti řídicích pracovníků za předmět ověřování nebo informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky, musí být firma přesvědčena, že řídicí pracovník klienta je odpovědný za důležité úsudky a rozhodnutí, která jsou vlastní odpovědností řídicích pracovníků a dále za vyhodnocení výsledků poskytnutých služeb a převzetí odpovědnosti za další kroky vyplývající z výsledků těchto služeb. Toto snižuje riziko, že by firma neúmyslně učinila důležitý úsudek nebo rozhodnutí jménem řídicích pracovníků klienta. Riziko se dále snižuje, když firma předloží klientovi objektivní a přehlednou analýzu a prezentaci nálezů, na jejichž základě si klient může vytvořit vlastní úsudek a rozhodnutí.

### *Ostatní faktory*

- 291.148 Hrozba vůči nezávislosti může vzniknout, když firma poskytuje službu nemající charakter ověřování, která se vztahuje k informacím o předmětu ověřování ověřovací zakázky. V takových případech musí být vyhodnocena závažnost angažovanosti firmy ve vztahu k informacím o předmětu ověřování dané zakázky a musí být rozhodnuto, zda případná vzniklá hrozba prověrky po sobě samém, která není na přijatelné úrovni, může být snížena na tuto úroveň přijetím zabezpečovacích prvků.
- 291.149 Hrozba prověrky po sobě samém může vzniknout, když se firma podílí na přípravě informací o předmětu ověřování a následně jsou tyto informace předmětem ověřovací zakázky. Hrozba prověrky po sobě samém by například vznikla, kdyby firma vytvořila a připravila plánované finanční

informace a následně provedla jejich ověřování. Z toho plyne, že firma musí vyhodnotit závažnost jakékoliv hrozby prověrky po sobě samém vzniklé v důsledku poskytování takovýchto služeb a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.

291.150 Jestliže firma poskytuje oceňovací služby, které tvoří součást informací o předmětu ověřování, pak firma musí vyhodnotit závažnost jakékoliv hrozby prověrky po sobě samém a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.

## **Honoráře**

### *Honoráře – relativní výše*

291.151 Jestliže celková výše honorářů od jednoho klienta, u něhož se provádí ověřování, představuje značný podíl na celkovém objemu honorářů firmy, která vyjadřuje závěr, pak závislost na onom klientovi a obava ze ztráty tohoto klienta vede ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby spřízněnosti. Závažnost hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- provozní struktura firmy;
- zda jde o zavedenou nebo novou firmu; a
- kvalitativní a/nebo kvantitativní význam klienta pro firmu.

Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- snížení závislosti na takovém klientovi;
- vnější kontroly řízení kvality; nebo
- konzultace s třetí stranou, například s profesním regulačním orgánem nebo s jiným auditorem/účetním znalcem, ohledně klíčových ověřovacích úsudků.

291.152 Hrozba vlastní zainteresovanosti nebo spřízněnosti také vzniká, jestliže honoráře od jednoho klienta, u něhož se provádí ověřování, tvoří značnou část příjmu jednotlivého partnera od jeho klientů. Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takového zabezpečovacího prvku je pověření auditora/účetního znalce, který nebyl členem týmu provádějícího ověřování, aby prověřil práci nebo podle potřeby poskytl poradenství.

## *Honoráře – po lhůtě splatnosti*

291.153 Hrozba vlastní zainteresanosti může vzniknout, jestliže honoráře od klienta, u něhož se provádí ověřování, zůstanou delší dobu neuhrzeny – především tehdy, když velká část honoráře není uhrazena před vydáním ověřovací zprávy za další rok v případě, že se taková zpráva vydává. Obecně platí, že úhrada těchto honorářů by měla být firmou požadována před vydáním takovéto zprávy. Jestliže zůstane honorář po vydání zprávy neuhrzen, musí firma vyhodnotit existenci a závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takového zabezpečovacího prvku je využití práce jiného auditora/účetního znalce, který se nepodílel na ověřování a který bude nápomocen radou nebo prověřit provedenou práci. Firma také musí zvážit, zda neuhrzené honoráře nemohou být považovány za formu úvěru poskytnutého klientovi a zda je v souvislosti se závažností honorářů po lhůtě splatnosti vhodné, aby firma přijala opětovné jmenování pro danou ověřovací zakázku nebo v dané zakázce pokračovala.

## *Podmíněné honoráře*

291.154 Podmíněné honoráře jsou honoráře vypočtené na předem stanovené bázi vztahující se k výsledku transakce nebo k výsledku firmou provedených služeb. Pro účely této sekce se za podmíněné nepovažují takové honoráře, které stanovil soud nebo jiný veřejný orgán.

291.155 Podmíněný honorář účtovaný firmou za ověřovací služby buď přímo nebo nepřímo, například skrze zprostředkovatele, vytváří tak závažnou hrozbu vlastní zainteresanosti, že ji nelze na přijatelnou úroveň snížit přijetím žádného zabezpečovacího prvku. Z toho plyne, že firma nesmí uzavřít žádné takové ujednání o honoráři.

291.156 Podmíněný honorář účtovaný firmou buď přímo nebo nepřímo, například skrze zprostředkovatele, za služby nemající charakter ověřování, které byly poskytnuty klientovi, u něhož se provádí ověřování, může také vést ke vzniku hrozby vlastní zainteresanosti. Jestliže výsledek služby nemající charakter ověřování a tedy i výše honoráře závisí na budoucím nebo současném odhadu záležitosti, která je významná pro informace o předmětu ověřování dané ověřovací zakázky, pak žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit tuto hrozbu na přijatelnou úroveň. Proto takováto ujednání nesmí být uzavírána.

291.157 U ostatních ujednání s klienty, u nichž se provádí ověřování, o podmíněném honoráři za služby nemající charakter ověřování bude existence a závažnost veškerých hrozeb záviset na faktorech, jako jsou např.:

- rozsah výše možných honorářů;
- zda odpovědný orgán stanoví výsledek záležitosti, na jehož základě se má podmíněný honorář stanovit;



- druh služby; a
- dopad příslušné skutečnosti nebo transakce na informace o předmětu ověřování.

Závažnost všech vzniklých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- pověření auditora/účetního znalce, aby přezkoumal příslušnou práci provedenou na ověřovací zakázce nebo podle potřeby poskytl odbornou radu; nebo
- pověření odborníků, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování, aby poskytovali služby nemající charakter ověřování.

## **Dary a pohostinnost**

291.158 Přijímání darů nebo projevů pohostinnosti od klienta, u něhož se provádí ověřování, může vést ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby spřízněnosti. Přijme-li firma nebo člen týmu provádějícího ověřování dary nebo projevy pohostinnosti – nemají-li jednoznačně zanedbatelnou a nevýznamnou hodnotu – budou vzniklé hrozby tak závažné, že je žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že firma ani člen týmu provádějícího ověřování nesmí přijímat takové dary ani projevy pohostinnosti.

