

ETICKÝ KODEX PRO AUDITORY A ÚČETNÍ ZNALCE

Obsah

PŘEDMLUVA	2
ČÁST A – OBECNÁ PLATNOST KODEXU	2
Sekce 100 Úvod a základní principy	2
Sekce 110 Integrita	5
Sekce 120 Objektivita	6
Sekce 130 Odborná způsobilost a řádná péče	6
Sekce 140 Důvěrný charakter informací	6
Sekce 150 Profesionální jednání	7
ČÁST B – AUDITÓŘI	8
Sekce 200 Úvod	8
Sekce 210 Získávání zakázek	10
Sekce 220 Konflikty zájmů	12
Sekce 225 Reakce na porušení právních předpisů	15
Sekce 230 Alternativní stanoviska	22
Sekce 240 Honoráře a ostatní způsoby odměňování	22
Sekce 250 Propagace odborných služeb	23
Sekce 260 Dary a pohostinnost	23
Sekce 270 Správa klientských aktiv	24
Sekce 280 Objektivita při poskytování všech služeb	24
Sekce 290 Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky	25
Sekce 291 Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách	55
Výklad 2005-1	69
ČÁST C – ÚČETNÍ ZNALCI	72
Sekce 300 Úvod	72
Sekce 310 Konflikty zájmů	73
Sekce 320 Příprava a vykazování informací	75
Sekce 330 Zajištění potřebné kvalifikace	75
Sekce 340 Finanční podíly, odměňování a pobídky spojené s finančním vykazováním a rozhodováním	76
Sekce 350 Stimuly a přesvědčování	77
Sekce 360 Reakce na porušení právních předpisů	78
DEFINICE	83
DATUM ÚČINNOSTI	86

PŘEDMLUVA

Posláním mezinárodní federace účetních (IFAC), jak je uvedeno v její zřizovací listině, je sloužit veřejným zájmům, upevňovat pozici profese účetních/auditorů po celém světě, přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik a za tímto účelem zajišťovat a propagovat dodržování náročných mezinárodních profesních standardů, podporovat mezinárodní sbližování těchto standardů a vyjadřovat se k otázkám veřejného zájmu tam, kde je uplatnění odborných názorů profese nejučinnější. S cílem zajistit toto poslání Rada IFAC ustanovila Mezinárodní radu pro etické standardy účetních/auditorů, jejímž úkolem je vytvářet a vydávat ve své vlastní kompetenci vysoce hodnotné etické standardy a další stanoviska určená pro využití ze strany auditorů/účetních znalců na celém světě/v globálním měřítku.

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

Některé legislativy mohou obsahovat požadavky a postupy, které jsou odlišné od tohoto kodexu. Auditóři/účetní znalci působící v rámci těchto místních legislativ si musí být vědomi těchto rozdílů a musí dodržovat vždy ty přísnější požadavky, pokud to zákon nebo regulatorní opatření nezakazují.

ČÁST A – OBECNÁ PLATNOST KODEXU

	Strana
Sekce 100 Úvod a základní principy	2
Sekce 110 Integrita	5
Sekce 120 Objektivita	6
Sekce 130 Odborná způsobilost a řádná péče	6
Sekce 140 Důvěrný charakter informací	6
Sekce 150 Profesionální jednání	7

SEKCE 100

Úvod a základní principy

- 100.1 Význačným znakem profese účetních znalců/auditorů je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. Proto není odpovědností auditora/účetního znalce jen uspokojování potřeb individuálního klienta nebo zaměstnavatele. Při jednání ve veřejném zájmu musí auditor/účetní znalec dodržovat tento kodex. Nicméně pokud auditor/účetní znalec ze zákonných nebo regulatorních důvodů nemůže dodržovat některá ustanovení Kodexu, musí zajistit kompatibilitu se všemi jeho ostatními částmi.
- 100.2 Kodex je tvořen 3 částmi. Část A uvádí základní principy etického chování pro auditory/účetní znalce a stanoví koncepční rámec, který musí auditor/účetní znalec dodržovat při:
- (a) identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů;
 - (b) vyhodnocování významnosti těchto hrozeb; a
 - (c) přijímání zabezpečovacích prvků nezbytných k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Opatření jsou nezbytná, dokud auditor/účetní znalec nezjistí, že hrozby dosahují takové úrovně, při které by logicky uvažující a poučená třetí strana po zvážení všech dostupných informací a okolností pravděpodobně dovodila, že dodržování základních principů není ohroženo.
- Auditor/účetní znalec musí při aplikaci tohoto koncepčního rámce použít svůj odborný úsudek.
- 100.3 Části B a C stanoví, jakým způsobem použít koncepční rámec v konkrétních situacích. Poskytují příklady zabezpečovacích prvků, které je možné přijímat s cílem eliminovat existující hrozby a zajistit dodržování základních principů. Popisují také situace, kdy nelze přijmout opatření k eliminaci hrozeb a následně je nutné se aktivitám nebo vztahům vytvářejícím takové hrozby vyhnout. Část B se týká auditorů, část C se týká účetních znalců. Za určitých okolností může být část C relevantní také pro auditory.
- 100.4 Použití výrazu „muset/mít povinnost“ („shall“) v tomto Kodexu ukládá auditorům/účetním znalcům a firmám povinnost dodržovat ta ustanovení, ve kterých je výraz „muset/mít povinnost“ obsažen. Výjimky nejsou povoleny, pokud nejsou uvedeny v Kodexu.

Základní principy

- 100.5 Auditor/účetní znalec je povinen dodržovat tyto základní principy:
- (a) Integrita – být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.

- (b) Objektivita – nedovolit, aby zaujatost, střet zájmů nebo nepřipustný vliv jiných stran převážily nad profesním a odborným uvažováním.
- (c) Odborná způsobilost a řádná péče – udržovat odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby na základě nejnovějších poznatků a vývoje v účetní praxi, legislativě a technických postupech, a postupovat odpovědně a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.
- (d) Důvěrný charakter informací – zachovávat mlčenlivost o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů při poskytování odborných služeb, a proto nesdělovat takovéto informace třetím stranám bez náležitého a konkrétního oprávnění, s výjimkou případů, kdy existuje právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů informace sdělit, ani nepoužívat důvěrné informace pro osobní užitek auditora/účetního znalce nebo třetí strany.
- (e) Profesionální jednání – dodržovat příslušné zákony a vyhlášky a vyhýbat se jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi.

Každý z těchto základních principů je podrobněji pojednán v sekcích 110–150.

Uplatňování koncepčního rámce

- 100.6 Podmínky, ve kterých auditori/účetní znalci pracují, umožňují vznik různých situací, které mohou ohrožovat dodržování základních principů. Je nemožné definovat každou jednotlivou situaci, která vede ke vzniku takovýchto hrozeb, a navrhnout odpovídající postupy. Navíc se typ zakázky a zadání mohou lišit, a tudíž mohou vznikat rozdílné hrozby, které vyžadují použití různých zabezpečovacích prvků. Z toho důvodu Kodex vytváří koncepční rámec, který vyžaduje, aby auditor/účetní znalec identifikoval, vyhodnotil a vyřešil případy, kdy je ohroženo dodržování základních principů. Uplatňování koncepčního rámce podporuje auditora/účetního znalce v dodržování etických požadavků Kodexu a v plnění jeho povinnosti jednat ve veřejném zájmu. Koncepční rámec uvádí mnoho rozličných okolností, které umožňují vznik hrozeb ve vztahu k dodržování základních principů s cílem zabránit tomu, aby auditor/účetní znalec došel k závěru, že situace je přípustná v případě, že není přímo zakázána.
- 100.7 Pokud auditor/účetní znalec zjistí skutečnosti, které mohou ohrožovat dodržování základních principů, a na základě jejich posouzení rozhodne, že překračují přijatelnou úroveň, musí rozhodnout, zda jsou k dispozici dostupné, odpovídající zabezpečovací prvky, které je možné uplatnit a které povedou k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Auditor/účetní znalec musí při rozhodování použít odborný úsudek a vzít v úvahu, zda by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti dostupné auditorovi/účetnímu znalci v daný okamžik, pravděpodobně dovedla, že dané zabezpečovací prvky eliminují či sníží hrozby na přijatelnou úroveň tak, aby dodržování základních principů nebylo ohroženo.
- 100.8 Auditor/účetní znalec musí vyhodnotit jakékoliv ohrožení dodržování základních principů ve všech případech, kdy se dozví nebo lze předpokládat, že se dozvěděl o okolnostech či vztazích, které by dodržování základních principů mohly ohrozit.
- 100.9 Auditor/účetní znalec musí brát v úvahu kvalitativní i kvantitativní faktory při vyhodnocování významnosti ohrožení. Při uplatňování koncepčního rámce se může auditor/účetní znalec ocitnout v situaci, kdy hrozby nelze eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň, a to z důvodu jejich významnosti nebo nedostupnosti odpovídajících zabezpečovacích prvků nebo pokud tyto odpovídající zabezpečovací prvky není možné použít. V takové situaci musí auditor/účetní znalec práci na zakázce odmítnout či přerušit či, pokud je to nutné, vzdát se klienta v případě auditora a v případě účetního znalce ukončit vztah se zaměstnavatelem.
- 100.10 Sekce 290 a 291 obsahují ustanovení, které je auditor/účetní znalec povinen dodržet, pokud zjistí porušení ustanovení Kodexu týkajících se nezávislosti. Pokud auditor/účetní znalec zjistí porušení jakýchkoli jiných ustanovení tohoto kodexu, vyhodnotí závažnost tohoto porušení a jeho vliv na dodržování základních principů. Auditor/účetní znalec je povinen co nejdříve učinit všechna dostupná opatření za účelem uspokojivého řešení následků takového porušení. Auditor/účetní znalec je povinen vyhodnotit, zda porušení má například oznámit těm, kterých se toto porušení dotklo, profesní organizaci, regulátorovi nebo dohledovému orgánu.
- 100.11 Pokud se auditor/účetní znalec ocitne v neobvyklé situaci, kdy by postup v souladu s Kodexem vedl k nepřiměřeným následkům nebo by výsledek činnosti nebyl v souladu s veřejným zájmem, je doporučena konzultace s členem profesního orgánu nebo regulačním orgánem.

Hrozby a zabezpečovací prvky

- 100.12 Hrozby mohou být způsobeny řadou souvislostí a událostí. Pokud nějaká souvislost nebo okolnost vede ve svém důsledku ke vzniku hrozby, může tato hrozba ohrozit nebo být vnímána jako skutečnost

ohrožující dodržování základních principů auditorem/účetním znalcem. Souvislosti a okolnosti mohou způsobit více než jednu hrozbu a hrozba může ovlivnit dodržování více než jednoho základního principu. Hrozby spadají do jedné nebo více z následujících kategorií:

- (a) Hrozba vlastní zainteresovanosti – hrozba, že finanční nebo jiný podíl u klienta nepatřičně ovlivní úsudek a chování auditora/účetního znalce;
- (b) Hrozba prověrky po sobě samém – hrozba, že auditor/účetní znalec nesprávně vyhodnotí předchozí závěr nebo službu poskytnutou auditorem/účetním znalcem nebo jinou osobou ze stejné firmy nebo organizace a tento závěr bude použit při poskytování současných služeb;
- (c) Hrozba protekčního vztahu – hrozba, že auditor/účetní znalec podporuje stanovisko klienta nebo zaměstnavatele natolik, že jeho objektivita bude zpochybněna;
- (d) Hrozba spřízněnosti – hrozba, že auditor/účetní znalec v důsledku dlouhodobého či blízkého vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem bude příliš nakloněn zájmům zúčastněných a výsledkům jejich práce; a
- (e) Hrozba vydíratelnosti – hrozba, že auditor/účetní znalec bude odrazen skutečnými nebo naznačovanými hrozbami, včetně pokusů o nepřípustný nátlak od toho, aby jednal objektivně.

Části B a C tohoto kodexu odděleně vysvětlují, jak tyto kategorie hrozeb mohou být definovány pro auditory na jedné straně a účetní znalce na straně druhé. Auditři mohou též v určitých případech využít doporučení v části C.

- 100.13 Zabezpečovací prvky jsou postupy nebo ostatní opatření, které mohou eliminovat nebo snížit hrozby na přijatelnou úroveň. Člení se do dvou širších kategorií:
- (a) zabezpečovací prvky vytvořené profesními orgány, legislativou nebo regulatorními orgány; a
 - (b) zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí.
- 100.14 Zabezpečovací prvky vytvořené profesními orgány, legislativou nebo regulatorními orgány zahrnují:
- požadavky na vzdělání, profesní přípravu a zkušenosti při vstupu do profese;
 - požadavky na trvalý profesní rozvoj;
 - požadavky a pravidla na správu a řízení;
 - profesní standardy;
 - sledování uplatňování zabezpečovacích prvků a disciplinárních procesů profesními a regulatorními orgány;
 - externí kontrola vydaných zpráv, hlášení, stanovisek nebo informací poskytnutých auditorem/účetním znalcem, která je prováděna třetí stranou, jež je k tomu zmocněna.
- 100.15 V částech B a C Kodexu se odděleně pojednává o zabezpečovacích prvcích pro pracovní prostředí auditorů a pro pracovní prostředí účetních znalců.
- 100.16 Některé zabezpečovací prvky mohou zvýšit pravděpodobnost zjištění neetického chování nebo odrazení od takového chování. Takové zabezpečovací prvky, které mohou být vytvářeny profesí účetních znalců/auditorů, legislativními či regulatorními orgány nebo zaměstnavateli, zahrnují:
- efektivní, veřejně prezentovaný systém vyřizování stížností provozovaný zaměstnavatelem, profesním orgánem nebo regulátorem, který umožňuje kolegům, zaměstnavatelům a veřejnosti upozornit na neprofesionální nebo neetické chování;
 - jednoznačně definovanou povinnost oznámit porušení dodržování požadavků na etické jednání.

Konflikt zájmů

- 100.17 Auditor/účetní znalec může při své práci čelit konfliktu zájmů. Konflikt zájmů ohrožuje dodržování principu objektivity a může vést i k ohrožení dodržování ostatních základních principů. K takovému ohrožení může dojít, když:
- Auditor/účetní znalec poskytuje své služby ve zkoumané záležitosti dvěma nebo více klientům, jejichž zájmy jsou ve vztahu k této záležitosti, nebo
 - Zájmy auditora/účetního znalce ve vztahu ke zkoumané záležitosti a zájmy klienta, jemuž auditor/účetní znalec poskytuje své služby, jsou ve vztahu ke zkoumané záležitosti v konfliktu.
- 100.18 V částech B a C tohoto kodexu je pojednáno o problematice konfliktu zájmů auditorů a účetních znalců.

Řešení etických konfliktů

- 100.19 Auditor/účetní znalec může být požádán, aby vyřešil konflikt v dodržování základních principů.
- 100.20 Při zahájení formálního či neformálního procesu řešení konfliktu mohou být pro proces relevantní následující faktory, a to buď jednotlivě, nebo v kontextu:
- (a) relevantní skutečnosti;
 - (b) o jaký etický problém se jedná;

- (c) základní principy vztahující se k danému problému;
- (d) stávající interní postupy; a
- (e) alternativní možnosti řešení.

Po posouzení těchto faktorů musí auditor/účetní znalec po zvážení dopadů všech uvažovaných možných postupů určit postup prací. Pokud záležitost zůstává nevyřešena, auditor/účetní znalec může konzultovat záležitost s příslušnými osobami ve firmě nebo zaměstnávající organizaci s cílem nalézt podporu při řešení.

- 100.21 Pokud při řešení vznikne konflikt s organizací nebo v rámci organizace, auditor/účetní znalec musí rozhodnout, zda zapojit ty, kteří odpovídají za správu a řízení organizace, jako např. představenstvo nebo výbor pro audit.
- 100.22 Je v nejlepším zájmu auditora/účetního znalce, aby zdokumentoval podstatu problému, detaily diskusí a rozhodnutí ve vztahu k identifikovanému problému.
- 100.23 Pokud není možné vyřešit podstatný konflikt, může auditor/účetní znalec požádat o odbornou radu příslušný profesní orgán nebo právní poradce. Auditor/účetní znalec může získat doporučení při řešení etického problému bez porušení základního principu důvěrného charakteru informací, jestliže záležitost projedná s příslušným profesním orgánem na anonymní bázi nebo s právním zástupcem, který musí zachovávat mlčenlivost.
- 100.24 Pokud po vyčerpání všech možností zůstává etický problém nevyřešen, musí se auditor/účetní znalec, pokud to není zakázáno právními předpisy, distancovat od záležitosti, která vede ke vzniku konfliktu. Auditor/účetní znalec musí učinit závěr, zda je za dané situace vhodné nepokračovat jako člen týmu zakázky nebo v účasti na specifické zakázce nebo zcela odstoupit od dané zakázky, ukončit vztah s firmou nebo zaměstnavatelem.