## **Probíhající nebo hrozící soudní řízení**

291.159 Dojde-li k soudní pře mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a klientem na straně druhé nebo se taková soudní pře jeví jako pravděpodobná, vznikne hrozba vlastní zainteresovanosti a hrozba 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 v případě probíhající nebo hrozící soudní pře stanout proti sobě v pozici protistran, což může ovlivnit ochotu managementu k úplnému informování o všech skutečnostech. Firma tak může být konfrontována s hrozbou vlastní zainteresovanosti a hrozbou vydíratelnosti. Závažnost vzniklých hrozeb bude záviset na faktorech, jako jsou např.:

- závažnost soudní pře; a
- zda se soudní pře vztahuje k předchozí ověřovací zakázce.

Závažnost hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- jestliže se soudní pře týká člena týmu provádějícího ověřování, odvolání takového člena z týmu; nebo
- pověření jiného auditora/účetního znalce, aby prověřil provedenou práci.

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

### **Výklad 2005-01 (revidováno v červenci 2009 s cílem zajistit kompatibilitu se změnami vyplývajícími z iniciativy IESBA ke zlepšení srozumitelnosti Kodexu)**

*Aplikace sekce 291 na ověřovací zakázky, které nemají charakter auditu účetní závěrky*

Tento výklad stanoví, jak aplikovat požadavky na nezávislost uvedené v sekci 291 v případě ověřovacích zakázek, které nemají charakter auditu účetní závěrky.

Tento výklad se zaměřuje na otázky aplikace vztahující se na ověřovací zakázky, které nemají charakter auditu účetní závěrky. V rámci sekce 291 jsou zmíněny další záležitosti, které jsou podstatné při posuzování požadavků na nezávislost u všech ověřovacích zakázek. Například odstavec 291.3 stanoví, že je třeba vyhodnotit všechny hrozby, o nichž se firma domnívá, že vznikly v důsledku podílů a vztahů firmy v síti. Dále stanoví, že pokud se tím provádějící ověřování domnívá, že spřízněný subjekt takového klienta, u něhož se provádí ověřování, je významný pro vyhodnocení nezávislosti firmy na klientovi, musí tím přihlídnout k onomu spřízněnému subjektu při vyhodnocování hrozeb vůči nezávislosti a při uplatňování odpovídajících zabezpečovacích prvků podle potřeby. Tyto záležitosti nejsou v tomto výkladu pojednány samostatně.

Jak je vysvětleno v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky vydaném Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, v ověřovací zakázce auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná osoba ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky podle daných kritérií.

### *Ověřovací zakázky poskytující ujištění*

U ověřovacích zakázek poskytujících ujištění provádí vyhodnocení nebo oceňování předmětu zakázky odpovědná osoba a informace o předmětu zakázky mají podobu tvrzení poskytovaného předpokládaným uživatelům ze strany této odpovědné osoby.

U těchto typů zakázek je požadována nezávislost ze strany odpovědné osoby, která zodpovídá za informace o předmětu ověřování a může být zodpovědná i za předmět ověřování.

U těch ověřovacích zakázek poskytujících ujištění, kdy odpovědná osoba zodpovídá za informace o předmětu ověřování, ale nikoliv za předmět ověřování, je vyžadována nezávislost ze strany odpovědné osoby. Navíc existuje povinnost vyhodnotit všechny hrozby, které dle názoru firmy vznikly v důsledku podílů a vztahů mezi členem týmu provádějícího ověřování, firmou, firmou v síti a osobou odpovědnou za předmět ověřování.

### *Ověřovací zakázky s přímým vykazováním*

U ověřovacích zakázek s přímým vykazováním auditor buď přímo provádí vyhodnocení či oceňování předmětu zakázky, nebo získá prohlášení od odpovědné osoby, která provedla vyhodnocení či ocenění, které nebylo předloženo předpokládaným uživatelům. Informace o předmětu ověřování jsou poskytnuty předpokládaným uživatelům v ověřovací zprávě.

U ověřovacích zakázek s přímým vykazováním je vyžadována nezávislost ze strany odpovědné osoby, která odpovídá za předmět ověřování.

### *Větší počet odpovědných stran*

U obou typů zakázek, tj. u zakázek poskytujících ujištění i u zakázek s přímým vykazováním, může být více odpovědných osob. 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 tvrzení pro předpokládané uživatele. Nebo se může jednat o ověřovací zakázku s přímým vykazováním, kdy není poskytnuto žádné tvrzení, a mohou nebo nemusí existovat písemná prohlášení od jednotlivých novin.

U takovýchto zakázek při určování, zda je potřebné aplikovat ustanovení sekce 291 ve vztahu ke každé odpovědné osobě, může vzít firma v úvahu, zda by podíly nebo vztahy mezi firmou nebo členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a konkrétní odpovědnou osobou na straně druhé vedly ke vzniku hrozby vůči

nezávislosti, která není zcela zřejmě zanedbatelná a nevýznamná ve vztahu k informacím o předmětu ověřování. Bere se v úvahu:

- (a) významnost informací o předmětu ověřování (nebo předmětu ověřování), za kterou konkrétní odpovědná osoba zodpovídá; a
- (b) míra veřejného zájmu, která je spojena se zakázkou.

Pokud firma dojde k závěru, že ohrožení nezávislosti z důvodu existence jakéhokoli takového vztahu s konkrétní odpovědnou osobou je zcela zřejmě zanedbatelné a nevýznamné, nemusí být nutné použít všechna ustanovení této sekce ve vztahu k této odpovědné osobě.

### *Příklad*

Následující příklad byl připraven, aby ozřejmil, jak používat ustanovení sekce 291. Předpokládá se, že klient není zároveň auditním klientem firmy nebo firmy v síti.

Firma obdrží zakázku na ověření celkové výše prokázaných ropných rezerv 10 nezávislých společností. Každá ze společností uskutečnila geografické a inženýrské průzkumy, aby určila výši svých rezerv (předmět ověřování). Jsou stanovena kritéria, na jejichž základě se určí, kdy může být rezerva považována za prokázanou a tato kritéria použije auditor jako vhodná kritéria pro zakázku.

Výše prokázaných rezerv u každé ze společností k 31. prosinci 20X0 činily:

	<b>Prokázaná výše rezerv (tis. barelů)</b>
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
<b>Celkem</b>	<b>104 301</b>

Zakázka může mít různý charakter:

#### Zakázky poskytující ujištění

- A1 Každá ze společností zjistí výši svých rezerv a poskytne tvrzení firmě a předpokládaným uživatelům.
- A2 Subjekt jiný než společnosti zjistí výši rezerv a poskytne tvrzení firmě a předpokládaným uživatelům.