Komunikace s vedením společnosti

- 100.25 Aby firma zajistila dodržování požadavků na komunikaci s vedením společnosti, uváděných v této sekci, musí určit, s přihlédnutím k povaze a závažnosti specifických podmínek, vhodnou osobu v rámci klientské struktury, s níž bude v kontaktu. Pokud je firma v kontaktu s určenou skupinou v rámci manažerské struktury klienta, například s výborem pro audit nebo určeným jedincem, musí se rozhodnout, zda je nezbytné současně zajistit komunikaci s vedením společnosti tak, aby byla zajištěna jeho informovanost.
- 100.26 V některých případech se všechny osoby pověřené správou a řízením podílejí na vedení společnosti, například u malých společností, kde jediný vlastník zároveň řídí společnost a žádná jiná osoba není pověřena správou a řízením. V takových případech, pokud jsou záležitosti projednávány s osobou/osobami, které odpovídají za vedení společnosti a zároveň jsou pověřeny správou a řízením, nemusí být dané záležitosti znovu projednány s takovými osobami v jejich roli osob pověřených správou a řízením. Auditor nebo auditorská firma se musí nicméně ujistit o tom, že projednání s osobou ve vedoucí pozici adekvátně zajistí informovanost těch, s kterými by auditor nebo auditorská firma komunikoval v rámci jejich pozice osoby pověřené správou a řízením.

SEKCE 110

Integrita

- 110.1 Princip integrity stanoví všem auditorům/účetním znalcům závazek být poctiví a čestní ve všech profesních a odborných jednáních. Integrita též předpokládá nestranné zacházení a pravdomluvnost.
- 110.2 Jméno auditora/účetního znalce nesmí být vědomě spojováno se zprávami, hlášeními, stanovisky či jinými informacemi, o nichž se auditor/účetní znalec domnívá, že tyto informace:
 - (a) obsahují významně nesprávná nebo zavádějící sdělení;
 - (b) obsahují nedbale připravená sdělení nebo informace; nebo
 - (c) postrádají nebo zastírají informace, které musí být uvedeny, a takovéto opomenutí nebo zastírání může být zavádějící.
 Jestliže se auditor/účetní znalec dozví, že jeho jméno je spojováno s takovými informacemi, musí podniknout kroky k nápravě.
- 110.3 Auditor/účetní znalec nebude postupovat v rozporu s odst. 110.2, pokud vydá modifikovanou zprávu ve vztahu k záležitosti uvedené v odstavci 110.2.

SEKCE 120

Objektivita

- 120.1 Princip objektivit y ukládá auditorovi/účetnímu znalci povinnost neopustit svůj profesionální a odborný úsudek z důvodu zaujatosti, konfliktu zájmů nebo přílišného ovlivňování dalšími osobami.
- 120.2 Auditor/účetní znalec se může dostat do situací, které ohrožují jeho objektivitu. Není možné vyjmenovat a popsat všechny konkrétní situace. Auditor/účetní znalec nesmí poskytovat odborné služby v takové situaci či souvislosti, kdy jej lze považovat za zaujatého nebo kdy dochází k nadměrnému ovlivňování jeho úsudku ve vztahu k dané službě.

SEKCE 130

Odborná způsobilost a řádná péče

- 130.1 Princip odborné způsobilosti a řádné péče vyžaduje od auditorů/účetních znalců dodržování těchto závazků:
- (a) udržovat si odborné znalosti a dovednosti na požadované úrovni tak, aby bylo zajištěno, že klienti nebo zaměstnavatel obdrží kvalifikovanou odbornou službu; a
 - (b) jednat při poskytování odborných služeb pečlivě a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.
- 130.2 Poskytování kvalifikovaných odborných služeb vyžaduje používání rozumného úsudku při aplikaci odborných znalostí a dovedností. Způsobilost poskytovat kvalifikované odborné služby může být rozdělena do dvou fází:
- (a) získání odborné způsobilosti; a
 - (b) udržování odborné způsobilosti.
- 130.3 Udržování odborné způsobilosti vyžaduje průběžné studium a pochopení příslušných nových technicko-odborných a profesních novinek. Průběžný odborný růst umožňuje auditorovi/účetnímu znalci rozvíjet a udržovat si schopnosti vedoucí k poskytování kvalitních služeb v rámci svého profesního působení.
- 130.4 Pečlivé jednání zahrnuje zodpovědnost jednat v souladu s požadavky zadání zakázky pečlivě, svědomitě a v určeném čase.
- 130.5 Auditor/účetní znalec se musí ujistit, že ti, kteří jsou mu podřízeni, absolvovali potřebnou profesní přípravu a jejich práce je prověřována.
- 130.6 V případě nutnosti musí auditor/účetní znalec upozornit klienta, zaměstnavatele nebo ostatní uživatele jeho služeb na možná omezení v rámci poskytovaných služeb.

SEKCE 140

Důvěrný charakter informací

- 140.1 Princip důvěrného charakteru informací stanoví auditorovi/účetnímu znalci povinnost:
- (a) neuvádět mimo firmu nebo zaměstnavatelskou organizaci důvěrné informace získané v rámci profesních a obchodních vztahů, pokud k tomu není oprávněn nebo pokud takový postup není vyžadován nebo povolen právními nebo profesními předpisy; a
 - (b) nepoužívat důvěrnou informaci získanou při poskytování odborných služeb k osobní výhodě nebo pro potřeby třetích stran.
- 140.2 Auditor/účetní znalec musí dodržovat princip důvěrného charakteru informací i mimo pracovní prostředí a uvědomovat si možnost neúmyslného prozrazení informací zejména ve vztahu k blízkým obchodním společníkům a ve vztazích k nejbližším rodinným příslušníkům.
- 140.3 Auditor/účetní znalec musí též považovat za důvěrné informace získané od možného klienta nebo budoucího zaměstnavatele.
- 140.4 Auditor/účetní znalec musí dodržovat princip důvěrného charakteru informací i v rámci firmy nebo zaměstnavatelské organizace.

- 140.5 Auditor/účetní znalec musí podniknout potřebné kroky k tomu, aby se ujistil, že jemu podléhající pracovníci a ti, kteří poskytli poradenství či asistenci, jsou si vědomi povinnosti auditora/účetního znalce zachovávat důvěrný charakter informací.
- 140.6 Povinnost zachovat důvěrný charakter informací trvá i po ukončení smluvního vztahu mezi auditorem/účetním znalcem a klientem nebo zaměstnavatelem. Pokud auditor/účetní znalec změní zaměstnání nebo získá nového klienta, může použít již dříve získané zkušenosti. Nicméně auditor/účetní znalec v této souvislosti nesmí použít nebo zveřejnit jakoukoliv důvěrnou informaci, kterou získal či obdržel v rámci profesního či obchodního vztahu.
- 140.7 Důvěrný charakter informací jako základní princip slouží veřejnému zájmu, protože umožňuje volné předávání informací od klienta nebo zaměstnavatele auditorovi nebo účetnímu znalci. Nicméně níže uvádíme okolnosti, za nichž auditori/účetní znalci jsou nebo mohou být nuceni zveřejnit důvěrné informace nebo kdy je takové zveřejnění vhodné:
- (a) zveřejnění umožňuje zákon a je schváleno klientem nebo zaměstnavatelem;
 - (b) zveřejnění vyplývá ze zákona, např.:
 - (i) předložení dokumentů či jiná forma poskytnutí důkazů v průběhu soudního řízení; nebo
 - (ii) zveřejnění zjištěných porušení zákona příslušným orgánům.
 - (c) Existuje profesní povinnost zveřejnit důvěrné informace nebo právo na jejich zveřejnění a toto není zakázáno právními předpisy:
 - (i) v rámci prověrky kvality práce členské organizace nebo profesního sdružení;
 - (ii) reakce na dotaz vznesený nebo šetření prováděné ze strany členské organizace nebo regulátora;
 - (iii) potřeba hájit profesní zájmy auditora/účetního znalce v soudní při; nebo
 - (iv) dodržování odborných a profesních standardů včetně etických požadavků.
- 140.8 Skutečnosti posuzované při rozhodování o tom, zda zveřejnit důvěrnou informaci, zahrnují posouzení toho:
- (a) zda by zájmy všech zúčastněných stran, včetně třetích osob, jejichž zájmy mohou být ovlivněny, mohly být ohroženy, pokud klient nebo zaměstnavatel bude souhlasit se zveřejněním informace ze strany auditora/účetního znalce;
 - (b) zda jsou všechny potřebné informace známy a podloženy tak, aby byly použitelné; pokud informace obsahují neověřená fakta, neúplné informace nebo neprokázané závěry, je třeba použít odborný úsudek k rozhodnutí o tom, jaký rozsah zveřejnění použít a zda vůbec zveřejnění připadá v úvahu;
 - (c) očekávaný způsob zveřejnění včetně očekávaných příjemců; a
 - (d) zda strany, kterým je sdělení určeno, jsou těmi, jimž by toto sdělení mělo být poskytnuto.

SEKCE 150

Profesionální jednání

- 150.1 Princip profesionálního jednání vyžaduje od auditora/účetního znalce dodržování všech příslušných zákonů a ostatních právních předpisů tak, aby se vyhnul jednání, o kterém ví nebo by měl vědět, že může zdiskreditovat profesi. Toto zahrnuje aktivity, o nichž by se mohla logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny příslušné informace a okolnosti dostupné auditorovi/účetnímu znalci, domnívat, že negativně ovlivňují dobré jméno profese.
- 150.2 Při marketingových aktivitách a propagaci sebe sama a své činnosti musí auditor/účetní znalec zajistit, aby nebylo ohroženo dobré jméno profese. Auditor/účetní znalec musí být čestný a upřímný a nesmí:
- (a) nepřiměřeně vyzvedávat typ služeb, které je schopen nabídnout, dosaženou úroveň odborné kvalifikace nebo získané zkušenosti; nebo
 - (b) posměšně komentovat práci druhých nebo provádět v této souvislosti neopodstatněná srovnání.

ČÁST B – AUDITOŘI

Strana

Sekce 200 Úvod	8
Sekce 210 Získávání zakázek	10
Sekce 220 Konflikty zájmů	12
Sekce 225 Reakce na porušení právních předpisů	15
Sekce 230 Alternativní stanoviska	22
Sekce 240 Honoráře a ostatní způsoby odměňování	22
Sekce 250 Propagace odborných služeb	23
Sekce 260 Dary a pohostinnost	23
Sekce 270 Správa klientských aktiv	24
Sekce 280 Objektivita při poskytování všech služeb	24
Sekce 290 Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky	25
Sekce 291 Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách	55
Výklad 2005-1	69

SEKCE 200

Úvod

- 200.1 Tato část Kodexu popisuje, jakým způsobem mají auditoři používat v určitých situacích koncepční rámec uvedený v části A. Tato část Kodexu nepopisuje všechny okolnosti a vztahy, v nichž se může auditor ocitnout a v rámci kterých vznikají nebo mohou vzniknout hrozby ohrožující dodržení základních principů. Proto se auditorům doporučuje obezřetnost v případě takových okolností a souvislostí.
- 200.2 Auditor se nesmí záměrně účastnit žádných podnikatelských aktivit, jiných aktivit nebo přijímat zaměstnání, které ohrožují nebo mohou ohrozit integritu, objektivitu a dobrou pověst profese a ve svých důsledcích jsou neslučitelné se základními principy.

Hrozby a zabezpečovací prvky

- 200.3 Dodržování základních principů může být potenciálně ohroženo množstvím okolností a souvislostí. Povaha a závažnost těchto hrozeb se mohou lišit v návaznosti na to, zda vznikly ve vztahu k poskytování služeb auditnímu klientovi nebo zda je auditní klient subjektem veřejného zájmu, zda se jedná o klienta, u něhož se provádí ověřování a ne audit, nebo klienta, u něhož se žádný typ ověřování neprovádí.

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 dále blíže pojednány v části A tohoto kodexu.

- 200.4 Příklady situací, za kterých auditorovi hrozí nebezpečí vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti:
- člen týmu provádějící ověřování vlastní přímý finanční podíl u klienta, u něž se ověřování provádí;
 - firma je nadměrně závislá na celkových honorářích od jednoho klienta;
 - člen týmu provádějícího ověřování má velice blízký obchodní vztah s klientem, u něhož se ověřování provádí;
 - firma má obavy z možné ztráty významného klienta;
 - člen auditního týmu vede jednání o zaměstnání s klientem, u něhož se audit provádí;
 - firma uzavřela ujednání o podmíněném honoráři ve vztahu k ověřovací zakázce;
 - auditor při posouzení výsledků předchozí poskytnuté odborné služby identifikuje významnou nesprávnost způsobenou zaměstnancem stejné firmy.
- 200.5 Příklady situací, které vedou ke vzniku hrozby, že bude auditor provádět prověrku po sobě samém:
- firma vydává zprávu o ověření účinnosti fungování finančních systémů, které sama navrhla a implementovala;
 - firma se podílela na přípravě původních dat použitých k vypracování záznamů, které jsou předmětem ověřovací zakázky;

- člen týmu provádějícího ověřování je, nebo nedávno byl, vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta;
 - člen týmu provádějícího ověřování je, nebo nedávno byl, zaměstnán u klienta na pozici, ze které mohl významně ovlivňovat předmět zakázky;
 - firma poskytuje ověřovací služby klientovi, které mají přímý vliv na předmět ověřovací zakázky.
- 200.6 Příklady situací, které vedou ke vzniku hrozby protekčního vztahu auditora:
- firma propaguje akcie klienta, u něhož se provádí audit účetní závěrky;
 - auditor obhájí auditorského klienta v soudním řízení nebo při řešení sporu s třetími stranami.
- 200.7 Příklady situací, které vedou ke vzniku hrozby spřízněnosti auditora:
- člen týmu provádějícího zakázku má blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka, který je vedoucím představitelem či funkcionářem klienta;
 - člen týmu provádějícího zakázku má blízkého nebo nejbližšího rodinného příslušníka, který je u klienta zaměstnán na pozici, ze které může významně ovlivňovat předmět zakázky;
 - vedoucí představitel, funkcionář nebo zaměstnanec klienta vykonávající pozici, ze které může významně ovlivňovat předmět zakázky, byl nedávno partnerem zakázky;
 - auditor přijímá dary nebo přednostní jednání ze strany klienta, kromě případů, kdy poskytnutá hodnota je zanedbatelná či nevýznamná.
 - vedoucí členové týmu dlouhodobě pracují pro auditního klienta.
- 200.8 Příklady situací, které vedou ke vzniku hrozby vydíratelnosti:
- firmu ohrožuje ztráta klientské zakázky;
 - auditní klient dává najevo, že firmě nezadá plánovanou neauditní zakázku, pokud firma nadále bude projevovat nesouhlas s klientovým účetním řešením jisté transakce;
 - firmu ohrožuje soudní spor s klientem;
 - firma je nucena neadekvátně snížit rozsah prací, aby se snížila výše honoráře;
 - auditor je nucen souhlasit s názorem zaměstnance klienta z důvodu odborné převahy tohoto zaměstnance;
 - partner auditní společnosti podmiňuje pracovní postup zaměstnance jeho souhlasem s nesprávným účetním řešením u auditního klienta.
- 200.9 Zabezpečovací prvky, které mohou eliminovat či snížit hrozby na přijatelnou úroveň, se dělí do dvou širších kategorií:
- (a) zabezpečovací prvky vytvořené profesními orgány, legislativou či regulačními orgány; a
- (b) zabezpečovací prvky v pracovním prostředí.
- Příklady zabezpečovacích prvků vytvořených profesními orgány, legislativou či regulačními orgány jsou uvedeny v bodu 100.14 části A tohoto kodexu.
- 200.10 Auditor musí použít svůj úsudek, aby stanovil, jak nejlépe se vypořádat s hrozbami, které překračují přijatelnou hranici, zda použitím zabezpečovacích prvků za účelem jejich eliminace nebo snížení na přijatelnou úroveň nebo ukončením či odmítnutím zakázky. Při použití svého úsudku musí auditor vzít v úvahu, zda by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti dostupné auditorovi v daný okamžik, pravděpodobně dovodila, že dané zabezpečovací prvky eliminují či snižují hrozby na přijatelnou úroveň tak, aby dodržování základních principů nebylo ohroženo. Toto uvažování bude ovlivněno takovými skutečnostmi, jako je například závažnost hrozby, charakter zakázky a struktura firmy.
- 200.11 V pracovním prostředí se jednotlivé zabezpečovací prvky liší v závislosti na charakteru daného prostředí. Zabezpečovací prvky v pracovním prostředí zahrnují jak celofiremní zabezpečovací prvky, tak i zabezpečovací prvky vztahující se k jednotlivým zakázkám.
- 200.12 Celofiremní zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí firmy zahrnují následující příklady:
- vedení firmy zdůrazňuje důležitost dodržování základních principů;
 - vedení firmy vytváří očekávání, že členové týmů provádějících ověření budou pracovat ve veřejném zájmu;
 - metodiky a postupy k zavádění a sledování řízení kvality zakázek;
 - metodiky v písemné formě týkající se potřeby identifikovat ohrožení dodržování základních principů, hodnotit závažnost těchto hrozeb a aplikovat zabezpečovací prvky k jejich vyloučení nebo omezení na přijatelnou míru nebo v případě nedostupnosti zabezpečovacích prvků či nemožnosti jejich aplikace ukončit nebo odmítnout zakázku;
 - interní metodiky a postupy v písemné formě, které upravují dodržování základních principů;
 - metodiky a postupy, které umožňují identifikaci zájmů či vztahů mezi firmou nebo členy týmů provádějících zakázku na jedné straně a klienty na straně druhé;
 - metodiky a postupy určené k monitorování a případně řešení závislosti na příjmech od jednoho klienta;

- využívání jiných partnerů a zakázkových týmů se samostatnými liniemi podřízenosti při poskytování služeb nemajících charakter ověřování, které jsou poskytovány klientům, u nichž se provádí i ověřování;
- metodiky a postupy, jimiž se jednotlivcům, kteří nejsou členy týmu provádějícího zakázku, zakazuje nepřiměřeně ovlivňovat výsledek zakázky;
- včasné informování všech partnerů a odborných pracovníků o firemních metodikách a postupech a veškerých jejich změnách včetně náležitého proškolení a vzdělávání ohledně této tematiky;
- ustanovení člena nejvyššího vedení firmy, který má vykonávat dohled nad náležitým fungováním systému řízení kvality zakázek;
- upozorňování partnerů a odborných pracovníků na klienty, u nichž se provádí ověřování, a na subjekty s nimi spřízněné, na nichž tito partneři a odborní pracovníci musí být nezávislí;
- disciplinární mechanismus k podpoře dodržování metodik a postupů;
- zveřejněné metodiky a postupy podporující a zmocňující pracovníky firmy k tomu, aby informovali příslušníky vrcholového managementu o veškerých problémech, které se týkají dodržování základních principů a které se týkají jich osobně.