#### Zakázky s přímým vykazováním

- D1 Každá ze společností zjistí výši svých rezerv a poskytne firmě písemné prohlášení, kde je uveden výsledek zjištění jejich rezerv dle kritérií stanovených pro zjišťování prokázaných rezerv. Toto prohlášení není dostupné předpokládaným uživatelům.
- D2 Firma přímo zjistí výši rezerv u několika společností.

#### Použití přístupu

- A1 Každá ze společností zjistí výši svých rezerv a poskytne tvrzení firmě a předpokládaným uživatelům.

U této zakázky existuje několik odpovědných osob (společnosti 1–10). Při rozhodování, zda je nutné použít ustanovení o nezávislosti v případě všech společností, může firma vzít v potaz skutečnost, zda podíly nebo vztahy s konkrétní společností vedou ke vzniku hrozby vůči nezávislosti, která není na přijatelné úrovni. V úvahu jsou brány faktory jako např.:

- významnost prokázaných rezerv společnosti ve vztahu k celkově zjištěné výši rezerv, která bude vykázána; a
- míra veřejného zájmu, která je spojena se zakázkou. (odst. 291.28)

Například společnost číslo 8 se na celkové výši rezerv podílí pouze 0.17%, proto i obchodní vztah nebo podíl ve vztahu ke společnosti číslo 8 vytváří menší hrozbu než obdobný vztah se společností číslo 6, která se na celkové výši rezerv podílí 37,5%.

Po určení těch společností, vůči nimž je nutné uplatnit požadavky na nezávislost, musí být tým provádějící ověřování a firma nezávislá na těch odpovědných osobách, které by mohly být považovány za klienta, u něhož se provádí ověřování (odst. 291.28).

- A2 Subjekt jiný než společnosti zjistí výši rezerv a poskytne tvrzení firmě a předpokládaným uživatelům.

Firma musí být nezávislá na subjektu, který měří rezervy a poskytuje tvrzení firmě a předpokládaným uživatelům (odst. 291.19). Tento subjekt neodpovídá za předmět ověřování, a proto je třeba vyhodnotit veškeré hrozby, u nichž se firma domnívá, že vznikly v důsledku podílů/vztahů s osobou odpovědnou za předmět ověřování (odst.

291.19). Za předmět ověřování u této zakázky odpovídá několik stran (společnosti 1–10). Jak je zmíněno v příkladu A1, firma může vzít v úvahu, zda podíly nebo vztahy s konkrétní společností mohou vést ke vzniku hrozby vůči nezávislosti, která není na přijatelné úrovni.

D1 Každá ze společností poskytne firmě prohlášení, které obsahuje výsledek zjištění jejích rezerv dle kritérií stanovených pro zjišťování prokázaných rezerv. Toto prohlášení není dostupné předpokládaným uživatelům.

U této zakázky existuje několik odpovědných osob (společnosti 1–10). Při rozhodování, zda je nutné použít ustanovení o nezávislosti v případě všech společností, může firma vzít v potaz skutečnost, zda podíly nebo vztahy s konkrétní společností vedou ke vzniku hrozby vůči nezávislosti, která není na přijatelné úrovni. V úvahu jsou brány faktory jako např.:

- významnost prokázaných rezerv společnosti ve vztahu k celkově zjištěné výši rezerv, která bude vykázána; a
- míra veřejného zájmu, která je spojena se zakázkou. (odst. 291.28)

Například společnost číslo 8 se na celkové výši rezerv podílí pouze 0,17%, proto i obchodní vztah nebo podíl ve vztahu ke společnosti číslo 8 vytváří menší hrozbu než obdobný vztah se společností číslo 6, která se na celkové výši rezerv podílí 37,5%.

Po určení těch společností, vůči nimž je nutné uplatnit požadavky na nezávislost, musí být tým provádějící ověřování a firma nezávislí na těch odpovědných osobách, které by mohly být považovány za klienta, u něhož se provádí ověřování (odst. 291.28).

D2 Firma přímo zjistí rezervy u několika společností.

Postupuje se stejně jako v případě D1.

## ČÁST C - ÚČETNÍ ZNALCI

Sekce 300	Úvod
Sekce 310	Možné konflikty
Sekce 320	Příprava a vykazování informací
Sekce 330	Zajištění potřebné kvalifikace
Sekce 340	Finanční podíly
Sekce 350	Stimuly a přesvědčování

### SEKCE 300

#### Úvod

- 300.1 Tato část Kodexu popisuje, jakým způsobem mají účetní znalci používat v určitých situacích koncepční rámec uvedený v části A. Tato část Kodexu nepopisuje všechny okolnosti a souvislosti, v nichž se může účetní znalec ocitnout a v rámci kterých vznikají nebo mohou vzniknout hrozby ohrožující dodržení základních principů. Proto se účetním znalcům doporučuje obezřetnost v případě takových okolností a souvislostí.
- 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 být též odpovědní za efektivní finanční řízení a kompetentní poradenství v širokém okruhu obchodních záležitostí.
- 300.3 Účetní znalec může být buď placeným zaměstnancem, partnerem, ředitelem (výkonným nebo nevýkonným), vlastníkem ve vedoucí pozici, dobrovolníkem nebo někým dalším pracujícím pro jednu nebo více zaměstnavatelských organizací. Právní forma vztahu se zaměstnavatelem, pokud vůbec tento vztah nějakou právní formu má, nemá žádný vliv na dodržování etických povinností platných pro účetního znalce.
- 300.4 Účetní znalec je povinen prosazovat oprávněné cíle svého zaměstnavatele. Tento Kodex nebrání účetnímu znalci řádně plnit tyto úkoly, ale popisuje okolnosti, za kterých může být ohroženo dodržování základních principů.
- 300.5 Účetní znalec může zastávat vedoucí pozici v rámci organizace. Čím je tato pozice vyšší, tím je větší i 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 Účetní znalec se nesmí vědomě podílet na žádné obchodní činnosti, zaměstnání nebo aktivitě, která poškozují nebo může poškodit integritu, nestrannost nebo dobrou pověst profese a v důsledku je neslučitelná se základními principy.
- 300.7 Dodržování základních principů může být potenciálně ohroženo ze strany řady okolností a souvislostí. Hrozby patří do jedné nebo několika následujících kategorií:
- (a) vlastní zainteresovanost;
  - (b) prověrka po sobě samém;
  - (c) protekční vztah;
  - (d) spřízněnost; a
  - (e) vydíratelnost.
- Tyto hrozby jsou podrobněji popsány v části A tohoto Kodexu.
- 300.8 Příklady situací, za kterých účetnímu znalci hrozí nebezpečí vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti:
- držení finančního podílu u zaměstnavatele nebo přijetí půjčky či záruky od zaměstnavatele;
  - účast na pobídkovém programu odměn poskytovaném zaměstnavatelem;
  - nepřiměřené osobní využívání podnikových aktiv;
  - obava ohledně jistoty zaměstnání;
  - obchodní tlaky vznikající mimo zaměstnavatelskou organizaci.
- 300.9 Příkladem situace, která vede ke vzniku hrozby prověrky po sobě samém v případě účetního znalce, je určení správného účetního zachycení podnikové kombinace, když účetní znalec předtím vypracoval studii proveditelnosti podporující schválení akvizice.
- 300.10 Při prosazování legitimních cílů a záměrů zaměstnavatelské organizace může účetní znalec podporovat pozici organizace za předpokladu, že jeho prohlášení nejsou nepravdivá ani zavádějící. Takové aktivity obecně nevedou ke vzniku hrozby protekčního vztahu.
- 300.11 Příklady situací, které mohou vést ke vzniku hrozby spřízněnosti pro účetního znalce:
- situace, kdy účetní znalec má odpovědnost za finanční vykazování zaměstnavatele a jeho nejbližší nebo blízký rodinný příslušník zaměstnaný u tohoto subjektu rozhoduje o záležitostech, které ovlivňují finanční vykazování subjektu;
  - dlouhodobé vztahy s obchodními partnery, které mohou ovlivňovat podnikatelská rozhodnutí;
  - přijetí daru nebo nadstandardního zacházení za předpokladu, že jeho hodnota není zcela zřejmá zanedbatelná a nevýznamná.



- 300.12 Příklady situací, které mohou vést ke vzniku hrozby vydíratelnosti pro účetního znalce:
- hrozba propuštění nebo nahrazení znalce nebo jeho blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka z důvodu nesouhlasu s aplikací účetního principu nebo způsobu, jakým bude finanční informace vykázána;
  - existence dominantní osobnosti snažící se ovlivňovat proces rozhodování např. ve vztahu k přidělování zakázek nebo aplikaci určitého účetního principu.
- 300.13 Zabezpečovací prvky, která mohou eliminovat nebo snížit hrozby na přijatelnou úroveň, se člení do dvou širších kategorií:
- (a) zabezpečovací prvky vytvořené profesními orgány nebo právními předpisy; a
  - (b) zabezpečovací prvky v pracovním prostředí.
- Příklady zabezpečovacích prvků vytvořených profesními orgány nebo právními předpisy jsou podrobně popsány v odstavci 100.14 části A tohoto Kodexu.
- 300.14 Zabezpečovací prvky v pracovním prostředí zahrnují následující příklady:
- 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 důležitost nábory vysoce kvalifikovaných zaměstnanců;
  - důkladné systémy vnitřních kontrol;
  - vhodné disciplinární procesy;
  - vedení, které zdůrazňuje důležitost etického chování a očekávání, že se zaměstnanci budou chovat eticky;
  - metodiky a postupy určené k zavedení a sledování kvality práce zaměstnanců;
  - včasné informování všech zaměstnanců o metodikách a postupech zaměstnávající organizace a veškerých jejich změnách včetně náležitého proškolení a vzdělávání ohledně této tematiky;
  - metodiky a postupy podporující a zmocňující zaměstnance k tomu, aby informovali příslušníky vrcholového managementu v rámci zaměstnávající organizace o etických otázkách, které je znepokojují, bez strachu před postihem;
  - konzultace s jiným příslušným účetním znalcem.

300.15 V situacích, kdy se účetní znalec domnívá, že neetické chování nebo aktivity jiných v rámci zaměstnávající organizace budou pokračovat, 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 povinen dodržovat základní principy. Avšak může docházet k situacím, kdy jeho odpovědnost vůči zaměstnávající organizaci a jeho profesní povinnost dodržovat základní principy se dostávají do konfliktu. Účetní znalec by měl podporovat oprávněné a etické cíle vytvořené zaměstnavatelem a pravidla a postupy navržené za účelem podpory těchto cílů. Nicméně pokud vztah nebo okolnosti vedou ke vzniku hrozby ohrožující dodržování základních principů, musí účetní znalec použít koncepční rámcový přístup popsany v Sekci 100 s cílem stanovit reakci na hrozbu.

310.2 V důsledku odpovědnosti vůči zaměstnávající organizaci může být účetní znalec pod tlakem, aby jednal nebo se choval způsobem, který by mohl ohrozit dodržování základních principů. Takovýto tlak může být otevřený nebo skrytý a může přicházet od supervizora, manažera, ředitele nebo jiné osoby v rámci zaměstnávající organizace. Účetní znalec může být vystaven následujícím tlakům:

- aby jednal v rozporu se zákony nebo jinými právními předpisy;
- aby jednal v rozporu s odborně-technickými nebo profesními standardy;
- aby podpořil neetické nebo nezákonné strategie vedení zaměřené na zvyšování tržeb;
- aby lhal nebo jinak záměrně uváděl v omyl (včetně uvádění v omyl tím, že neinformuje) ostatní, zejména:
  - auditory zaměstnavatelské organizace; nebo
  - regulatorní orgány.
- aby uveřejňoval nebo byl 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 Závažnost veškerých hrozeb vyplývajících z takových tlaků, jako je např. hrozba vydíratelnosti, musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- získání rady v rámci zaměstnávající organizace, od nezávislého odborného poradce nebo od příslušné profesní organizace, když je to vhodné;
- využití formálních 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 řídicí pracovníky, např. prognózy a rozpočty, účetní závěrky, analýzy a podklady pro vedení a prohlášení vedení společnosti poskytované auditorům v rámci auditu účetní závěrky subjektu. Účetní znalci musí připravit nebo prezentovat takovéto 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 nebo schválení obecné účetní závěrky zaměstnávající organizace, se musí ujistit, že tato účetní závěrka byla připravena v souladu s příslušnými standardy účetního výkaznictví.

320.3 Účetní znalec musí podniknout rozumné kroky, aby udržoval informace, za něž je odpovědný, způsobem, který:

- (a) jasně popisuje pravou povahu obchodních transakcí, aktiv nebo závazků
- (b) klasifikuje a zaznamenává informace včas a správným způsobem; a
- (c) podává fakta správně a úplným způsobem ve všech významných ohledech.

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, vznikají, když je účetní znalec pod tlakem (buď externím nebo ve formě možnosti získat osobní prospěch), aby své jméno spojil se zavádějící informací nebo byl spojen s aktivitami jiných, které vyústí v zavádějící informace.