200.13 Zabezpečovací prvky vztahující se k jednotlivým zakázkám v rámci pracovního prostředí zahrnují například:

- pověření auditora, který nebyl členem týmu provádějícího zakázku, která není ověřováním, aby kontroloval provedenou práci, případně podle potřeby zajišťoval poradenství;
- pověření auditora, který nebyl členem auditního týmu, aby kontroloval provedenou práci, případně podle potřeby zajišťoval poradenství;
- konzultace s nezávislou třetí stranou, např. s výborem nezávislých ředitelů, profesním regulatorním orgánem nebo jiným auditorem;
- projednání etických záležitostí s osobami pověřenými správou a řízením u klienta;
- informování osob pověřených správou a řízením u klienta o charakteru poskytovaných služeb a související výši účtovaných honorářů;
- využití služeb jiné firmy, která provede část zakázky nebo zopakuje provedení části zakázky;
- rotace výše postavených členů auditního týmu.

200.14 V návaznosti na charakter zakázky se může auditor též spolehnout na zabezpečovací prvky uplatňované klientem. Nicméně k tomu, aby se hrozby snížily na přijatelnou úroveň, není možné se spolehnout pouze na klientem zavedené postupy.

200.15 Zabezpečovací prvky v rámci klientových systémů a postupů zahrnují následující příklady:

- klient vyžaduje souhlas osob, které nejsou členy vedení, se zadáním zakázky konkrétní firmě;
- klient má pro účely provádění manažerských rozhodnutí kompetentní zaměstnance, kteří mají zkušenosti a mnohaletou praxi;
- klient má zavedeny vnitřní postupy k zajištění objektivního výběru při zadávání zakázek nemajících charakter ověřování;
- klient zavedl strukturu správy a řízení, která umožňuje náležitý dohled nad firmou poskytovanými službami včetně efektivní komunikace.

SEKCE 210

Získávání zakázek

Přijetí klienta a trvání vztahu s klientem

210.1 Před tím, než uzavře smlouvu s novým klientem, se auditor musí ujistit, zda přijetí klienta nevytvoří hrozbu ve vazbě na dodržování základních principů. Případné hrozby týkající se integrity nebo profesionálního jednání mohou vzniknout například ve vazbě na záležitosti vztahující se ke klientovi (vlastníci, řídicí pracovníci společnosti, aktivity společnosti), které, pokud jsou známy, mohou ohrozit dodržování základních principů. Mezi ně patří například zapojení klienta do nezákonných aktivit (např. praní špinavých peněz), nečestnost, pochybné způsoby vykazování nebo jiné neetické chování.

210.2 Auditor musí vyhodnotit závažnost hrozeb a přijmout v případě potřeby zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň.

Příklady zabezpečovacích prvků zahrnují:

- získání a porozumění informacím o klientovi, jeho vlastnické struktuře, vedoucích pracovnících a osobách odpovědných za správu společnosti a obchodní aktivity; nebo
- zavázání klienta k tomu, aby se zabýval problematickými záležitostmi, například prostřednictvím zlepšování procesů v oblasti správy a řízení společnosti či interních kontrol.

- 210.3 Pokud identifikované hrozby nelze snížit na přijatelnou úroveň, auditor musí klienta odmítnout.
- 210.4 Možné hrozby vedoucí k ohrožení dodržování základních principů mohou vznikat i po přijetí zakázky, přičemž, pokud by o nich auditor věděl dříve, vedly by k odmítnutí zakázky. Auditor musí proto pravidelně posuzovat, zda může pokračovat v práci na opakující se zakázce. Například k ohrožení dodržování základních principů může docházet z důvodu neetického chování na straně klienta třeba nesprávným vykazováním výnosů nebo nesprávným oceňováním v rozvaze. Pokud auditor zjistí ohrožení dodržování základních principů, vyhodnotí významnost těchto hrozeb a uplatní zabezpečovací prvky, pokud bude potřeba eliminace nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Pokud nebude možné snížit hrozby na přijatelnou úroveň, musí zvážit, zda neukončit smluvní vztah s klientem, pokud mu takový postup nezakazují právní předpisy.

Přijetí zakázky

- 210.5 Základní princip odborné způsobilosti a řádné péče stanoví auditorovi povinnost poskytovat pouze takové služby, k nimž je způsobilý. Před tím, než přijme zakázku, musí auditor stanovit, zda přijetím zakázky nedojde k ohrožení základních principů. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k odborné způsobilosti a řádné péči může vzniknout, pokud tým provádějící zakázku nedisponuje ani si nemůže obstarat kvalifikaci nutnou k řádnému provedení zakázky.
- 210.6 Auditor musí vyhodnotit závažnost hrozeb a přijmout v případě potřeby zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Příklady zabezpečovacích prvků zahrnují:
- získání potřebných znalostí o charakteru činnosti klienta, komplexnosti jeho aktivit, specifických požadavcích na zakázku a účelu, podstatě a rozsahu očekávaných prací;
 - získání znalostí o příslušném odvětví a předmětu zakázky;
 - stávající nebo získanou znalost příslušných regulatorních a vykazovacích předpisů;
 - vytvoření adekvátního týmu s potřebnými znalostmi;
 - využití expertů v případě potřeby;
 - odsouhlasení dostatečného časového rámce na realizaci zakázky;
 - vytvoření kontrolních mechanismů, které zajistí, že jednotlivé zakázky budou akceptovány pouze v případě, že mohou být kvalitně provedeny.
- 210.7 Pokud se auditor chce spolehnout na práci nebo radu experta, musí auditor stanovit, zda je spolehlivost experta garantována. Skutečnosti ke zvážení zahrnují: pověst, zkušenost, rozsah zdrojů a příslušné odborné a etické standardy. Takové informace je možné získat na základě předchozí spolupráce s expertem nebo na základě konzultací s třetími stranami.

Změna auditora

- 210.8 Auditor, který je požádán, aby nahradil jiného auditora, nebo který uvažuje o účasti ve výběrovém řízení na zakázku, kterou v současné době provádí jiný auditor, musí vyhodnotit, zda existují nějaké důvody, odborné či jiné, pro které by zakázka neměla být přijata, jako například okolnosti, z nichž vyplývají hrozby, které ohrožují dodržování základních principů a které nemohou být eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň pomocí bezpečnostních opatření. Například může existovat ohrožení odborné způsobilosti a řádné péče, pokud je zakázka přijata před tím, než se auditor seznámí se všemi relevantními skutečnostmi.
- 210.9 Auditor musí vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb. Zabezpečovací prvky musí být přijaty v případě potřeby za účelem eliminace nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Mezi zabezpečovací prvky patří např.:
- ve svých nabídkách v rámci výběrových řízení uvádět, že před přijetím zakázky bude navrhovaný auditor žádat stávajícího nebo předchozího auditora, zda podle jeho názoru existují odborné nebo jiné důvody, proč by jmenování nemělo být přijato;
 - žádost na předchozího auditora o informaci, zda podle jeho názoru existují skutečnosti, jichž by si měl být navrhovaný auditor vědom před tím, než se rozhodne zakázku akceptovat. Například zdánlivé důvody pro změnu auditora nemusí plně odrážet skutečnost, což může ovlivnit rozhodnutí, zda přijmout jmenování; nebo
 - získání potřebných informací z jiných zdrojů.
- 210.10 Tam, kde není možné hrozby eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň prostřednictvím aplikace zabezpečovacích prvků, musí auditor, pokud nezíská potřebné informace jiným způsobem, zakázku odmítnout.
- 210.11 Auditor může být požádán, aby provedl práci, která doplňuje práci stávajícího auditora. Taková situace může vést k ohrožení principu odborné způsobilosti a řádné péče vyplývající například z nedostatku nebo neúplnosti potřebných informací. Závažnost všech hrozeb musí být vyhodnocena a v případě

potřeby přijaty zabezpečovací prvky vedoucí k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Příkladem takového zabezpečovacího prvku je informování stávajícího auditora o požadované práci, což umožní stávajícímu auditorovi poskytnout relevantní informace nezbytné k řádnému provedení prací.

210.12 Stávající nebo předchozí auditor je vázán důvěrným charakterem informací. To, zda auditor může nebo má povinnost projednávat záležitosti klienta s navrhovaným auditorem, záleží na charakteru zakázky a dále na:

- (a) obdržení souhlasu klienta k takovému projednání; nebo
- (b) právních a etických předpisů vztahujících se na takové sdělení či zveřejnění informací. Tyto předpisy se mohou v jednotlivých zemích lišit.

Okolnosti, za kterých je auditor povinen nebo může být povinen zveřejnit důvěrné informace nebo za kterých je takovéto zveřejnění jinak vhodné, jsou uvedeny v sekci 140 části A tohoto kodexu.

210.13 Auditor zpravidla potřebuje souhlas klienta, nejlépe v písemné formě, s tím, aby mohl zahájit jednání se stávajícím nebo předchozím auditorem. Jakmile takovýto souhlas získá, musí stávající nebo předchozí auditor postupovat v souladu s příslušnými právními předpisy vztahujícími se k takové žádosti. Pokud stávající nebo předchozí auditor poskytuje informace, musí tak činit čestnou a jednoznačnou formou. Pokud navrhovaný auditor nemůže získat informace od stávajícího nebo předchozího auditora, musí podniknout rozumné kroky k získání informací o možných rizicích jiným způsobem, např. dotazováním u třetích stran nebo šetřením u vedoucích pracovníků nebo těch osob, které u klienta odpovídají za správu a řízení společnosti.

210.14 V případě auditu účetní závěrky musí auditor požádat předchozího auditora, aby mu poskytl všechny informace, které se týkají skutečností nebo jiných záležitostí, jichž by si podle názoru předchozího auditora měl být navrhovaný nastupující auditor vědom před tím, než se rozhodne, zda přijme zakázku. Výjimkou jsou situace, které zahrnují identifikované porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, uvedené v odstavci 225.31:

- (a) Pokud klient souhlasí s tím, aby předchozí auditor sdělil všechny takové skutečnosti nebo jiné informace, je předchozí auditor povinen poskytnout informace upřímně a jednoznačně a
- (b) Pokud klient nevydá předchozímu auditorovi souhlas nebo odmítne takový souhlas k jednání s navrhovaným nastupujícím auditorem vydat, předchozí auditor na tuto skutečnost navrhovaného nastupujícího auditora upozorní, a ten musí nevydání nebo odmítnutí souhlasu pečlivě zvážit při rozhodování, zda jmenování přijmout.

SEKCE 220

Konflikty zájmů

220.1 Auditor při poskytování služeb může čelit konfliktu zájmů. Konflikt zájmů ohrožuje dodržování principu objektivity a může vést i k ohrožení dodržování ostatních základních principů. Taková ohrožení mohou vzniknout, když:

- Auditor poskytuje své služby ve zkoumané záležitosti dvěma nebo více klientům, jejichž zájmy jsou ve vztahu k této záležitosti v konfliktu, nebo
- Zájmy auditora ve vztahu ke zkoumané záležitosti a zájmy klienta, jemuž auditor poskytuje své služby, jsou ve vztahu ke zkoumané záležitosti v konfliktu.

Auditor nesmí připustit konflikt zájmů, který by zpochybnil jeho profesní nebo odborný úsudek.

Jestliže je poskytována služba charakteru ověřování, dodržování základního principu objektivity též vyžaduje dodržení nezávislosti na ověřovaných klientech v souladu se sekcemi 290 a 291 tam, kde je to relevantní.

220.2 Příklady situací, u nichž může docházet ke vzniku konfliktu zájmů, zahrnují:

- Poskytování poradenských služeb transakčního charakteru klientům usilujícím o získání podílu v auditním klientovi firmy v případech, kdy firma získala v průběhu auditu důvěrné informace, které se mohou vztahovat k případné transakci.
- Poskytování poradenských služeb ve stejnou dobu dvěma klientům usilujícím o získání podílu ve stejné společnosti v případech, kdy se poradenská činnost týká konkurujícího si úsilí těchto klientů.
- Poskytování poradenských služeb prodávajícímu i kupujícímu ve vztahu k té samé transakci.
- Práce na ocenění aktiv pro dvě strany, které jsou ve vztahu k těmto aktivům v pozici konkurujících si stran.
- Zastupování dvou klientů ve stejné věci, kteří jsou ve vzájemném sporu, například v případech procesu rozdělení nebo ukončování spolupráce.

- Vypracování ověřovací zprávy poskytovateli licence o výši poplatků v rámci licenčního ujednání v případě, že zároveň ve stejné době jsou poskytovány poradenské služby licencovanému subjektu, které se týkají správnosti částek, které jím mají být uhrazeny.
- Poskytování poradenských služeb týkajících se investování do podnikání, v němž má např. druh/ družka auditora finanční podíl.
- Poskytování poradenských služeb strategického charakteru klientovi, které se týkají jeho konkurenceschopnosti v případech, kdy má firma společný podnik nebo obdobnou angažovanost u klíčového konkurenta klienta.
- Poskytování poradenských služeb akvizičního charakteru klientovi v případě, že sama firma o tuto akvizici usiluje.
- Poskytování poradenských služeb klientovi při nákupu produktu nebo služeb v případech, že firma má licenční nebo zprostředkovatelské ujednání s jedním z potenciálních prodejců produktu nebo služeb.

220.3 Při identifikaci a vyhodnocování zájmů a vztahů, které mohou vést ke vzniku konfliktu zájmů, a přijímání zabezpečovacích prvků, když je to nutné, směřujících k eliminaci nebo snížení ohrožení souladu se základními principy na přijatelnou úroveň, musí auditor použít svůj odborný úsudek a vzít v úvahu, zda rozumně informovaná třetí strana po posouzení konkrétní situace by pravděpodobně dospěla k závěru, že soulad se základními principy není ohrožen.

220.4 Při řešení konfliktu zájmů, který zahrnuje i uveřejňování a sdílení informací v rámci firmy i sítě firem, a hledání možných řešení u třetích stran musí auditor zůstat obezřetný ve vztahu k základnímu principu důvěrnosti.

220.5 Pokud hrozba z titulu možného konfliktu zájmů, která ohrožuje dodržování základních principů, není na akceptovatelné úrovni, přijme auditor zabezpečovací prvky k eliminaci nebo snížení takové hrozby na akceptovatelnou úroveň. Pokud přijímané zabezpečovací prvky nemohou snížit hrozbu konfliktu zájmů na akceptovatelnou úroveň, auditor odmítne poskytovat takové poradenské služby nebo jejich poskytování přerušit nebo ukončí relevantní vztahy s cílem tuto hrozbu eliminovat nebo ji snížit na akceptovatelnou úroveň.

220.6 Před navázáním nového vztahu s klientem, přijetím zakázky od klienta nebo navázáním obchodního vztahu s klientem podnikne auditor potřebné kroky, aby identifikoval okolnosti, které by mohly vést ke vzniku konfliktu zájmů včetně:

- určení povahy relevantních zájmů a vztahů mezi zúčastněnými stranami,
- určení povahy služeb a jejich dopadu na zúčastněné strany.

Povaha poskytovaných služeb a relevantní zájmy a vztahy mezi zúčastněnými stranami se mohou v průběhu zakázky měnit. To je možné v případě, kdy je auditor požádán, aby pracoval na zakázce v situaci, která se může vyhrotit, přestože strany, které najaly auditora, zpočátku nemusely být ve sporu. Auditor si musí být možností vzniku takových změn vědom, aby byl schopen identifikovat situace, které mohou vést k riziku vzniku konfliktu zájmů.