- 320.5 Závažnost takovýchto hrozeb záleží na faktorech, jako jsou např. zdroje tohoto naléhání nebo míra, do jaké daná informace je, nebo může být, zavádějící. Závažnost těchto hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Takovéto zabezpečovací prvky zahrnují konzultace s nadřízenými v rámci zaměstnavatelské organizace, s výborem pro audit nebo vedením společnosti, případně s příslušnou profesní organizací.
- 320.6 V případě, kdy nelze snížit hrozbu na přijatelnou úroveň, musí účetní znalec odmítnout, aby jeho jméno bylo spojováno nebo zůstávalo spojeno s informací, kterou účetní znalec považuje za zavádějící. Účetní znalec může být nevědomě spojován se zavádějící informací. Poté, co účetní znalec zjistí, že se jedná o zavádějící informaci, musí podniknout kroky k tomu, aby s touto informací nebyl spojován. Při vyhodnocování toho, zda existuje povinnost informování příslušných orgánů, může účetní znalec zvážit využití právního poradenství. Dále může účetní znalec zvážit, zda-li neukončí spolupráci.

## **SEKCE 330**

### **Zajištění potřebné kvalifikace**

- 330.1 Základní princip odborné způsobilosti a řádné péče vyžaduje, aby účetní znalec přijímal pouze takové významné úlohy, k nimž má nebo může získat potřebné konkrétní vzdělání nebo zkušenosti. Účetní znalec nesmí záměrně nesprávně informovat zaměstnavatele o úrovni získané kvalifikace nebo zkušeností. Účetní znalec též musí požádat o odbornou radu či pomoc tehdy, 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, omezené nebo jinak nepřiměřené informace k řádnému provedení povinností;
  - nedostatečné zkušenosti, profesní příprava a/nebo vzdělání;
  - nedostatečné zdroje k řádnému provedení povinností.
- 330.3 Závažnost hrozby bude záležet na faktorech, jako jsou např. stupeň spolupráce účetního znalce s ostatními, úroveň jeho postavení ve společnosti a úroveň dohledu a prověřování vztažená k jeho práci. Závažnost hrozby musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:

- získání dalšího poradenství nebo profesní přípravy;
- zajištění dostatečného množství času k provedení daných povinností;
- získání pomoci od osoby s potřebnou kvalifikací;
- konzultace, podle míry vhodnosti, 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, musí účetní znalec zvážit, zda odmítnout provedení těchto dotyčných povinností. Pokud účetní znalec dojde k závěru, že odmítnutí je vhodným řešením, musí být důvody k tomuto odmítnutí jasně sděleny.

## SEKCE 340

### Finanční podíly

340.1 Účetní znalec může mít finanční podíly nebo může vědět o finančních podílech nejbližších nebo blízkých rodinných příslušníků, které za určitých okolností mohou vést k ohrožení dodržování základních principů. Např. hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě nebo důvěrnému charakteru informací může vzniknout díky existenci motivu nebo možnosti manipulace s cenově citlivými informacemi s cílem získat finanční prospěch. Příklady okolností, které mohou vést k hrozbě vlastní zainteresovanosti, zahrnují situace, kdy účetní znalec nebo nejbližší nebo blízký rodinný příslušník:

- vlastní přímý nebo nepřímý finanční podíl v zaměstnávající organizaci. Hodnota tohoto podílu by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která účetní znalec činí;
- má nárok na prémii ve vztahu k dosaženému zisku a výše této prémie 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 mít nárok na akciové opce zaměstnávající organizace nebo výkonové prémie v případě, že byly splněny určité cíle.

- 340.2 Závažnost všech hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Při vyhodnocování závažnosti takovéto hrozby a podle potřeby stanovení příslušných zabezpečovacích prvků, které je možné použít k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň, musí účetní znalec vyhodnotit povahu finančního podílu. To zahrnuje vyhodnocení významnosti finančního podílu a určení, zda se jedná o přímý nebo nepřímý podíl. Je nutné zcela jasně uvést, že skutečnosti, které vedou ke vzniku významného podílu nebo podílu s vysokou hodnotou v organizaci se liší případ od případu v návaznosti na konkrétní podmínky dané osoby. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
- metodiky a postupy platné pro výbor nezávislý na vedení, který stanoví úroveň či formu odměňování vedoucích představitelů;
  - informování vedení společnosti zaměstnávající organizace o všech relevantních podílech a všech plánech obchodovat s relevantními akciemi, a to v souladu se všemi vnitřními směrnici;
  - konzultace s nadřízenými v rámci zaměstnávající organizace tehdy, když je to vhodné;
  - konzultace s vedením společnosti zaměstnávající organizace nebo s příslušnými profesními orgány tehdy, kdy je to vhodné;
  - interní a externí auditní postupy;
  - nejnovější postupy při řešení etických otázek a právních a jiných omezení souvisejících s možným zneužitím informací v obchodním styku (tzv. „insider trading“).
- 340.3 Účetní znalec nesmí manipulovat s informacemi ani užívat důvěrné informace k osobnímu prospěchu.

## **SEKCE 350**

### **Stimuly a přesvědčování**

#### *Obdržení nabídek*

- 350.1 Účetní znalec nebo jeho nejbližší nebo blízký rodinný příslušník mohou obdržet různé nabídky (stimuly). Tyto stimuly mohou mít různou podobu a zahrnují dary, projevy pohostinnosti, nadstandardní zacházení a nepřiměřené odkazy na přátelství nebo loajalitu.
- 350.2 Nabídky takových stimulů mohou vést k ohrožení dodržování základních principů. Když je účetnímu znalci nebo jeho nejbližšímu nebo blízkému rodinnému příslušníkovi učiněna taková nabídka, musí být situace vyhodnocena. Hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě nebo

důvěrnému charakteru informací vzniká, když je nabídka učiněna s cílem nepřipustně ovlivnit aktivity nebo rozhodnutí, podpořit nezákonné nebo nečestné jednání nebo získat důvěrné informace. Hrozba vydíratelnosti ve vztahu k objektivitě nebo k důvěrnému charakteru informací vzniká, pokud je taková nabídka přijata a návazně následuje hrozba zveřejnění takové nabídky a poškození dobrého jména účetního znalce nebo jeho nejbližšího nebo blízkého rodinného příslušníka.

350.3 Existence a závažnost jakýchkoliv hrozeb bude záležet na povaze, hodnotě a záměru takové nabídky. Pokud by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny příslušné informace a skutečnosti, považovala takový stimul za nevýznamný a nepodporující neetické chování, pak může účetní znalec učinit závěr, že nabídka byla učiněna v rámci standardních obchodních vztahů, a může obecně učinit závěr, že neexistuje závažné ohrožení dodržování základních principů.