220.7 Za účelem identifikace zájmů a vztahů, které mohou vést ke vzniku konfliktu zájmů, je vhodné, aby auditor měl k dispozici účinné procedury umožňující identifikaci takových konfliktů. Takové procedury umožňují auditorovi identifikovat skutečné nebo potenciální konflikty zájmů ještě před tím, než přijme zakázku, i v průběhu trvání zakázky. Tyto procedury zahrnují i záležitosti identifikované třetími stranami, například klienty nebo potenciálními klienty. Čím dříve jsou skutečné nebo potenciální hrozby vedoucí ke vzniku konfliktu zájmů identifikovány, tím větší je pravděpodobnost, že auditor přijme zabezpečovací prvky, aby v případě nutnosti eliminoval nebo snížil riziko ohrožení své objektivitu a dodržování základních principů na akceptovatelnou úroveň. Proces vedoucí k identifikaci skutečných nebo potenciálních konfliktů zájmů bude záležet na řadě faktorů, mezi něž patří například:

- Charakter poskytovaných služeb
- Velikost auditorské firmy
- Velikost a povaha clientské základny
- Struktura auditorské firmy, například počet a geografické umístění jednotlivých poboček

220.8 Pokud je auditorská firma členem sítě firem, potom i proces identifikace možných konfliktů zájmů zahrnuje identifikaci jakýchkoliv konfliktů zájmů, které mohou vznikat ve vztahu k zájmům a vztahům celé sítě firem. Potřebné kroky vedoucí k identifikaci takových zájmů a vztahů budou záležet na faktorech, jako jsou povaha poskytovaných služeb, typ klientů, kterým jsou služby firem v síti poskytovány, i geografické působení zúčastněných stran.

220.9 Pokud je konflikt zájmů identifikován, auditor musí vyhodnotit:

- významnost příslušných zájmů a vztahů
- významnost hrozeb vyplývajících z poskytnutí požadovaných služeb. Obecně platí, že čím užší je

vztah mezi poskytovanou službou a oblastí, v níž dochází ke vzniku konfliktu, tím je i vyšší riziko ohrožení principu objektivitu a soulad s dodržováním základních principů.

220.10 Auditor uplatní zabezpečovací prvky, když je to nutné, s cílem eliminovat nebo snížit na akceptovatelnou úroveň hrozby vedoucí k ohrožení základních principů, k nimž dochází z důvodu vzniku konfliktu zájmů. Příklady takových kroků zahrnují:

- Zavádění postupů, které neumožní nepovolené zveřejnění důvěrné informace v situacích, kdy jsou odborné služby poskytovány pro danou záležitost dvěma nebo více klientům, jejichž zájmy jsou ve vztahu k předmětné záležitosti v konfliktu. To může zahrnovat:
 - o Použití oddělených týmů na zakázce s jasným stanovením postupů a procedur zajišťujících dodržení důvěrnosti
 - o Vytváření oddělených sekcí v rámci firmy pro poskytování specializovaných služeb, které mohou fungovat jako překážka pro možné přenášení důvěrných informací z jedné sekce do druhé v rámci firmy
 - o Vytváření postupů a procedur, které omezí přístup ke klientským složkám, používání dohod o důvěrnosti, které podepíší zaměstnanci a partneři firmy a/nebo fyzické a elektronické oddělení důvěrných informací
- Provádění pravidelných prověrek funkčnosti uplatňování zabezpečovacích prvků zkušeným odborníkem, který není členem týmu pracujícím na zakázce/zakázkách.
- Využívání zkušeného odborníka, který nepracuje na zakázce ani není jinak ovlivněn možným střetem zájmů, který by revidoval provedenou práci s cílem vyhodnotit, zda klíčové úsudky a závěry jsou správné.
- Využívání konzultací s třetími stranami jako jsou profesní organizace, právní zástupci nebo jiný auditor.

220.11 Navíc je všeobecně nezbytné zveřejnit charakter konfliktu zájmů a přijaté zabezpečovací prvky, pokud je nezbytné je přijímat, klientům, jichž se konflikt zájmů týká, a to v situaci, kdy je nezbytné přijímat zabezpečovací prvky, které snižují riziko hrozby na akceptovatelnou úroveň. Zároveň je nutné získat jejich souhlas s tím, že auditor takové služby může poskytovat. Zveřejnění a souhlas mohou mít různé formy například:

- Obecná veřejně dostupná informace klientům o tom, že v souladu s obecnými podmínkami podnikání není poskytována exkluzivita jakémukoliv individuálnímu klientovi (např. pro vymezenou službu nebo vymezený obor podnikání) s cílem nemuset vyžadovat individuální souhlas klienta jednotlivě. Takové skutečnosti mohou být uvedeny v obecných vzorech smluv nebo standardních podmínkách akceptace zakázek.
- Specifická zveřejnění o okolnostech konkrétního konfliktu pro jednotlivé dotčené klienty, včetně detailního popisu situace a souhrnného vysvětlení přijatých zabezpečovacích prvků a souvisejících rizik v takové míře umožňující klientovi učinit potřebné rozhodnutí ve vztahu k předmětné záležitosti včetně jím poskytnutého nezbytného souhlasu.
- V některých situacích klientský souhlas může být odvozen z klientova chování, když auditor získá dostatečné důkazy o tom, že klienti jsou si vědomi situace od začátku a akceptovali riziko konfliktu zájmů, pokud proti tomu neuplatnili námitku.

Auditor musí rozhodnout, zda charakter a význam konfliktu zájmu je takového charakteru, že specifické zveřejnění a výslovný souhlas jsou nezbytné. V takové situaci auditor musí použít svůj odborný úsudek, aby vyhodnotil podmínky vedoucí ke konfliktu zájmů včetně zájmů stran, jichž se to dotýká, charakter možných problémů, k nimž může docházet, i riziko, že určitá záležitost se bude vyvíjet neočekávaným způsobem.

220.12 V případech, kdy auditor požádá klienta o výslovný souhlas a takový výslovný souhlas je klientem odmítnut, musí auditor odmítnout poskytování svých odborných služeb nebo přerušit jejich poskytování, pokud by jejich poskytování vedlo ke vzniku konfliktu zájmů, nebo musí ukončit relevantní vztahy nebo se vzdát příslušných zájmů s cílem eliminovat hrozbu ohrožení nebo ji snížit na akceptovatelnou úroveň, na níž by bylo možné již získat výslovný souhlas po zavedení dalších zabezpečovacích prvků.

220.13 Pokud je zveřejnění pouze ústní formou nebo souhlas je poskytnut ústní formou nebo pouze vyplývá z ostatních skutečností, auditorovi se doporučuje zdokumentovat podstatu podmínek vedoucích ke vzniku konfliktu zájmů, aplikované zabezpečovací prvky redukcující hrozby na přijatelnou úroveň a získaný souhlas.

220.14 Za určitých podmínek by zveřejnění specifických informací za účelem získání výslovného souhlasu mohlo vést k porušení důvěrnosti. Takové situace mohou zahrnovat:

- Poskytování poradenských služeb transakčního charakteru pro klienta v souvislosti s nepřátelským převzetím jiného klienta firmy.
- Provádění forenzního šetření pro klienta v souvislosti s podezřením na podvodné jednání v situacích, kdy firma získala důvěrné informace v souvislosti s poskytováním svých služeb jinému klientovi, který se mohl na takovém podvodném jednání podílet.

Firma v takovém případě nepřijme nebo nebude pokračovat v takové zakázce, pokud nebudou splněny následující podmínky:

- Firma nepůsobí v roli obhájce pro jednoho klienta, když toto by vyžadovalo působení v opačné roli proti jinému klientovi ve stejné záležitosti.
- Jsou k dispozici specifické mechanismy, které zabrání zveřejnění důvěrných informací mezi týmy poskytujícími své služby dvěma klientům.
- Firma si je jista tím, že by rozumně uvažující třetí strana disponující potřebnými informacemi, která by brala do úvahy specifická fakta a podmínky, které měl auditor v daném čase k dispozici, učinila pravděpodobně závěr, že pro firmu bylo vhodné zakázku přijmout nebo v ní pokračovat, protože odmítnutí takové zakázky firmou by mělo nepříznivý důsledek pro klienty a další relevantní třetí strany.

Auditor musí zdokumentovat charakter okolností včetně role, kterou sehrává, a popsat uplatněné mechanismy, zabráňující zveřejňování informací mezi týmy poskytujícími své odborné služby dvěma klientům a odůvodnit závěr, proč je vhodné takovou zakázku přijmout.

SEKCE 225

Reakce na porušení právních předpisů

Účel

- 225.1 Auditor se při poskytování profesionálních služeb klientovi může setkat nebo se dozvědět o porušení nebo podezření na porušení právních předpisů. Účelem této sekce je stanovení povinností auditora, když se s takovým porušením nebo podezřením na něj setká, a poskytnutí návodu auditorovi, jak postupovat při vyhodnocování důsledků takové skutečnosti a určení dalšího postupu v rámci reakce na tuto skutečnost. Podle této sekce se postupuje bez ohledu na charakter klienta včetně toho, zda se jedná nebo nejedná o subjekt veřejného zájmu.
- 225.2 Pojem „porušení právních předpisů“ zahrnuje jak nedbalost, tak jednání, ať úmyslné nebo neúmyslné, uskutečněné klientem, osobami pověřenými správou a řízením, vedením nebo i dalšími osobami pracujícími pro klienta, které jsou v rozporu s příslušnými právními předpisy.
- 225.3 V některých právních řádech právní předpisy upravují, jak má auditor postupovat v případech porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, které se mohou lišit od této sekce nebo jít nad její rámec. Když se auditor s takovým porušením nebo podezřením na něj setká, pak má povinnost se s takovými předpisy seznámit a postupovat podle nich včetně požadavku na oznamování příslušným orgánům a zákazů upozornit klienta před tím, než zjištění oznámí, například v souladu s právními předpisy upravujícími boj proti praní špinavých peněz.
- 225.4 Charakteristickým znakem auditorské profese je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. V reakci na porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení je úkolem auditora:
- (a) Postupovat v souladu se základními principy integrity a profesionálního jednání,
 - (b) prostřednictvím upozornění vedení nebo, je-li to relevantní, osob pověřených správou a řízením, usilovat o to, aby:
 - (i) Měly možnost napravit, opravit nebo zmírnit důsledky identifikovaného porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení nebo
 - (ii) zabránily realizaci takového porušení, pokud k němu ještě nedošlo,
 - (c) přijmout taková další opatření, která budou v souladu s veřejným zájmem.

Předmět

- 225.5 Tato sekce upravuje postup, kterým by se měl auditor řídit, pokud zjistí nebo je upozorněn na porušení následujících právních předpisů nebo podezření na jejich porušení:
- (a) Právních předpisů, o nichž je obecně známo, že mají přímý vliv na stanovení významných (materiálních) částek a popisných a vysvětlujících informací uvedených v účetní závěrce klienta, a
 - (b) ostatních právních předpisů, které nemají přímý vliv na částky a popisné a vysvětlující informace uvedené v účetní závěrce klienta, ale jejichž dodržování může být zásadní pro výkon klientova podnikání, jeho schopnosti pokračovat v podnikání nebo vyvarování se významným (materiálním) sankcím.
- 225.6 Příklady právních předpisů, jimiž se tato sekce zabývá, zahrnují i ty, které se týkají:
- Podvodů, korupce a uplácení.
 - Praní špinavých peněz, financování terorismu a výnosů z trestné činnosti.
 - Trhů cenných papírů a jejich obchodování.
 - Bankovních a ostatních finančních produktů a služeb.

- Ochrany dat.
- Daňových a penzijních závazků a plateb.
- Ochrany životního prostředí.
- Zdraví a bezpečnosti.

225.7 Porušení právních předpisů může vyústit v pokuty, soudní spory a další následky pro klienta, které mohou mít významný dopad na účetní závěrku klienta. Co je však ještě více důležité, takové porušení může mít širší dopady v oblasti veřejného zájmu ve smyslu potenciálního podstatného poškození investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti. Pro účely této sekce se událostí, která způsobí podstatné poškození, rozumí taková událost, která má za následek vážné nepříznivé důsledky finančního nebo nefinančního charakteru pro jednu ze zmíněných stran. Takovou událostí je např. spáchání podvodu, který způsobí významné finanční ztráty investorům, a nedodržení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí, které ohrožují zdraví nebo bezpečnost zaměstnanců nebo veřejnosti.

225.8 Auditor, který se setká nebo je informován o záležitostech, které jsou pro klienta, zájmové strany a veřejnost jasně nevýznamné svojí povahou a důsledky finančními nebo jinými, není povinen postupovat v souladu s touto sekcí ve vztahu k takovým záležitostem.

225.9 Tato sekce se nezabývá:

- osobními prohřešky, které nemají vztah k obchodním aktivitám klienta, a
- zjištěným porušením právních předpisů, které není způsobeno klientem nebo osobami pověřenými správou a řízením, vedením nebo dalšími osobami pracujícími pro klienta nebo dle klientových instrukcí. To se týká například situace, kdy auditor provádí pro klienta due diligence u třetí strany a za identifikované porušení právních předpisů nebo podezření na takové porušení odpovídá tato třetí strana.

Auditor může nicméně využít postupy uváděné v této sekci při rozhodování, jak reagovat v takových situacích.

Odpovědnost vedení klienta a osob pověřených správou a řízením

225.10 Vedení klienta za dohledu osob pověřených správou a řízením odpovídá za řízení podnikatelských aktivit klienta v souladu s právními předpisy. Dále je odpovědností vedení a osob pověřených správou a řízením identifikovat a řešit jakékoliv porušení právních předpisů klientem, konkrétní osobou z osob pověřených správou a řízením, členem vedení nebo jinou osobou, která pracuje pro klienta nebo podle jeho pokynů.

Odpovědnost auditora

225.11 Když se auditor dozví o záležitostech, kterými se tato sekce zabývá, musí být opatření, která auditor přijme s cílem postupovat v souladu s touto sekcí, přijata včas a s přihlédnutím ke znalosti podstaty dané záležitosti a případnému rozsahu poškození zájmů klienta, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.

Audit účetní závěrky

Porozumění dané záležitosti

225.12 Pokud se auditor při provádění auditu dozví o záležitosti týkající se případu porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, ať již při provádění zakázky nebo díky informaci poskytnuté jinou stranou, je jeho povinností porozumět její podstatě a okolnostem, za jakých vznikla, případně by mohla vzniknout.

225.13 Od auditora se očekává, že uplatní své znalosti, profesní úsudek a zkušenost, ale neočekává se od něj úroveň znalostí právních předpisů větší, než je ta, která je potřebná k realizaci zakázky. To, zda příslušné zjištění znamená porušení právních předpisů, je v konečném důsledku věcí, kterou musí rozhodnout soud nebo jiná příslušná rozhodovací instance. V závislosti na povaze a významu dané záležitosti může auditor na důvěrné bázi konzultovat svůj postup v rámci firmy, sítě firem, s profesní organizací nebo právním poradcem.

225.14 Pokud auditor zjistí nebo pojme podezření, že došlo k porušení právních předpisů nebo k tomu může dojít, musí tuto záležitost projednat s příslušnou úrovní vedení klienta, a je-li to relevantní, s osobami pověřenými správou a řízením.

225.15 Taková diskuse umožňuje auditorovi pochopit skutečnosti a okolnosti týkající se dané záležitosti a její potenciální dopady. Diskuse také může přimět vedení nebo osoby pověřené správou a řízením k prošetření dané záležitosti.

- 225.16 Volba příslušné úrovně vedení, s níž bude auditor danou záležitostí diskutovat, je věcí profesionálního úsudku. Faktory, které by při tom měly být vzaty do úvahy, zahrnují:
- podstatu a okolnosti spjaté s danou záležitostí,
 - osoby, jichž se daná záležitost týká nebo může týkat,
 - pravděpodobnost spolčení,
 - možné důsledky dané záležitosti,
 - to, zda je příslušná úroveň vedení schopna danou záležitost vyšetřit a přijmout příslušná opatření.
- 225.17 Příslušná úroveň vedení je obecně ta, která je o úroveň řízení výše než osoba nebo osoby, jichž se daná záležitost týká nebo může týkat. Pokud se auditor domnívá, že vedení je zapojeno do porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, musí danou záležitost projednat s osobami pověřenými správou a řízením. Auditor může také zvážit, zda neprojednat záležitost s vnitřními auditory, je-li to relevantní. V rámci skupiny může být příslušnou úrovní vedení mateřské společnosti.

Zabývání se danou záležitostí

- 225.18 Při projednání porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení s vedením a, je-li to relevantní, s osobami pověřenými správou a řízením, je auditor povinen jim doporučit, aby přijaly vhodná a včasná opatření, pokud již tak neučinily, tak, aby:
- (a) Napravily, opravily nebo zmírnily důsledky porušení právních předpisů,
 - (b) zabránily realizaci porušení právních předpisů, pokud k němu ještě nedošlo, nebo
 - (c) sdělily danou záležitost příslušnému orgánu, pokud je to vyžadováno právními předpisy nebo je to považováno za nutné ve veřejném zájmu.
- 225.19 Auditor posoudí, zda vedení klienta a osoby pověřené správou a řízením rozumí svým povinnostem uloženým právními předpisy ve vztahu k porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení. Pokud tomu tak není, může jim auditor navrhnout vhodné informační zdroje nebo doporučit, aby si obstaraly právní poradenství.
- 225.20 Auditor musí dodržovat příslušné:
- (a) Právní předpisy včetně jejich ustanovení týkajících se oznamování porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení příslušným orgánům. Některé právní předpisy mohou v této souvislosti určovat dobu, do kdy takové oznámení musí být učiněno, a
 - (b) požadavky standardů pro audit včetně těch, které se týkají:
 - identifikace a reakce na porušení právních předpisů včetně podvodu,
 - komunikace s osobami pověřenými správou a řízením,
 - zvážení dopadů porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení na zprávu auditora.

Komunikace v rámci skupiny

- 225.21 Auditor může:
- (a) pro účely auditu skupiny být požádán skupinovým auditním týmem, aby provedl práce týkající se účetních informací složky skupiny nebo
 - (b) uzavřít smlouvu na provedení auditu účetní závěrky složky skupiny za jiným účelem, než je audit skupiny, například za účelem provedení povinného auditu.

Pokud se auditor dozví o porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení ve vztahu ke složce v obou výše uvedených situacích, musí nad rámec povinností stanovených touto sekcí komunikovat danou záležitostí s partnerem odpovědným za audit skupiny, pokud mu tento postup nezakazují právní předpisy. Tento postup umožní partnerovi odpovědnému za audit skupiny, aby byl o dané záležitosti informován, a určil v rámci skupinového auditu, zda, a pokud ano, tak jak by daná záležitost měla být řešena v kontextu jednotlivých ustanovení této sekce.

- 225.22 Když se partner odpovědný za audit skupiny dozví o porušení právních předpisů nebo o podezření na jejich porušení v průběhu auditu účetní závěrky skupiny včetně toho, když je informován o takové záležitosti dle odstavce 225.21, musí partner odpovědný za audit skupiny kromě reakce na danou záležitost v rámci skupinového auditu v souladu s touto sekcí zvážit, zda je daná záležitost relevantní pro některou nebo více složek skupiny:
- (a) jejichž účetní informace jsou předmětem postupů za účelem auditu účetní závěrky skupiny, nebo
 - (b) jejichž finanční informace jsou ověřovány za jiným účelem, než je audit skupiny, například za účelem povinného auditu.

Pokud tomu tak je, musí partner odpovědný za audit skupiny ohledně porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení komunikovat s těmi, kdo provádějí práce na složkách skupiny, kde může být daná záležitost relevantní, pokud mu takovou komunikaci nezakazují právní předpisy. Pokud je to

nutné ve vztahu podle bodu (b), musí být provedeno potřebné šetření (na úrovni vedení nebo z veřejně dostupných zdrojů), zda je daná složka skupiny předmětem auditu, a pokud ano, tak, je-li to možné zjistit, kdo je jejím auditorem. Cílem takové komunikace je zajistit, aby ti, kdo pracují na složkách skupiny, byli informováni o dané záležitosti, aby mohli rozhodnout zda, a pokud ano, jak by daná záležitost měla být řešena v souladu s ustanoveními této sekce.

Určení, zda jsou nutné další kroky

- 225.23 Auditor vyhodnotí reakci vedení a, je-li to relevantní, reakci osob pověřených správou a řízením.
- 225.24 Při vyhodnocování reakce vedení a, je-li to relevantní, osob pověřených správou a řízením, musí auditor posoudit následující faktory:
- Včasnost reakce
 - Porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení bylo řádně vyšetřeno
 - Byla přijata nebo jsou přijímána opatření k napravení, opravení nebo zmírnění dopadů porušení právních předpisů
 - Byla přijata nebo jsou přijímána opatření k zabránění porušení právních předpisů, pokud k němu ještě nedošlo
 - Vhodná opatření byla přijata nebo jsou přijímána, aby se snížilo riziko opakování porušení právních předpisů, například zavedením dalších kontrol nebo proškolením
 - Porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení bylo oznámeno příslušným orgánům, je-li to relevantní, a pokud k tomu došlo, zda toto zveřejnění se jeví jako adekvátní.
- 225.25 V návaznosti na reakci vedení a, je-li to relevantní, i osob pověřených správou a řízením, se auditor rozhodne, zda jsou nutné další kroky s ohledem na veřejný zájem.
- 225.26 Rozhodnutí, zda jsou nutné další kroky, a jejich povaha a rozsah budou záviset na různých faktorech včetně:
- Právního rámce
 - Naléhavosti dané záležitosti
 - Rozšíření dané záležitosti u klienta
 - Zda auditor má i nadále důvěru v integritu vedení a, je-li to relevantní, osob pověřených správou a řízením
 - Zda je pravděpodobné, že porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení se bude opakovat
 - Zda existují důvěryhodné důkazy skutečného nebo potenciálního podstatného poškození zájmů klienta, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.
- 225.27 Příklady okolností, které mohou vést k tomu, že auditor již nemá důvěru v integritu vedení a, je-li to relevantní, osob pověřených správou a řízením, zahrnují situace, kde:
- Auditor je podezřívá nebo má důkazy o jejich zapojení nebo uvažovaném zapojení do jakéhokoli porušení právních předpisů
 - Auditor si je vědom toho, že vědí o porušení, a navzdory požadavkům právních předpisů neoznámily nebo neinicovaly takové oznámení příslušným orgánům v přiměřené době.
- 225.28 Při rozhodování o povaze a rozsahu dalších akcí auditor uplatní svůj profesní úsudek a vezme do úvahy, zda by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti dostupné auditorovi v daný okamžik, pravděpodobně dovodila, že auditor jednal náležitě ve veřejném zájmu.
- 225.29 Další kroky provedené auditorem mohou zahrnovat:
- Oznámení dané záležitosti příslušným orgánům, i když neexistuje požadavek právních předpisů takto konat
 - Odstoupit od zakázky a ukončit profesní vztah s klientem, pokud to dovolují právní předpisy.
- 225.30 Odstoupením od zakázky a ukončením vztahu s klientem nezaniká povinnost auditora učinit další kroky, které mohou být potřebné, aby auditor dostal svým povinnostem dle této sekce. V některých jurisdikcích však mohou být další možnosti auditora omezeny a odstoupení od zakázky může být jediným dostupným řešením.
- 225.31 Tam, kde auditor ukončil profesní vztah dle odstavců 225.25 a 225.29, musí na základě žádosti navrhovaného nastupujícího auditora seznámit navrhovaného nastupujícího auditora se všemi skutečnostmi a ostatními informacemi, které se týkají identifikovaného porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, kterých, dle názoru předchozího auditora, si musí být navrhovaný nastupující auditor vědom před tím, než se rozhodne auditní zakázku přijmout. Předchozí auditor tak musí učinit navzdory ustanovení odstavce 210.14, pokud mu to nezakazují právní předpisy. Pokud navrhovaný nastupující auditor nemůže komunikovat s předchozím auditorem, navrhovaný nastupující

auditor musí udělat nezbytné kroky, aby získal informace o okolnostech změny auditora jiným způsobem, jako například dotazováním u třetích stran nebo prošetřením vedení nebo osob pověřených správou a řízením.

225.32 Protože posouzení dané záležitosti může vyžadovat komplexní analýzu a posouzení, auditor může zvážit interní konzultace, získání právního poradenství k tomu, aby posoudil své možnosti a profesní nebo právní dopady případných kroků, nebo konzultace na důvěrné bázi s regulátorem nebo profesní organizací.

Rozhodnutí, zda oznámit danou záležitost příslušným orgánům

225.33 Oznámení dané záležitosti příslušným orgánům je zakázané, pokud by bylo v rozporu s právními předpisy. Jinak je ale cílem oznámení umožnit vyšetření dané záležitosti příslušnými orgány a přijetí opatření ve veřejném zájmu.

225.34 Rozhodnutí, zda přistoupit k takovému oznámení, záleží především na povaze a rozsahu skutečného nebo možného poškození, které může být danou záležitostí způsobeno investorům, věřitelům, zaměstnancům nebo veřejnosti. Auditorovo rozhodnutí záležitost oznámit příslušným orgánům je odpovídajícím krokem, pokud například:

- Společnost je zapojena do uplácení (například domácích nebo zahraničních vládních úředníků za účelem získání velkých kontraktů)
- Společnost působí v regulovaném prostředí a daná záležitost je takového významu, že může ohrozit její oprávnění k podnikání
- Společnost je kotována na finančních trzích a záležitost by mohla negativně ovlivnit regulérní a řádné obchodování s cennými papíry společnosti nebo znamenat systémové riziko pro finanční trhy
- Produkty, které jsou nebezpečné pro zdraví a bezpečnost, by pravděpodobně mohly být prodávány společností
- Společnost navrhuje svým klientům schémata, která jim umožňují se vyhnout placení daní.

Rozhodnutí, zda přistoupit k takovému oznámení, bude také záležet na externích faktorech, jako jsou:

- Zda existuje příslušný orgán, kterému je možné předat informaci a který může zajistit, že záležitost bude vyšetřována a přijata příslušná opatření. Určení příslušného orgánu bude záležet na povaze dané záležitosti, například to může být regulátor finančních trhů v případě podvodného finančního výkaznictví nebo agentura na ochranu přírody v případě porušení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí.
- Zda existuje silná a důvěryhodná ochrana před civilní, trestní a profesní odpovědností nebo odplatou zajištěná právními předpisy jako např. zákonem na ochranu oznamovatelů.
- Zda existuje skutečné nebo potenciální ohrožení osobní bezpečnosti auditora nebo jiných osob.

225.35 Jestliže auditor usoudí, že oznámení porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení je za daných okolností správným krokem, nebude tento postup považován za porušení důvěrného charakteru informací dle sekce 140 tohoto kodexu. Pokud se auditor rozhodne k takovému oznámení, musí postupovat v dobré víře a obezřetně ve svých prohlášeních a tvrzeních. Auditor také musí zvážit, jestli je vhodné informovat klienta o svých úmyslech před tím, než přistoupí k oznámení dané záležitosti.

225.36 Ve výjimečných situacích se auditor může dozvědět o skutečné nebo zamýšlené činnosti, o níž se auditor bude důvodně domnívat, že může vést k bezprostřednímu porušení právních předpisů, a která by způsobila podstatné poškození investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti. Za podmínky zvážení vhodnosti danou záležitostí projednat s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, auditor je povinen uplatnit odborný úsudek a smí danou záležitostí okamžitě oznámit příslušným orgánům, aby eliminoval nebo zmírnil dopady takového bezprostředního porušení právních předpisů. Takové oznámení se nepovažuje za porušení důvěrného charakteru informací dle sekce 140 tohoto kodexu.

Dokumentace

225.37 Ve vztahu k identifikovanému porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, které je předmětem této sekce, auditor musí nad rámec dokumentace vyžadované příslušnými standardy pro audit zdokumentovat:

- Jakým způsobem vedení a, je-li to relevantní, osoby pověřené správou a řízením zareagovaly na danou záležitost
- Svě kroky, které zvážoval, úsudky, které udělal, a rozhodnutí, která učinil, při zvážení logicky uvažující a informované třetí strany
- Jak se vypořádal se splněním povinností uvedených v odstavci 225.25 této sekce.

- 225.38 *Mezinárodní standardy pro audit (ISA)* například požadují, aby auditor při auditu účetní závěrky:
- Vyhotovil dokumentaci dostatečnou k pochopení významných záležitostí vyvstalých během auditu, přijatých závěrů a významných profesních úsudků učiněných při přijímání těchto závěrů
 - Zdokumentoval diskuse o významných záležitostech s vedením a osobami pověřenými správou a řízením včetně podstaty diskutovaných záležitostí a toho, kdy a s kým se tyto diskuse uskutečnily, a
 - Zdokumentoval identifikované porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení a výsledky diskusí s vedením a, je-li to relevantní, osobami pověřenými správou a řízením a ostatními stranami mimo společnost.

Profesionální služby jiné než audit účetní závěrky

Pochopení dané záležitosti a její projednání s vedením a osobami pověřenými správou a řízením

- 225.39 Pokud auditor při poskytování profesionálních služeb jiných než audit účetní závěrky získá informace o případu porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, je jeho povinností porozumět dané záležitosti včetně její povahy a okolností, za níž k ní došlo nebo by mohlo dojít.
- 225.40 Od auditora se očekává, že uplatní své znalosti, profesní úsudek a zkušenosti, ale neočekává se od něj úroveň znalostí právních předpisů a nařízení větší než ta, která je potřebná k poskytnutí profesionální služby, ke které se zavázal. Zda příslušné zjištění znamená porušení právních předpisů, je v konečném důsledku věcí, kterou musí rozhodnout soud nebo jiná příslušná rozhodovací instance. V závislosti na povaze a významu dané záležitosti může auditor na důvěrné bázi konzultovat svůj postup v rámci firmy, sítě firem, s profesní organizací nebo právním poradcem.
- 225.41 Pokud auditor zjistí nebo pojme podezření, že došlo k porušení právních předpisů nebo k tomu může dojít, musí tuto záležitost projednat s příslušnou úrovní vedení klienta a, je-li to relevantní, s osobami pověřenými správou a řízením.
- 225.42 Taková diskuse umožňuje auditorovi pochopit skutečnosti a okolnosti týkající se dané záležitosti a její potenciální dopady. Diskuse také může přimět vedení nebo osoby pověřené správou a řízením k prošetření dané záležitosti.
- 225.43 Volba příslušné úrovně vedení, s níž bude auditor danou záležitostí diskutovat, je věcí profesionálního úsudku. Faktory, které by při tom měly být vzaty do úvahy, zahrnují:
- Podstatu a okolnosti spjaté s danou záležitostí
 - Osoby, jichž se daná záležitost dotýká nebo může dotýkat
 - Pravděpodobnost spolčení
 - Možné důsledky dané záležitosti
 - Zda příslušná úroveň vedení je schopna danou záležitost vyšetřit a přijmout příslušná opatření.

Projednání záležitosti s externím auditorem společnosti

- 225.44 Pokud auditor poskytuje neauditní službu pro auditního klienta firmy nebo složku auditního klienta firmy, musí projednat porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení v rámci firmy, pokud takový postup není zakázán právními předpisy. Projednání musí proběhnout v souladu s firemními směrnici nebo postupy nebo při absenci takových směrnic a postupů přímo s partnerem odpovědným za auditní zakázku.
- 225.45 Pokud auditor poskytuje neauditní službu auditnímu klientovi v rámci sítě firem nebo složce auditního klienta v rámci sítě firem, musí zvážit, zda projednat porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení s firmou v síti. Pokud se takové projednání uskuteční, musí proběhnout v souladu se směrnici nebo postupy v rámci sítě firem nebo při absenci takových směrnic a postupů přímo s partnerem odpovědným za auditní zakázku.
- 225.46 Pokud auditor provádí neauditní zakázku pro klienta, který není:
- a) auditním klientem firmy nebo sítě firem nebo
 - b) složkou auditního klienta firmy nebo sítě firem,
- pak zváží, zda projedná porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení s firmou, která je klientovým externím auditorem, pokud takového externího auditora klient má.
- 225.47 Skutečnosti relevantní pro zvážení komunikace dle odstavců 225.45 a 225.46 zahrnují:
- Zda taková komunikace není v rozporu s právními předpisy.
 - Zda existují nějaká omezení týkající se oznamování uložená regulatorním orgánem nebo žalobcem v rámci probíhajícího vyšetřování porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení.
 - Zda účelem zakázky je zjistit případné porušení právních předpisů v rámci společnosti s úmyslem umožnit jí přijetí potřebných opatření.

- Zda vedení nebo osoby pověřené správou a řízením již informovaly externího auditora o záležitosti.
- Očekávanou významnost (materialitu) dané záležitosti ve vztahu k auditu účetní závěrky nebo v případě, kdy se záležitost týká části skupiny, očekávanou významnost (materialitu) ve vztahu k auditu účetní závěrky skupiny.

225.48 Ve všech případech je cílem takové komunikace, aby partner odpovědný za auditní zakázku byl informován o porušení právních předpisů nebo o podezření na jejich porušení, aby se mohl rozhodnout zda, a pokud ano, jak by záležitost měla být vyřešena v souladu s ustanoveními této sekce.

Rozhodnutí, zda jsou nutné další kroky

225.49 Auditor musí také zvážit, zda jsou další nutné další kroky s ohledem na veřejný zájem.

225.50 Rozhodnutí, zda jsou nutné další kroky, a jejich povaha a rozsah, budou záviset na faktorech jako:

- Právní rámec
- Relevantnost a včasnost opatření přijatých vedením a, je-li to relevantní, osobami pověřenými správou a řízením
- Naléhavost dané záležitosti
- Míra účasti vedení nebo osob pověřených správou a řízením v dané záležitosti
- Pravděpodobnost podstatného poškození zájmů klienta, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti

225.51 Další kroky provedené auditorem mohou zahrnovat:

- Oznámení záležitosti příslušným orgánům, i když neexistuje právní požadavek takto konat.
- Odstoupení od zakázky a ukončení profesního vztahu s klientem, pokud to dovolují právní předpisy.

225.52 Faktory, které je nutné vzít do úvahy při zvažování, zda oznámit danou záležitost příslušným orgánům, zahrnují:

- Zda takový krok není v rozporu s právními předpisy.
- Zda existují nějaká omezení týkající se oznamování uložená regulátorním orgánem nebo žalobcem v rámci probíhajícího vyšetřování porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení.
- Zda je účelem zakázky zjistit případné porušení právních předpisů v rámci společnosti s úmyslem umožnit jí přijetí potřebných opatření.