350.4 Závažnost veškerých hrozeb musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Pokud hrozby nemohou být eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň prostřednictvím zabezpečovacích prvků, nesmí účetní znalec přijmout takový stimul. Protože skutečné nebo možné ohrožení dodržování základních principů nevzniká pouze z přijetí takové nabídky, ale i z pouhé skutečnosti, že taková nabídka byla učiněna, musí být přijaty další zabezpečovací prvky. Účetní znalec musí vyhodnotit hrozby vyplývající z takových nabídek a zvážit, zda musí podniknout jeden nebo více z následujících kroků:

- (a) informovat vrcholové řídicí pracovníky nebo vedení zaměstnávající organizace okamžitě po obdržení takové nabídky;
- (b) informovat o nabídce třetí strany – např. profesní organizaci nebo zaměstnavatele osoby, která učinila nabídku; účetní znalec nicméně může zvážit vyhledání 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 vrcholové řídicí pracovníky nebo vedení zaměstnávající organizace v případě, že nejbližší nebo blízký rodinný příslušník je zaměstnán 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 nebo proces rozhodování jiné osoby nebo organizace nebo aby získal důvěrné informace.

- 350.6 Takový nátlak může vzniknout v rámci zaměstnávající organizace, např. ze strany kolegy nebo nadřízeného. Může též přijít od externí osoby nebo organizace, která může navrhnout aktivity nebo podnikatelská rozhodnutí, která by byla výhodná pro zaměstnávající organizaci, tak, že bude ovlivňovat účetního znalce nepatřičným způsobem.
- 350.7 Účetní znalec nesmí nabízet stimuly vedoucí k nepřípustnému ovlivňování profesionálního úsudku třetí strany.
- 350.8 Když tlak na nabízení neetických stimulů vzniká v rámci zaměstnávající organizace, musí účetní znalec 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 a účetní znalce* mají níže uvedené pojmy následující obsahový význam:

### **Přijatelná úroveň**

*(Acceptable level)*

Úroveň, při které by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny příslušné informace a skutečnosti které měl auditor/účetní znalec v daný okamžik k dispozici, pravděpodobně dovodila, že dodržování základních principů není ohroženo.

### **Reklama**

*(Advertising)*

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

### **Klient, u něhož se provádí ověřování**

*(Assurance client)*

Odpovědná strana, která je osobou (nebo osobami), která:

- (a) v případě zakázky s přímým vykazováním odpovídá za předmět ověřování; nebo
- (b) v případě zakázky poskytující ujištění odpovídá za informace o předmětu ověřování 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 výsledků hodnocení či oceňování předmětu zakázky podle daných kritérií.

(Pro definici ověřovací zakázky se odkazuje na Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky vydaný Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB), který popisuje prvky a cíle ověřovací zakázky 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 podílející se na určité ověřovací zakázce;
  - (b) všichni ostatní ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledky ověřování, včetně:
    - těch, kdo pro partnera zakázky – odpovídajícího za ověřování – doporučují vyšší odměny nebo vůči němu zajišťují přímý dozorčí, řídicí či jiný dohled v souvislosti s realizací tohoto ověřování;
    - těch, kdo v rámci ověřování poskytují konzultace týkající se odborných nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo událostí; a
    - těch, kdo zajišťují řízení kvality prováděného ověřování, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality dané ověřovací zakázky.

**Auditní klient**

(*Audit client*)

Subjekt, u něhož firma provádí audit. Pokud se jedná o klienta registrovaného na veřejném trhu, je tím rozuměn subjekt včetně spřízněných subjektů. Pokud se jedná o klienta, který není registrovaný na veřejném trhu, zahrnuje tento pojem ty spřízněné subjekty, které přímo nebo nepřímo ovládá.

**Auditní zakázka**

(*Audit engagement*)

Odpovídající ověřovací zakázka, v rámci které auditor vydává výrok, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech (nebo zda podává věrný a poctivý obraz nebo zda ve významných okolnostech věrně zobrazuje) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví přičemž ověřování je prováděno v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Zahrnuje též statutární audit, což je audit účetní závěrky vyžadovaný právními předpisy.

**Auditní tým**

(*Audit team*)

- (a) všichni členové zakázkového týmu podílející se na auditu;
- (b) všichni ostatní ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledky auditní zakázky, včetně:
  - těch, kdo pro partnera zakázky – odpovídajícího za audit – doporučují vyšší odměny nebo vůči němu zajišťují přímý dozorčí, řídicí či jiný dohled v souvislosti s realizací auditu, včetně všech nadřazených partnera zakázky až do úrovně senior partnera nebo řídicího partnera (či pozice

generálního ředitele nebo podobné pozice);

- těch, kdo v rámci zakázky poskytují konzultace týkající se odborných nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo událostí; a
- těch, kdo zajišťují řízení kvality zakázky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality dané prováděné zakázky; a

(c) všichni ostatní v kterékoli firmě v síti, kteří mohou přímo ovlivnit výsledek auditní zakázky.

**Blízcí rodinní příslušníci**  
(*Close family*)

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

**Podmíněný honorář**  
(*Contingent fee*)

Podmíněný honorář je honorář vypočtený na předem stanovené bázi vztahující se k výsledku transakce nebo výsledku firmou provedených služeb. Honorář, který stanovil soud nebo jiný veřejný orgán, není podmíněným honorářem.

**Přímý finanční podíl**  
(*Direct financial interest*)

Finanční podíl:

- přímo vlastněný nebo ovládaný fyzickou či právnickou osobou (včetně těch, které jsou přenechány jiné osobě ke správě); nebo
- vlastněný prostřednictvím nástroje kolektivního investování, realitní společnosti, investičního fondu nebo jiného prostředníka, kterého daná fyzická nebo právnická osoba ovládá nebo u něhož ovlivňuje investiční rozhodování.

**Vedoucí představitel nebo funkcionář**  
(*Director or officer*)

Osoby pověřené správou a řízením určité účetní jednotky nebo působící v obdobné roli bez ohledu na titul, kterým se označuje jejich funkce, a který se může lišit v závislosti na místně platném legislativním rámci.

**Partner zakázky**  
(*Engagement partner*)

Partner nebo jiná osoba ve firmě odpovědná za zakázku a její provedení a za zprávu vydanou jménem firmy, která, v případě, že je to požadováno, má potřebné oprávnění od profesního, zákonodárského nebo regulatorního orgánu.

**Kontrola řízení kvality zakázky**

*(Engagement quality control review)*

Proces navržený tak, aby zajistil objektivní vyhodnocení významných úsudků provedených týmem a závěrů dosažených při formulování zprávy, a to současně s vydáním zprávy nebo před tím, než je zpráva vydána.