225.53 Jestliže auditor usoudí, že oznámení porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení je za daných okolností správným postupem, nebude tento postup považován za porušení důvěrného charakteru informací dle sekce 1 40 tohoto kodexu. Pokud se auditor rozhodne k takovému oznámení, musí postupovat v dobré víře a obezřetně ve svých prohlášeních a tvrzeních. Musí také zvážit, jestli je vhodné informovat klienta o auditorových úmyslech před tím, než přistoupí k oznámení dané záležitosti.

225.54 Ve výjimečných situacích se auditor může dozvědět o skutečné nebo zamýšlené činnosti, o níž se důvodně domnívá, že může vést k bezprostřednímu porušení právních předpisů a která by způsobila podstatné poškození investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti. Po zvážení, zda je vhodné projednat tuto záležitost s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, je povinen uplatnit odborný úsudek a smí danou záležitost okamžitě oznámit příslušným orgánům, aby eliminoval nebo zmírnil dopady takového bezprostředního porušení právních předpisů. Takové oznámení se nepovažuje za porušení důvěrného charakteru informací dle sekce 1 40 tohoto kodexu.

225.55 Auditor může zvážit interní konzultace a využití právního poradenství k tomu, aby posoudil své možnosti a právní dopady případných kroků, nebo konzultovat na důvěrné bázi s regulátorem nebo profesní organizací.

Dokumentace

225.56 Ve vztahu k identifikovanému porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, které je předmětem této sekce, auditorovi se doporučuje zdokumentovat:

- Danou záležitost
- Výsledky projednání s vedením, a je-li to relevantní, s osobami pověřenými správou a řízením
- Jakým způsobem vedení a, je-li to relevantní, osoby pověřené správou a řízením reagovaly na danou záležitost
- Svě kroky, které zvažoval, úsudky, které udělal, a rozhodnutí, která učinil
- Jak se vypořádal se splněním povinností uvedených v odstavci 225.49 této sekce.

SEKCE 230

Alternativní stanoviska

- 230.1 Situace, kdy je auditor požádán o poskytnutí alternativního stanoviska k aplikaci účetních či auditních standardů, standardů pro výkaznictví či jiných standardů nebo principů na určitou situaci či transakci ze strany společnosti nebo jménem společnosti či subjektu, který není stávajícím klientem, mohou vést k ohrožení dodržení základních principů. Například může být ohrožen princip odborné způsobilosti a řádné péče za situace, kdy alternativní stanovisko nevychází ze stejného souboru podkladů, které měl k dispozici stávající auditor, nebo vychází z neúplné evidence. Existence a závažnost jakékoli hrozby bude záviset na okolnostech požadavku a na veškerých dalších dostupných skutečnostech a předpokladech podstatných pro vyjádření odborného úsudku.
- 230.2 Pokud je auditor požádán o poskytnutí alternativního stanoviska, musí vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby aplikovat zabezpečovací prvky tak, aby byly hrozby eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Tyto zabezpečovací prvky zahrnují například vyžádání souhlasu klienta s kontaktováním stávajícího auditora, popis omezení v rámci komunikace s klientem při vydání jakéhokoliv stanoviska a poskytnutí kopie vydaného stanoviska stávajícímu auditorovi.
- 230.3 Jestliže společnost nebo subjekt požadující alternativní stanovisko nedovolí auditorovi komunikovat se stávajícím auditorem, musí auditor rozhodnout, zda je při vzetí v úvahu všech okolností vhodné alternativní stanovisko poskytnout.

SEKCE 240

Honoráře a ostatní způsoby odměňování

- 240.1 Při jednáních o nabídce odborných služeb je auditor oprávněn navrhnout takový honorář, který považuje za opodstatněný. Skutečnost, že jednotliví auditoři navrhnou rozdílné honoráře, sama o sobě není neetická. Nicméně z celkové výše navržených honorářů může vyplynout hrozba porušení základních principů. Například ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti ve vztahu k odborné způsobilosti a řádné péči může vzniknout, pokud je navržený honorář tak nízký, že může být obtížné realizovat zakázku za danou cenu v souladu s příslušnými technickými a profesními standardy.
- 240.2 Existence a závažnost všech vzniklých hrozeb bude záviset na takových faktorech, jako jsou výše navrhovaného honoráře a typ služeb, na které se honorář vztahuje. U veškerých hrozeb je třeba vyhodnotit jejich závažnost a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Takovéto zabezpečovací prvky zahrnují např.:
- seznámení klienta s podmínkami zakázky a uvedení zejména informace o tom, jak byl navrhovaný honorář vypočten a které služby tento navrhovaný honorář zahrnuje;
 - přiřazení potřebného času a kvalifikovaných pracovníků danému úkolu.
- 240.3 Pro určité typy zakázek, které nemají charakter ověřování¹⁾, je velmi rozšířeno používání podmíněných honorářů. Tyto honoráře však mohou za určitých okolností zapříčinit ohrožení dodržování základních principů. Může dojít ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti, které ohrožuje objektivitu auditora. Existence a závažnost takovýchto hrozeb bude záležet na takových faktorech, jako jsou například:
- povaha zakázky;
 - rozpětí výše možných honorářů;
 - způsob stanovení honoráře;
 - skutečnost, zda výsledek či výstup bude prověřovat nezávislá třetí strana.
- 240.4 Auditor musí vyhodnotit závažnost veškerých takovýchto hrozeb a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Takovéto zabezpečovací prvky zahrnují např.:
- předem sjednanou písemnou dohodu s klientem o způsobu stanovení odměny;
 - informování předpokládaných uživatelů výsledků činnosti auditora a informování o způsobu stanovení odměny;
 - metodiky a postupy upravující provádění prověrky kvality;
 - kontrola prací provedených auditorem ze strany nezávislé třetí osoby.
- 240.5 Za určitých podmínek může auditor obdržet honorář či provizi za zprostředkování klienta. Například pokud auditor určitou službu, kterou klient žádá, sám neposkytuje, může být takovýto honorář vyplacen

¹⁾ Podmíněné honoráře za služby, které nemají charakter ověřování, poskytnuté auditním klientům a dalším klientům, kteří dostávají služby, které mají charakter ověřování, jsou pojednány v sekcích 290 a 291 této části tohoto kodexu.

v případě, že stávajícímu klientovi nalezne jiného auditora nebo příslušného experta. Auditor může získat provizi od třetí strany (např. dodavatele softwaru) ve vazbě na prodej zboží nebo služeb klientovi. Přijetí takového honoráře či provize za zprostředkování klienta může vést ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě a odborné způsobilosti a řádné péči.

- 240.6 Auditor může také poskytnout honorář za zprostředkování klienta s cílem získat nového klienta, kdy klient i nadále používá služeb stávajícího auditora, ale požaduje poskytnutí specializované služby, kterou stávající auditor neposkytuje. Platba takového honoráře za zprostředkování klienta může také vést ke vzniku hrozby vlastní zainteresovanosti ve vztahu k objektivitě a odborné způsobilosti a řádné péči.
- 240.7 Auditor musí vyhodnotit závažnost této hrozby a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky vedoucí k eliminaci nebo snížení hrozby na přijatelnou úroveň. Takovéto zabezpečovací prvky zahrnují např.:
- informování klienta o jakýchkoli ujednáních o uhrazení honoráře za zprostředkování jinému auditorovi za zprostředkovanou zakázku;
 - informování klienta o jakýchkoli ujednáních o obdržení honoráře od jiného auditora za zprostředkování klienta; nebo
 - předem získaný souhlas klienta s uzavřením ujednání o přijetí provize od třetí strany za prodej zboží nebo služeb tomuto klientovi.
- 240.8 Auditor může koupit část nebo celou jinou firmu za předpokladu, že platba za tuto firmu bude uhrazena fyzickým osobám dříve tuto firmu vlastnícím nebo jejich dědicům či pozůstalým. Takovéto platby nejsou považovány za provizi nebo honorář za zprostředkování dle odst. 240.5–240.7.

SEKCE 250

Propagace odborných služeb

- 250.1 Pokud se auditor snaží získat nové zakázky prostřednictvím reklamy nebo jiných forem marketingu, může dojít k ohrožení dodržování základních principů. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k dodržování principu profesionálního jednání vzniká, jestliže jsou služby, dosažované výsledky nebo produkty propagovány způsobem, který není konsistentní s výše uvedeným principem.
- 250.2 Auditor se nesmí dopustit znevážení profese při propagaci odborných služeb. Auditor musí být pravdomluvný a čestný a nesmí:
- (a) nepřiměřeně vyzvedávat služby, které nabízí, dosaženou úroveň odborné kvalifikace nebo získané zkušenosti; nebo
 - (b) posměšně komentovat práci druhých nebo provádět v této souvislosti neopodstatněná srovnání.
- Pokud má auditor pochybnosti, zda je zvažovaná forma reklamy a marketingu vhodná, musí zvážit konzultaci s příslušnou profesní organizací.

SEKCE 260

Dary a pohostinnost

- 260.1 Auditorovi nebo jeho nejbližším či blízkým rodinným příslušníkům²⁾ mohou být klientem nabízeny dary a jiné formy pohostinnosti. Takováto nabídka může vést ke vzniku hrozeb ve vazbě na dodržování základních principů. Například hrozba vlastní zainteresovanosti či spřízněnosti ve vazbě k principu objektivitě může vzniknout, pokud je dar od klienta přijat; hrozba vydíratelnosti ve vztahu k principu objektivitě může vyplynout z možnosti, že takovéto nabídky budou zveřejněny.
- 260.2 Existence a závažnost jakékoli hrozby bude záviset na povaze, hodnotě a záměru nabídky. Pokud je nabídnut dar nebo pohostinnost, které by logicky uvažující, poučená třetí strana, zvažující všechny příslušné skutečnosti a okolnosti, považovala za zanedbatelné a nevýznamné, může auditor učinit závěr, že nabídka byla učiněna v rámci standardních vztahů bez zvláštního záměru ovlivnit rozhodování nebo získat informace. V takových případech může auditor obecně vyvodit závěr, že jakákoliv hrozba ohrožující dodržování základních principů je na přijatelné úrovni.
- 260.3 Auditor musí vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky vedoucí k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Pokud není možné hrozby eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň prostřednictvím aplikace zabezpečovacích prvků, nesmí auditor danou zakázku přijmout.

²⁾ Viz Definice

SEKCE 270

Správa klientských aktiv

- 270.1 Auditor nesmí převzít správu klientových finančních prostředků nebo jiných aktiv, pokud mu to nepovoluje zákon, a pokud ano, tak jen za podmínky dodržení všech právních povinností stanovených auditorovi zákonem při správě takových aktiv.
- 270.2 Správa klientských aktiv ohrožuje dodržování základních principů; ze správy klientských aktiv vyplývá například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu profesionálního jednání a též existuje možnost hrozby vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu objektivit. Auditor pověřený správou finančních prostředků (nebo jiných aktiv) patřícím jiným stranám proto musí:
- vést taková aktiva odděleně od vlastních či firemních aktiv;
 - používat taková aktiva pouze k účelům, pro něž jsou určena;
 - neustále být připraven k předložení vyúčtování těchto aktiv a souvisejících výnosů, dividend nebo zisků všem, kdo mají na předložení takového vyúčtování nárok; a
 - dodržovat všechny související právní předpisy vztahující se ke správě takových aktiv a vedení účetnictví o těchto aktivech.
- 270.3 V rámci procesu přijímání klientů a zakázek na služby, které mohou zahrnovat správu klientských aktiv, se auditor musí dotázat, z jakých zdrojů tato aktiva pocházejí, a zvážit související právní a regulační povinnosti. Například pokud by aktiva byla získána z nelegální činnosti, např. praním špinavých peněz, vznikla by hrozba nedodržení základních principů. V takové situaci musí auditor postupovat v souladu se sekci 225.

SEKCE 280

Objektivita při poskytování všech služeb

- 280.1 Auditor musí při poskytování jakýchkoliv odborných služeb rozhodnout, zda je ohroženo dodržování základního principu objektivit z důvodu existujících zájmů nebo vztahů s klientem či vedoucími představiteli klienta, jeho funkcionáři nebo zaměstnanci. Například hrozba spřízněnosti ohrožující princip objektivit může vzniknout z rodinných, blízkých osobních či obchodních vztahů.
- 280.2 Auditor poskytující ověřovací služby musí být ve vztahu ke klientovi, u něhož se ověřování provádí, nezávislý. Nezávislost myslí a v chování je nutná k tomu, aby auditor mohl učinit závěr a bylo zřejmé, že se jedná o závěr bez předsudků, konfliktu zájmů nebo přílišného ovlivňování. Sekce 290 a 291 stanoví specifické postupy týkající se dodržení nezávislosti pro auditory při ověřovací zakázce.
- 280.3 Ohrožení dodržování principu objektivit při poskytování odborných služeb bude záležet na konkrétních podmínkách zakázky a typu práce, kterou auditor provádí.
- 280.4 Auditor musí vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky vedoucí k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Mezi takové zabezpečovací prvky patří např.:
- odchod z týmu provádějícího zakázku;
 - kontrolní mechanismy;
 - ukončení finančních nebo obchodních vztahů, které vedly ke vzniku ohrožení principu objektivit;
 - projednání záležitosti s členy vyššího managementu v rámci firmy; nebo
 - projednání záležitosti s těmi pracovníky klienta, kteří odpovídají za oblast správy a řízení.
- V případě, že zabezpečovací prvky nemohou hrozbu eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň, musí auditor zakázku odmítnout nebo ukončit.

SEKCE 290

Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky

Obsah

	Odstavec
Struktura sekce	290.1
Koncepční rámcový přístup k nezávislosti	290.4
Sítě a firmy v síti	290.13
Subjekty veřejného zájmu	290.25
Spřízněné subjekty	290.27
Vedení společnosti	290.28
Dokumentace	290.29
Doba trvání zakázky	290.30
Fúze a akvizice	290.33
Porušení některých z ustanovení této sekce.....	290.39
Uplatňování koncepčního rámcového přístupu ve vztahu k nezávislosti	290.100
Finanční podíly	290.102
Půjčky a záruky	290.117
Obchodní vztahy	290.123
Příbuzenské a osobní vztahy	290.126
Zaměstnanecký poměr u auditního klienta	290.132
Dočasné přidělení zaměstnanců	290.140
Služby v nedávné době poskytované auditním klientům	290.141
Pozice vedoucího představitele nebo funkcionáře auditního klienta	290.144
Dlouhodobé vazby vedoucích pracovníků s auditními klienty (včetně rotace partnerů)	290.148
Poskytování služeb nemajících charakter ověřování auditním klientům	290.154
Odpovědnost řídicích pracovníků	290.159
Zpracování účetních záznamů a účetní závěrky	290.163
Oceňovací služby	290.171
Poskytování daňových služeb	290.177
Poskytování služeb interního auditu	290.190
Poskytování služeb v oblasti informačních technologií	290.196
Poskytování služeb podpory při soudních sporech	290.202
Poskytování právních služeb	290.204
Nábor pracovníků	290.209
Služby související s podnikovými financemi	290.211
Honoráře	290.215
Honoráře – relativní výše	290.215
Honoráře – po lhůtě splatnosti	290.218
Podmíněné honoráře	290.219
Odměňování a hodnocení	290.223
Dary a pohostinnost	290.225
Probíhající nebo hrozící soudní řízení	290.226
Zprávy s omezeným použitím	290.500

Struktura sekce

- 290.1 Tato sekce je zaměřena na požadavky na nezávislost u auditů a prověrek účetní závěrky, což jsou ověřovací zakázky, u kterých auditor vydává výrok o účetní závěrce. Tyto ověřovací zakázky zahrnují audit a prověrku účetní závěrky provedené tak, aby bylo možné vypracovat zprávu o účetní závěrce jako celku i o jednotlivých finančních výkazech. Požadavky na nezávislost u ověřovacích zakázek, které nejsou auditem ani prověrkou účetní závěrky, jsou uvedeny v sekci 291.
- 290.2 Za určitých okolností, a to včetně auditů, u kterých se na použití a poskytování zprávy auditora vztahuje omezení, a po splnění určitých podmínek mohou být požadavky na nezávislost upraveny tak, jak je uvedeno v odstavcích 290.500 až 290.514. Tyto úpravy nejsou povoleny v případě, že se jedná o povinný audit účetní závěrky vyplývající ze zákona nebo jiných právních předpisů.

- 290.3 Termíny uvedené v této sekci:
- „Audit“, „auditní tým“, „auditní zakázka“, „auditní klient“, „zpráva auditora“ označují také prověrku účetní závěrky, tým provádějící prověrku účetní závěrky, zakázku charakteru prověrky, subjekt prověrky účetní závěrky a zprávu o prověrce účetní závěrky; a
 - „Firma“ označuje také firmu v síti, jestliže není uvedeno jinak.