**Tým provádějící zakázku**

*(Engagement team)*

Všichni partneři a zaměstnanci realizující zakázku a všechny ostatní osoby, které firma nebo firma patřící do skupiny firem najala, aby prováděli ověřovací služby v rámci zakázky. Tým nezahrnuje externí experty najaté firmou nebo firmou patřící do skupiny firem 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.

**Externí expert**

*(External expert)*

Osoba (která není partnerem, odborným zaměstnancem ani dočasným pracovníkem firmy nebo firmy patřící do skupiny firem) nebo společnost disponující dovednostmi, znalostmi a zkušenostmi v oblasti jiné než účetnictví nebo audit. Práce znalce v této oblasti je využívána auditory/účetními znalci k získání dostatečné a vhodné důkazní informace.

**Finanční podíl**

*(Financial interest)*

Podíl na vlastním kapitálu nebo jiném cenném papíru, obligaci, úvěrovém či jiném dluhovém instrumentu určitého subjektu včetně práv a závazků nabývat takový podíl a včetně derivátů přímo se k takovému podílu vztahujících.

**Účetní závěrka**

*(Financial statements)*

Přehledný soubor historických finančních informací, včetně souvisejících příloh, připravených se záměrem informovat o aktivech a závazcích subjektu v určitý časový okamžik nebo o jejich změně za určitý časový úsek v souladu s příslušným výkaznickým rámcem. Příloha obvykle obsahuje přehled významných účetních postupů a doplňující informace. Pojem účetní závěrka může označovat jak úplný soubor finančních výkazů, tak i jednotlivý výkaz, např. rozvahu nebo výkaz zisků a ztrát a související přílohu.

**Účetní závěrka, k níž firma vydává výrok**

*(Financial statements on which the firm will express an opinion)*

V případě samostatného subjektu jde o jeho účetní závěrku. V případě konsolidované účetní závěrky, která se také nazývá skupinová účetní závěrka, je to konsolidovaná účetní závěrka.

**Firma**

(Firm)

- (a) samostatně výdělečně činný auditor, sdružení (partnership) nebo firma (corporation) auditorů/účetních znalců;
- (b) subjekt, který ovládá takové osoby formou vlastnictví, řízení či jinými prostředky; a
- (c) subjekt ovládaný takovými osobami formou vlastnictví, řízení či jinými prostředky.

**Historické finanční informace**

*(Historical financial information)*

Údaje o konkrétním subjektu ve finančním vyjádření, které byly získány převážně z účetního systému daného subjektu a které se vztahují k historickým ekonomickým událostem nebo k ekonomickým podmínkám či okolnostem v minulosti.

**Nejbližší rodinní příslušníci**

*(Immediate family)*

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

**Nezávislost**

*(Independence)*

Nezávislost představuje:

- (a) nezávislost myslí – stav vědomí, který umožňuje vyvodit závěr nezatížený jakýmkoli vlivy ohrožujícími odborný úsudek a umožňuje tak jedinci jednat poctivě, objektivně a s profesním skepticismem;
- (b) nezávislost chování (vystupování) – vyvarování se skutečností a okolností, které jsou tak závažné, že by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zvaží všechny odpovídající informace a skutečnosti, pravděpodobně dovedla, že došlo k ohrožení integrity, objektivity a profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu či týmu provádějícího ověřování.

**Nepřímý finanční podíl**

*(Indirect financial interest)*

Finanční podíl vlastněný prostřednictvím nástroje kolektivního investování, realitní společnosti, investičního fondu nebo jiného prostředníka, kterého daná fyzická nebo právnická osoba nijak neovládá a nemá vliv na jeho investiční rozhodování.

**Klíčový partner auditu**

*(Key audit partner)*

Partner zakázky, osoba odpovědná za kontrolu řízení kvality zakázky a ostatní partneři auditu, pokud takoví jsou, kteří pracují v týmu provádějícím zakázku a činí klíčová rozhodnutí či úsudky týkající se významných záležitostí v souvislosti s auditem účetní závěrky, k níž firma vydává výrok. Podle okolností a v návaznosti na

roli jednotlivce v auditním týmu může pojem “ostatní partneři auditu“ zahrnovat například partnery auditu odpovědné za audit významných dceřiných společností nebo divizí.

**Subjekt registrovaný na veřejném trhu**

*(Listed entity)*

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

**Sít'**

*(Network)*

Širší uskupení:

- (a) které je zaměřeno na spolupráci; a
- (b) které je zcela zřetelně zaměřeno na podílení se na zisku nebo nákladech nebo má společné vlastníky, řízení či vedení, společnou politiku pro kontrolu kvality a obchodní strategii, používá stejnou obchodní značku nebo významnou část odborných zdrojů.

**Firma v síti**

*(Network firm)*

Firma nebo subjekt, který patří do sítě.

**Kancelář**

*(Office)*

Jednoznačně odlišená podskupina, ať už na geografickém nebo odborném základě.

**Auditor/účetní znalec**

*(Professional accountant)*

Osoba (jednotlivec), která je členem členské organizace IFAC.

**Účetní znalec**

*(Professional accountant in business)*

Auditor/účetní znalec zaměstnaný na nebo působící ve vedoucí výkonné či nevýkonné pozici v takových sektorech hospodářství, jako je např. obchod, průmysl, služby, veřejný sektor, vzdělávání, neziskový sektor, regulační orgány nebo profesní orgány, nebo jako auditor/účetní znalec ve smluvním vztahu s takovým subjektem.

**Auditor**

*(Professional accountant in public practice)*

Auditor/účetní znalec bez ohledu na funkční zařazení (např. audit, daně nebo poradenství) působící ve firmě, která poskytuje odborné služby. Tento pojem se také používá pro auditorské firmy.

**Odborné služby**

*(Professional services)*

Služby vyžadující účetní/auditorské nebo obdobné znalosti, schopnosti a dovednosti prováděné auditorem/účetním znalcem. Tyto služby zahrnují účetní, auditní a daňové služby a poradenské a finanční služby pro řízení.

**Subjekt veřejného zájmu***(Public interest entity)*

- (a) subjekt registrovaný na veřejném trhu; a
- (b) subjekt (a) definovaný právními předpisy jako subjekt veřejného zájmu nebo (b) subjekt, u něhož právní předpisy vyžadují, aby byl audit proveden v souladu se stejnými požadavky na nezávislost, které platí pro subjekt registrovaný na veřejném trhu. Požadavky na nezávislost mohou být vyhlášeny jakýmkoli příslušným regulátorem včetně regulátora auditorské profese.

**Spřízněný subjekt***(Related entity)*

Subjekt, který má s klientem některý z následujících typů vztahů:

- (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.

**Subjekt prověrky účetní závěrky***(Review client)*

Subjekt, u něhož firma provádí prověrku účetní závěrky.