Koncepční rámcový přístup ve vztahu k nezávislosti

- 290.4 V případě auditních zakázek je ve veřejném zájmu a tudíž je i součástí tohoto Etického kodexu požadavek, aby členové auditního týmu, firem a firem v síti byli ve vztahu ke klientovi, u něhož se audit provádí, nezávislí.
- 290.5 Cílem této sekce je pomoci firmám a členům auditních týmů při realizaci koncepčního rámcového přístupu, který je popsán níže, tak, aby bylo možné dosáhnout a udržet nezávislost.
- 290.6 Nezávislost zahrnuje:
- (a) *Nezávislost myslí*
Stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy ohrožujícími odborný úsudek a umožňuje tak jednotlivci 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 zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti, pravděpodobně dovedla, že došlo k ohrožení integrity, objektivity a profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu.
- 290.7 Koncepční rámcový přístup musí být uplatněn auditory při:
- (a) identifikaci hrozeb ohrožujících nezávislost;
(b) hodnocení závažnosti identifikovaných rizik;
(c) stanovení zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozeb nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň v případě potřeby těchto prvků.
- Když auditor zjistí, že odpovídající opatření nejsou dostupná 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 auditní zakázku.
- Auditor musí při používání tohoto koncepčního rámce uplatňovat odborný úsudek.
- 290.8 Při posuzování hrozeb ohrožujících nezávislost může být relevantní celá řada různých skutečností a jejich kombinací. Není reálné definovat každou situaci, která vytváří hrozbu pro nezávislost auditora, a specifikovat náležitá opatření. Proto tento kodex vytváří koncepční rámec, který vyžaduje, aby firmy a členové auditních týmů identifikovali, vyhodnotili a reagovali na hrozby vůči nezávislosti. Koncepční rámcový přístup 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.
- 290.9 Odstavec 290.100 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.
- 290.10 Při rozhodování, zda přijmout zakázku nebo pokračovat v zakázce nebo zda konkrétní jednotlivec může být členem auditního týmu, 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 auditního týmu, pak musí zvážit, zda jsou dostupné zabezpečovací prvky vedoucí k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. V případě rozhodování, zda pokračovat v určité zakázce, musí firma zvážit, zda jakékoliv stávající zabezpečovací prvky 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.
- 290.11 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.
- 290.12 V této sekci většinou 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. Navíc mezinárodní auditorské standardy ukládají partnerovi zakázky povinnost zhodnotit dodržování požadavků na nezávislost, které se na zakázku vztahují.

Sítě a firmy v síti

- 290.13 Pokud je firma pokládána za firmu v síti, musí být nezávislá ve vztahu k auditním klientům ostatních firem v síti (jestliže Kodex nestanoví jinak). Požadavky na nezávislost uvedené v této sekci, které se vztahují na firmu v síti, se vztahují na každý subjekt, který odpovídá definici firmy v síti bez ohledu na to, zda subjekt splňuje definici firmy. Příkladem může být odborné nebo právní poradenství.
- 290.14 Firmy často vytvářejí širší uskupení s dalšími firmami a subjekty, aby posílily svou schopnost poskytovat odborné služby. To, zda tato širší uskupení tvoří síť, záleží na konkrétních skutečnostech a okolnostech a nezáleží na tom, zda firmy jsou právně samostatné a odlišné. Širší uspořádání může mít například za cíl pouze usnadnit zprostředkování konkrétní zakázky, což samo o sobě nespĺňuje kritéria nezbytná pro vznik sítě. Na druhé straně může být širší uskupení firem, které má za cíl spolupráci a kde firmy sdílejí společnou obchodní značku, systém řízení kvality nebo významné odborné zdroje, ve svém důsledku považováno za síť.
- 290.15 Rozhodnutí, zda je širší uskupení firem sítí, musí být učiněno z toho pohledu, zda by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny odpovídající skutečnosti a okolnosti, pravděpodobně dovodila, že firmy jsou propojené takovým způsobem, že vzniká síť. Rozhodnutí se musí vztahovat důsledně na celou síť.
- 290.16 Pokud je širší uskupení zaměřeno na spolupráci a sdílení zisku a nákladů mezi subjekty uskupení, je považováno za síť. Avšak pouze sdílením nevýznamných nákladů síť nevznikne. Jedná-li se navíc pouze o náklady vztahující se na vývoj auditních metodologií, manuálů nebo vzdělávacích kurzů, nevzniká síť. Síť dále nevzniká v případě spojení firmy a jinak nespřízněného subjektu, jehož cílem je společně poskytovat službu nebo vyvinout produkt.
- 290.17 Za síť je považováno širší uskupení zaměřené na spolupráci, kde subjekty v uskupení mají společné vlastníky, řízení či vedení. Toto může být upraveno smlouvou nebo jinými prostředky.
- 290.18 Pokud je širší uskupení zaměřeno na spolupráci a subjekty v rámci uskupení sdílejí společné metodiky a postupy pro řízení kvality, je považováno za síť. Pro tento účel se společnými metodikami a postupy pro řízení kvality rozumí ty, které jsou navrženy, zavedeny a sledovány napříč celým uskupením.
- 290.19 Pokud je širší uskupení zaměřeno na spolupráci a subjekty v rámci uskupení sdílejí společnou obchodní strategii, je považováno za síť. Sdílení společné obchodní strategie zahrnuje dohodu subjektů o dosažení společných strategických cílů. Subjekt není považován za firmu v síti pouze proto, že spolupracuje s dalším subjektem výlučně na vypracování odpovědi na žádost o nabídku na poskytnutí odborných služeb.
- 290.20 Pokud je širší uskupení zaměřeno na spolupráci a subjekty v rámci uskupení používají společnou obchodní značku, je považováno za síť. Společná obchodní značka obsahuje společné iniciály nebo jméno. Příkladem používání společné obchodní značky ze strany firmy může být, když při podpisu zpráv auditora partnerem název firmy zahrnuje společnou obchodní značku nebo ta je připojena ke jménu firmy.
- 290.21 Ačkoli firma nepatří do sítě a nepoužívá společnou obchodní značku jako součást svého firemního názvu, ale prezentuje se ve svých dokumentech a propagačních materiálech jako člen sdružení firem, může činit dojem, že patří do sítě. Podobně pokud firma nevěnuje pozornost tomu, jak popisuje takováto členství, může vzniknout dojem, že patří do sítě.
- 290.22 Pokud firma prodává část své praxe, stanoví někdy prodejní smlouva, že prodaná část firmy může po určitou dobu používat původní název nebo jeho část, a to i přesto, že již není spojena s firmou. V takových případech, kdy dva subjekty jsou provozovány pod společným názvem, zůstává skutečností, že nepatří do širšího uskupení zaměřeného na spolupráci a nejsou proto firmami patřícími do sítě. Tyto subjekty musí v okamžiku, kdy se prezentují třetím stranám, přijmout rozhodnutí, jak zveřejnit, že nejsou firmami patřícími do sítě.
- 290.23 Pokud je širší uskupení zaměřeno na spolupráci a subjekty v uskupení sdílejí významnou část odborných zdrojů, je považováno za síť. Odborné zdroje zahrnují:
- společné systémy umožňující firmám výměnu informací, jako jsou údaje o klientech, fakturaci a záznamy časových údajů;
 - partnery a zaměstnance;
 - odborná oddělení, která poskytují odborné konzultace, konzultace o otázkách specifických pro jednotlivá odvětví a konzultace o transakcích nebo událostech pro účely ověřovacích zakázek;
 - auditní metodologie či auditní postupy; a
 - vzdělávací kurzy a zařízení.
- 290.24 Rozhodnutí o tom, zda se jedná o významnou část odborných zdrojů a zda se proto jedná o firmy v síti, musí být učiněno na základě relevantních skutečností a okolností. Pokud jsou sdílené odborné zdroje omezeny pouze na společnou auditní metodologii či postupy a neprobíhá výměna zaměstnanců, klientů

nebo informací o trhu, je nepravděpodobné, že by sdílené zdroje byly významné. To samé platí i pro společné úsilí v oblasti vzdělávání. Pokud však sdílení zdrojů zahrnuje výměnu osob nebo informací, jako například když jsou pracovníci vybíráni ze sdíleného týmu odborníků nebo když v rámci širšího uskupení firem funguje společné odborné oddělení k poskytování odborného poradenství, kterým se zúčastněné firmy musí řídit, pak je větší pravděpodobnost, že logicky uvažující a poučená třetí strana dovodí, že sdílené zdroje jsou významné.

Subjekty veřejného zájmu

- 290.25 Sekce 290 obsahuje dodatečná ustanovení, která odrážejí míru veřejného zájmu v jistých subjektech. Pro účely této sekce se subjekty veřejného zájmu rozumí:
- (a) všechny subjekty registrované na veřejném trhu; a
 - (b) všechny subjekty:
 - (i) definované příslušnými zákony či jinými právními předpisy jako subjekty veřejného zájmu nebo
 - (ii) subjekty, které musí v souvislosti s auditem splnit podle zákonů či jiných právních předpisů stejné požadavky na nezávislost jako subjekty registrované na veřejném trhu.
- Takovéto předpisy mohou být vydány jakýmkoliv příslušným regulátorem včetně regulátora auditorské profese.
- 290.26 Firmám a členským organizacím se doporučuje zvážit, zda-li považovat i další subjekty nebo určité kategorie subjektů za subjekty veřejného zájmu z toho důvodu, že mají velké množství a široké rozpětí uživatelů jejich účetních jednotek. Faktory, které je třeba zvážit, jsou:
- charakter obchodní činnosti, jako je správa clientských aktiv zmocněncem pro velké množství klientů. Příklady mohou zahrnovat finanční instituce, jako jsou banky, pojišťovny a penzijní fondy;
 - velikost; a
 - počet zaměstnanců.

Spřízněné subjekty

- 290.27 V případě auditního klienta, který je registrován na veřejném trhu cenných papírů, zahrnuje označení auditní klient i spřízněné subjekty klienta (jestliže není uvedeno jinak). V případě ostatních auditních klientů zahrnuje označení auditní klient v této sekci spřízněné subjekty, které klient přímo nebo nepřímo ovládá. Pokud auditní tým ví nebo má důvod věřit, že vztah nebo okolnosti týkající se dalšího spřízněného subjektu klienta jsou významné pro zhodnocení nezávislosti firmy na klientovi, pak musí auditní tým přihlídnout k onomu spřízněnému subjektu při identifikaci a hodnocení hrozeb vůči nezávislosti a při přijímání odpovídajících zabezpečovacích prvků.

Vedení společnosti

- 290.28 I když to nevyžaduje kodex, platné auditorské standardy, zákony či právní předpisy, doporučuje se pravidelná komunikace mezi firmou a vedením společnosti auditního klienta o vztazích a dalších skutečnostech, které mohou podle názoru firmy souviset s nezávislostí. Taková komunikace umožňuje vedení společnosti:
- a) Vzít v úvahu, jak firma posuzuje vznik hrozeb a jejich vyhodnocení ve vztahu k nezávislosti.
 - b) Vzít v úvahu adekvátnost zabezpečovacích prvků používaných s cílem eliminovat rizika nebo je snížit na přijatelnou úroveň.
 - c) Přijímat potřebná opatření.

Takový přístup je obzvláště vhodný ve vztahu k hrozbě vydíratelnosti a spřízněnosti.

Aby firma zajistila dodržování požadavků na komunikaci s vedením společnosti, uváděných v této sekci, musí určit, s přihlédnutím k povaze a závažnosti specifických podmínek, vhodnou osobu v rámci clientské struktury, s níž bude v kontaktu. Pokud je firma v kontaktu s určenou skupinou v rámci manažerské struktury klienta, například s auditním výborem nebo určeným jedincem, firma se musí rozhodnout, zda je nezbytné současně zajistit komunikaci s vedením společnosti tak, aby byla zajištěna jeho informovanost.

Dokumentace

- 290.29 Dokumentace je prokazatelným dokladem o úsudku auditora při rozhodování o dodržování požadavků na nezávislost. Chybějící dokumentace nevyovídá 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 hrozb 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 byly zabezpečovací prvky nutné, a auditor došel k závěru, že přijetí zabezpečovacích prvků nutné nebylo, protože hrozba již byla na přijatelné úrovni, musí auditor zdokumentovat povahu hrozby a odůvodnění svého závěru.

Doba trvání zakázky

- 290.30 Nezávislost na auditním klientovi je požadována jak po dobu trvání zakázky, tak po dobu, kterou účetní závěrka pokrývá. Doba trvání zakázky začíná okamžikem, kdy auditní tým začne provádět audit. Doba trvání zakázky končí vydáním zprávy auditora. 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 auditora.
- 290.31 Pokud se určitý subjekt stane auditním klientem v průběhu doby, kterou pokrývá účetní závěrka, k níž firma vydává výrok, nebo po uplynutí této doby, musí firma rozhodnout, zda mohou vzniknout hrozby ohrožující nezávislost:
- z finančního nebo obchodního vztahu s auditním klientem v průběhu nebo po uplynutí období, na které se vztahuje účetní závěrka, avšak před přijetím auditní zakázky; nebo
 - z dřívějších služeb poskytnutých auditnímu klientovi.
- 290.32 Pokud byla auditnímu klientovi poskytována také služba nemající charakter ověřování, a to v průběhu období, na které se vztahuje účetní závěrka, případně po uplynutí tohoto období, avšak před tím, než začal auditní tým poskytovat auditorské služby, a pokud by poskytování takovéto služby v průběhu provádění auditu účetní závěrky nebylo dovoleno, musí firma vyhodnotit veškeré hrozby vůči nezávislosti vyplývající z poskytování této služby. Jde-li o hrozbu, která není na přijatelné úrovni, může být auditní zakázka přijata jen tehdy, pokud budou aplikovány takové zabezpečovací prvky, které povedou k eliminaci veškerých hrozeb či jejich snížení na přijatelnou úroveň. Příkladem takovýchto zabezpečovacích prvků je:
- vyloučení pracovníků, kteří poskytovali službu nemající charakter ověřování, z účasti na auditu účetní závěrky;
 - zajištění auditora/účetního znalce, který řádně provede prověrku prací vykonaných v rámci auditu a ostatních služeb nemajících charakter ověřování; 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.

Fúze a akvizice

- 290.33 Když se subjekt stane spřízněným subjektem auditního klienta v důsledku fúze nebo akvizice, musí firma identifikovat a vyhodnotit předchozí a současné podíly a vztahy se spřízněným subjektem, které by při zohlednění dostupných zabezpečovacích prvků mohly ovlivnit její nezávislost a tím i způsobilost pokračovat dále v auditní zakázce po rozhodném dni fúze nebo akvizice.
- 290.34 Firma musí podniknout nezbytné kroky k ukončení všech současných podílů či vztahů, které nejsou povoleny tímto kodexem, do rozhodného dne fúze nebo akvizice. Avšak pokud současné podíly nebo vztahy nemohou být přiměřeným způsobem ukončeny do rozhodného dne fúze nebo akvizice, například protože spřízněný subjekt není schopen předat zakázky, které nemají charakter ověřování a které firma poskytuje, jinému poskytovateli služeb do rozhodného dne fúze nebo akvizice, musí firma vyhodnotit hrozbu, která jí z takového podílu nebo vztahu plyne. Čím je hrozba závažnější, tím pravděpodobněji bude ohrožena objektivita firmy a v důsledku toho nebude firma schopna pokračovat ve svém působení jako auditor. Závažnost hrozby bude záviset na takových faktorech, jako jsou např.:
- povaha a významnost podílu či vztahu;
 - povaha a významnost vztahu se spřízněným subjektem (například zda je spřízněný subjekt dceřinou nebo mateřskou společností); a
 - časový horizont do doby, než může být podíl nebo vztah vhodně ukončen.
- Firma musí projednat s vedením společnosti důvody, proč podíl nebo vztah nemůže být přiměřeným způsobem ukončen do rozhodného dne fúze nebo akvizice, a dále projednat vyhodnocení závažnosti hrozby.
- 290.35 Jestliže vedení společnosti požádá firmu, aby i nadále působila jako její auditor, může tak firma učinit pouze tehdy, pokud:
- (a) bude podíl nebo vztah ukončen ihned, jakmile to bude možné, v každém případě však do 6 měsíců od rozhodného dne fúze nebo akvizice;

- (b) každý jednotlivec, který má takovýto podíl nebo vztah, včetně toho, který vznikl při poskytování služeb, které nemají charakter ověřování a které tato sekce nepovoluje, nebude členem auditního týmu ani osobou odpovědnou za kontrolu řízení kvality zakázky; a
- (c) budou podle potřeby přijata odpovídající přechodná opatření a tato projednána s vedením společnosti. Přechodná opatření zahrnují např.:
 - pověření auditora, aby kontroloval provedenou práci na auditu nebo na zakázce, která nemá charakter ověřování;
 - pověření auditora, který není členem firmy vydávající výrok k účetní závěrce, provedením přezkoumání, které odpovídá kontrole řízení kvality prováděných zakázek; nebo
 - pověření jiné firmy tím, aby zhodnotila výsledky služeb, které nemají charakter ověřování, nebo tím, aby zopakovala provedení služeb, které nemají charakter ověřování, v rozsahu, který jí umožní převzít odpovědnost za tuto službu.