**Zakázka charakteru  
prověrky účetní závěrky**

*(Review engagement)*

Ověřovací zakázka prováděná v souladu s mezinárodními standardy pro prověrky nebo ekvivalentními předpisy, v níž auditor vyjadřuje závěr, zda s použitím postupů, které nezajistí všechny důkazní informace potřebné k auditu, nezjistil jakékoliv skutečnosti, které by ho vedly k přesvědčení, že účetní závěrka nebyla ve všech významných ohledech připravena v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

**Tým provádějící prověrku  
účetní závěrky**

*(Review team)*

- (a) všichni členové týmu provádějícího prověrku účetní závěrky; a
- (b) všichni ostatní ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledky prověrky účetní závěrky, včetně:
  - těch, kdo pro partnera zakázky – odpovídajícího za prověrku účetní závěrky – doporučují výši odměny nebo vůči němu zajišťují přímý dozorčí, řídicí či jiný dohled v souvislosti s realizací prověrky účetní závěrky včetně všech nadřízených partnera zakázky až do úrovně senior partnera nebo řídicího partnera (či pozice generálního ředitele nebo podobné pozice)
  - těch, kdo v rámci zakázky poskytují konzultace týkající se odborně-technických nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo událostí; a
  - těch, kdo zajišťují řízení kvality zakázky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality dané prováděné zakázky; a
- (c) všichni v kterékoli firmě v síti, kteří mohou přímo ovlivnit výsledek zakázky, která má charakter prověrky účetní závěrky.

**Účetní závěrka pro zvláštní  
účely**

*(Special purpose financial  
statements)*

Účetní závěrka sestavená v souladu s účetními pravidly vytvořenými tak, aby naplňovala potřeby konkrétních uživatelů týkající se finančních informací.

**Vedení společnosti**

*(Those charged with  
governance)*

Osoby odpovědné za dohled nad strategickým směřováním subjektu a za povinnosti spojené se zodpovědností společnosti, včetně dohledu nad procesem účetního výkaznictví.



## **Datum účinnosti**

Kodex nabývá účinnosti 1. ledna 2011; dřívější zavedení je dovoleno. Pro Kodex platí tato přechodná ustanovení:

### *Subjekty veřejného zájmu*

1. Sekce 290 Kodexu obsahuje další ustanovení o nezávislosti v případě, že se audit nebo prověrka provádí u klienta, který je subjektem veřejného zájmu. Tato další ustanovení, která platí z důvodu nové definice subjektu veřejného zájmu nebo z důvodu ustanovení odstavce 290.26, nabývají účinnosti 1. ledna 2012. Co se týče požadavků na rotaci partnerů, platí přechodná ustanovení uvedená v odstavcích č. 2 a 3 níže.

### *Rotace partnerů*

2. V případě partnera, který splňuje definici nového pojmu "klíčový partner auditu" a přitom není partnerem zakázky ani osobou odpovědnou za prověrku kontroly kvality zakázky a dle článku 290.151 se na něj vztahuje povinnost rotace, platí povinnost rotace pro audity a prověrky účetních závěrek za roky, jejichž účetní období začíná 15. prosince nebo po 15. prosinci 2011. Například v případě auditu klienta, u něhož roční účetní období končí 31. prosince, klíčový partner auditu, který není ani partnerem zakázky ani osobou odpovědnou za prověrku kontroly kvality zakázky a který působil v pozici klíčového partnera auditu po dobu sedmi nebo více let (t.j. audity za roky 2003 – 2010), bude moci v této pozici působit ještě jeden další rok a poté bude muset rotovat (t.j. až po dokončení auditu za rok 2011).
3. V případě partnera zakázky nebo osoby odpovědné za prověrku kontroly kvality zakázky, který bezprostředně před převzetím jedné z těchto rolí působil ve vztahu ke klientovi v pozici klíčového partnera auditu a který na počátku prvního fiskálního roku začínajícího 15. nebo po 15. prosinci 2010 působil v roli partnera zakázky nebo osoby odpovědné za prověrku kontroly kvality zakázky po dobu šesti nebo méně let, začínají pravidla rotace platit pro audity či prověrky účetní závěrky za období začínající 15. prosince nebo po 15. prosinci 2011. Například v případě auditního klienta, jehož účetní období končí 31. prosince, partner, který působil v roli klíčového partnera auditu po dobu 4 let (t.j. audity za roky 2002 – 2005) a následně v roli partnera zakázky po dobu 5 let (t.j. audity za roky 2006 – 2010), bude v této pozici moci zůstat ještě jeden další rok a poté bude muset rotovat (t.j. až po dokončení auditu za rok 2011).

### *Zakázky nemající charakter ověřování*

4. Odstavce 290.156 – 290.219 se zabývají poskytováním služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí audit nebo prověrka. Jestliže k datu účinnosti tohoto Kodexu jsou poskytovány klientovi, u něhož se provádí audit nebo prověrka, služby, které bylo dovoleno poskytovat podle Kodexu z června 2005 (novelizován v červenci 2006), ale které jsou dle tohoto Kodexu buď zakázány nebo se na ně vztahují omezení, může firma pokračovat v poskytování takových služeb pouze v případě, že smlouva byla uzavřena a práce zahájeny před 1. lednem 2011 a práce budou dokončeny před 1. červencem 2011.

### *Honoráře – relativní výše*

5. Odstavec 290.222 stanoví, že v případě auditu nebo prověrky u klienta, který je subjektem veřejného zájmu, kdy celkové honoráře firmy od klienta a jeho spřízněných subjektů (jak je uvedeno v odstavci 290.27) ve dvou po sobě následujících letech dosáhly více než 15% celkových honorářů firmy, musí být provedeno přezkoumání před vydáním či po vydání výroku (jak uvedeno v odstavci 290.222). Tento požadavek platí pro audity nebo prověrky účetních závěrek za roky začínající 15. prosince nebo po 15. prosinci 2010. Například pro klienta s účetním obdobím končícím 31. prosince, pokud celkové honoráře od tohoto klienta převyšují za roky 2011 a 2012 15% hranici, bude provedeno přezkoumání před vydáním či po vydání výroku ve vztahu k auditu účetní závěrky za období roku 2012.

### *Odměňování a hodnocení*

6. Odstavec 290.229 stanoví, že klíčový partner auditu nesmí být hodnocen či odměňován na základě svého úspěchu při prodeji služeb, které nemají charakter ověřování, svému auditnímu klientovi. Tento požadavek nabývá účinnosti 1. ledna 2012. Klíčový partner auditu však může být odměněn po 1. lednu 2012 na základě hodnocení provedeného před 1. lednem 2012 za úspěch při prodeji služeb nemajících charakter ověřování auditnímu klientovi.