- 290.36 Může se stát, že firma před rozhodným dnem fúze nebo akvizice vykonala většinu auditních prací a byla by schopná dokončit zbývající auditní procedury v krátkém časovém horizontu. Pokud v takovém případě členové vedení společnosti žádají firmu, aby audit dokončila, a firma stále vlastní podíl nebo má vztah podle odstavce 290.33, může firma audit dokončit pouze tehdy, když:
- (a) vyhodnotila závažnost hrozby vzniklé z takového podílu či vztahu a projednala výsledky tohoto vyhodnocení s vedením společnosti; a
 - (b) dodržuje ustanovení odstavce 290.35(b)–(c); a
 - (c) přestane působit jako auditor nejpozději ihned po vydání výroku auditora.
- 290.37 V souvislosti s předešlými a současnými podíly a vztahy, uvedenými v odstavcích 290.33 až 290.36, musí firma určit, zda-li i v případě, že by byly všechny požadavky splněny, podíly a vztahy vytvářejí tak závažné hrozby, že ohrožují objektivitu. V takovém případě firma musí ukončit působení v roli auditora.
- 290.38 Auditor musí zdokumentovat všechny podíly či vztahy odpovídající popisu uvedenému v odstavcích 290.34 a 290.36, které nebudou ukončeny do rozhodného dne fúze nebo akvizice, a to včetně důvodů, proč nebudou ukončeny, přijatých přechodných opatření, výsledků jednání s vedením společnosti a odůvodnění, proč v důsledku předchozích nebo současných podílů a vztahů nevznikají hrozby, které by svou závažností ohrozily objektivitu.

Porušení některého z ustanovení této sekce

- 290.39 K porušení některého z ustanovení této sekce může dojít i přes to, že firma zavedla postupy a procedury navržené tak, aby poskytovaly přiměřenou jistotu, že nezávislost je zachována. Důsledkem porušení některého z ustanovení této sekce může být nutnost ukončení prací na auditní zakázce.
- 290.40 Pokud firma dojde k závěru, že došlo k porušení některého z ustanovení sekce, firma musí ukončit, přerušit nebo eliminovat zájem nebo vztah, který způsobil porušení, a posoudit důsledky tohoto porušení.
- 290.41 Pokud je porušení identifikováno, firma musí zvážit, zda existují některé právní či regulatorní požadavky vztahující se na takové porušení a pokud ano, tak musí jednat v souladu s těmito požadavky. Firma musí zvážit, zda o porušení bude informovat profesní organizaci, příslušného regulátora nebo dohledový orgán, pokud je takové poskytování informací běžnou praxí nebo vyžadováno zvláštním předpisem.
- 290.42 Pokud je porušení zjištěno, firma musí, v souladu se svými postupy a procedurami, okamžitě ohlásit porušení partnerovi odpovědnému za zakázku a osobám, které jsou ve firmě odpovědné za dodržování nezávislosti, ostatním relevantním osobám ve firmě, a pokud je to vhodné, i síti firem a těm, kteří dle pravidel pro nezávislost musí přijmout potřebná opatření. Firma musí posoudit závažnost porušení a jeho dopad na nezávislost firmy a její schopnost vydat zprávu auditora. Význam porušení bude záviset na skutečnostech jako:
- Povaha a doba trvání porušení.
 - Počet a povaha předchozích porušení ve vztahu k probíhající auditní zakázce.
 - Zda člen týmu věděl o zájmu a vztahu, který způsobil porušení.
 - Zda osoba, která zavinila porušení, je členem auditního týmu nebo jinou osobou, pro kterou platí povinnost dodržovat požadavky na nezávislost.
 - Pokud porušení způsobil člen auditního týmu, jeho role v týmu.
 - Pokud bylo porušení způsobeno poskytnutím poradenské činnosti, vliv této činnosti, pokud existuje, na účetní údaje uváděné v účetní závěrce, k nimž bude firma vydávat výrok auditora.
 - Rozsah hrozby vlastního zájmu, protekčního vztahu, vydíratelnosti nebo ostatních hrozeb vyplývajících z porušení.

- 290.43 V návaznosti na závažnost porušení může být nutné ukončit práce na auditní zakázce nebo může být možné přijmout opatření, která budou dostatečným způsobem reagovat na důsledky porušení. Firma musí rozhodnout, zda taková opatření mohou být přijata a jsou odpovídající v daných podmínkách. Při tomto rozhodování firma uplatní svůj profesní úsudek a vezme v úvahu, zda rozumně informovaná třetí strana, která by posoudila rozsah porušení, přijatá související opatření a všechny skutečnosti a okolnosti dostupné auditorovi v dané době, by pravděpodobně učinila závěr, že nezávislost auditora byla zpochybněna a firma není schopna vydat zprávu auditora.
- 290.44 Příklady opatření, které může firma zvažovat, zahrnují:
- Vyjmutí příslušné osoby z auditního týmu.
 - Provedení následné prověrky ovlivněné auditní práce nebo její opětovné provedení v nezbytném rozsahu při využití jiných členů auditního týmu.
 - Doporučení klientovi najmout si jinou firmu na prověření nebo opětovné provedení prací v nezbytném rozsahu.
 - V případech, kdy se porušení týká prací, které nemají charakter ověřování, nicméně mají vliv na vykázané částky uváděné v účetní závěrce, angažování další firmy, která vyhodnotí výsledky těchto prací nebo tyto práce znovu provede v takovém rozsahu, že bude moci za tyto práce převzít odpovědnost.
- 290.45 Pokud firma rozhodne, že nelze přijmout opatření, která by eliminovala dostatečným způsobem důsledky porušení, firma musí okamžitě informovat vedení společnosti a přijmout opatření vedoucí k ukončení auditní zakázky v souladu s právním rámcem nebo regulatorními požadavky vztahujícími se k ukončení auditní zakázky. Pokud ukončení není povoleno právním rámcem nebo regulatorními pravidly, firma musí dodržet všechny požadavky na zveřejnění a vykazování.
- 290.46 Pokud firma rozhodne, že je možné přijmout opatření, která uspokojivě vyřeší důsledky porušení, firma projedná toto porušení a opatření, která přijala nebo hodlá přijmout, s vedením společnosti. Firma projedná toto porušení a přijatá opatření co nejdříve, pokud vedení společnosti nestanovilo pro méně závažná porušení jiný časový harmonogram. Záležitosti k diskusi zahrnují:
- Závažnost porušení, jeho podstatu a dobu trvání.
 - Jak k porušení došlo a jak bylo porušení zjištěno.
 - Opatření přijatá nebo navrhovaná k přijetí a zdůvodnění firmy, proč považuje tato opatření za dostatečná vzhledem k dopadům porušení a umožňující firmě vydat výrok auditora.
 - Závěr, že podle profesního úsudku firmy nezávislost auditora nebyla ohrožena včetně zdůvodnění takového závěru.
 - Všechna opatření, která firma přijala nebo se chystá přijmout s cílem snížit nebo se vyhnout riziku dalšího porušení.
- 290.47 Firma musí komunikovat písemnou formou s vedením společnosti všechny záležitosti projednávané v souladu s článkem 290.46 a získat od vedení společnosti souhlas s tím, že opatření přijatá nebo navržená k přijetí dostatečně řeší důsledky porušení. Taková komunikace musí zahrnovat popis firemních postupů a procedur, které se vztahují k porušení, a jsou navrženy s cílem poskytnout přiměřené ujištění, že nezávislost je zachována a opatření, která firma přijala nebo navrhuje přijmout s cílem snížit nebo eliminovat riziko opětovného porušení. Pokud vedení společnosti nesouhlasí s tím, že přijatá opatření dostatečným způsobem reagují na důsledky porušení, firma přijme potřebná opatření k ukončení prací na auditní zakázce, pokud to právní rámec nebo regulatorní prostředí umožňují, v souladu s právními a regulatorními požadavky, které se vztahují k ukončení prací na auditní zakázce. Pokud takové ukončení právní nebo regulatorní rámec neumožňují, firma bude postupovat v souladu s požadavky na vykazování a zveřejnění.
- 290.48 Pokud k porušení došlo před vydáním zprávy auditora za předchozí období, firma bude postupovat v souladu s touto sekcí při vyhodnocení závažnosti porušení a jeho dopadu na objektivitu firmy a její schopnost vydat zprávu auditora za běžné období. Firma také musí zvážit dopad porušení, pokud existuje, na objektivitu firmy ve vztahu k dříve vydaným zprávám auditora, a možnost zpětvzetí vydaných zpráv auditora a projednat tyto skutečnosti s vedením společnosti.
- 290.49 Firma musí zdokumentovat zjištěná porušení, klíčová přijatá opatření a záležitosti projednané s vedením společnosti, dále pak i záležitosti projednané s profesní komorou, příslušným regulátorem a dohledovým orgánem. Pokud firma pokračuje v pracích na auditní zakázce, záležitosti, které musí být zdokumentovány, musí též obsahovat závěr, že dle profesního úsudku firmy objektivita firmy nebyla zpochybněna a zdůvodnění, jak přijatá opatření dostatečně reagovala na zjištěné porušení způsobem, který umožní firmě vydat zprávu auditora.

Odstavce 290.50 až 290.99 jsou záměrně vynechány.

Uplatňování koncepčního rámcového přístupu ve vztahu k nezávislosti

- 290.100 Odstavce 290.102 až 290.227 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 auditního týmu 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 200.12 až 200.15, k eliminaci hrozeb vůči nezávislosti nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň.
- 290.101 Odstavce 290.102 až 290.125 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 nejbližších rodinných příslušníků.

Finanční podíly

- 290.102 Vlastnictví finančního podílu u auditního klienta může vytvářet hrozbu vlastní zainteresanosti. 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.
- 290.103 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 zda 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 označuje takový finanční podíl za nepřímý finanční podíl.
- 290.104 Jestliže člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník nebo firma vlastní přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl u auditního klienta, 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 auditního týmu, jeho nejbližší rodinný příslušník či firma.
- 290.105 Jestliže má člen auditního týmu blízkého rodinného příslušníka, o němž člen auditního týmu ví, že vlastní přímý nebo významný nepřímý finanční podíl u klienta, vzniká hrozba vlastní zainteresanosti. Závažnost této hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou:
- charakter vztahu mezi členem auditního 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, aby zbývající podíl již nebyl významný;
 - pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu práce daného člena auditního týmu; nebo
 - odvolání dané osoby z auditního týmu.
- 290.106 Jestliže člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník nebo firma vlastní přímý nebo významný nepřímý finanční podíl v subjektu, který vykonává rozhodující vliv ve společnosti auditního klienta, a klient je významný pro tento subjekt, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik vysoká, že ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou úroveň. Proto nikdo z následujících subjektů nemůže vlastnit takovýto finanční podíl: člen auditního týmu, jeho nejbližší rodinný příslušník ani firma.
- 290.107 Hrozba vlastní zainteresanosti také vzniká, jestliže přímý nebo významný nepřímý finanční podíl u auditního klienta má v držení program penzijního připojištění firmy. V takovém případě se musí vyhodnotit závažnost hrozby a v případě potřeby musí být přijaty zabezpečovací prvky k eliminaci nebo snížení hrozby na přijatelnou úroveň.
- 290.108 Jestliže jiní partneři (nebo jejich nejbližší rodinní příslušníci) v rámci kanceláře, kde v souvislosti s auditem působí partner zakázky, mají přímý nebo významný nepřímý finanční podíl u daného auditního klienta, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik vysoká, že ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou úroveň. Proto takovíto partneři ani jejich nejbližší rodinní příslušníci nesmí vlastnit žádný takovýto finanční podíl u takového auditního klienta.

- 290.109 Kancelář, kde partner zakázky vyvíjí činnost v souvislosti s auditní zakázkou, nemusí být nutně totožná s kanceláří, ke které je daný partner přidělen. Obdobně jestliže partner zakázky patří k jiné kanceláři než ostatní členové auditního týmu, je třeba odborného úsudku ke stanovení toho, ve které kanceláři partner vyvíjí činnost v souvislosti s danou zakázkou.
- 290.110 Jestliže jiní partneři a vedoucí zaměstnanci poskytující auditnímu klientovi služby nemající charakter ověřování (s výjimkou těch, jejichž účast na zakázce je minimální), včetně jejich nejbližších rodinných příslušníků, mají u auditního klienta přímý nebo významný nepřímý finanční podíl, je hrozba vlastní zainteresanosti natolik vysoká, že ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou úroveň. Proto takovíto pracovníci ani jejich nejbližší rodinní příslušníci nesmí vlastnit žádný takovýto finanční podíl u takového auditního klienta.
- 290.111 I přes informace uvedené v odstavcích 290.108 a 290.110 finanční podíl, který má u auditního klienta v držení nejbližší rodinný příslušník
- partnera patřícího ke kanceláři, kde v souvislosti s auditní zakázkou působí partner zakázky, nebo
 - partnera nebo vedoucího zaměstnance poskytujícího auditnímu klientovi služby nemající charakter ověřování, se nepovažuje za finanční podíl vytvářející nepřijatelnou hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je takový podíl získán jako součást zaměstnaneckých práv (např. formou penzijního nebo akciového opčního plánu) a v případě nutnosti jsou přijaty zabezpečovací prvky k eliminaci veškerých hrozeb vůči nezávislosti nebo k jejich snížení na přijatelnou úroveň. Avšak jakmile nejbližší rodinný příslušník obdrží právo prodat finanční podíl nebo v případě akciového opčního plánu právo realizovat opci, musí být finanční podíl prodán nebo se jej musí vzdát hned, jakmile je to možné.
- 290.112 Hrozba vlastní zainteresanosti může vzniknout, jestliže firma nebo člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník vlastní finanční podíl v subjektu, v němž také vlastní finanční podíl auditní klient. Jestliže jsou ovšem tyto podíly nevýznamné a auditní klient nemá v subjektu významný vliv, má se za to, že k ohrožení nezávislosti nedošlo. V případě, že je takový podíl pro některou ze zúčastněných stran významný a auditní klient má v subjektu významný vliv, nemohou žádné zabezpečovací prvky snížit tuto hrozbu na přijatelnou úroveň. Z toho obdobně plyne, že firma nesmí vlastnit žádný takový podíl a každý jednotlivec vlastnící takový podíl se musí před tím, než se stane členem auditního týmu, buď:
- zbavit finančního podílu; nebo
 - zbavit dostatečné části finančního podílu tak, aby zbývající část nebyla významná.
- 290.113 Hrozba vlastní zainteresanosti, spřízněnosti či vydíratelnosti může vzniknout, jestliže člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník nebo firma vlastní finanční podíl v určitém subjektu, kde má finanční podíl také vedoucí představitel či funkcionář auditního klienta nebo vlastník auditního klienta s rozhodujícím vlivem. Existence a závažnost jakékoliv hrozby bude záviset na faktorech, jako jsou:
- role odborníka v auditním týmu;
 - skutečnost, zda-li je vlastnictví subjektu v držení úzkého nebo širokého okruhu vlastníků;
 - skutečnost, zda-li podíl umožňuje investorovi subjekt ovládat nebo významně ovlivňovat; a
 - významnost finančního podílu.
- U všech hrozeb je třeba vyhodnotit jejich závažnost a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky k jejich eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň. Mezi takovéto zabezpečovací prvky patří např.:
- odvolání člena týmu, který vlastní finanční podíl, z auditního týmu;
 - pověření auditora/účetního znalce, aby provedl kontrolu práce daného člena auditního týmu.
- 290.114 Hrozba vlastní zainteresanosti vzniká, když firma, člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník funguje v roli svěřeneckého správce přímého finančního podílu nebo významného nepřímého finančního podílu u auditního klienta. Podobně hrozba vlastní zainteresanosti vzniká, když (a) partner patřící ke kanceláři, kde v souvislosti s auditem působí partner zakázky, (b) partneři nebo vedoucí zaměstnanci poskytující auditnímu klientovi služby nemající charakter ověřování, s výjimkou těch, jejichž zapojení je minimální, nebo (c) jejich nejbližší rodinní příslušníci fungují v roli svěřeneckého správce přímého finančního podílu nebo významného nepřímého finančního podílu u auditního klienta. Takovýto finanční podíl je proto možné vlastnit pouze tehdy, když:
- člen týmu provádějícího ověřování, jeho nejbližší rodinný příslušník ani firma nejsou beneficiáři dané svěřenecké správy;
 - podíl držený u auditního klienta v rámci svěřenecké správy není pro svěřeneckou správu významný;
 - svěřenecká správa není schopna uplatňovat významný vliv na auditního klienta; a
 - svěřenecký správce, nejbližší rodinný příslušník svěřeneckého správce nebo firma nemohou významně ovlivňovat žádná investiční rozhodnutí, která se týkají finančního podílu u auditního klienta.
- 290.115 Členové auditního týmu musí určit, jestli hrozba vlastní zainteresanosti vzniká z některého známého finančního podílu u auditního 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 auditního týmu.

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

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

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.:

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

- 290.116 Jestliže firma nebo partner či zaměstnanec firmy nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci získají přímý nebo významný nepřímý finanční podíl u auditního klienta, 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;
 - (b) v případě, že podíl obdrží člen auditního týmu 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; nebo
 - (c) v případě, že podíl obdrží osoba, která není členem auditního týmu, nebo její nejbližší rodinný příslušník, má povinnost zbavit se finančního podílu hned, jakmile to bude možné, nebo se zbavit podstatné části nepřímého podílu tak, aby zbývající podíl byl nevýznamný. Během procesu prodeje finančního podílu musí být posouzena potřeba přijetí případných zabezpečovacích prvků.

Půjčky a záruky

- 290.117 Půjčka nebo záruka za půjčku, kterou získá člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník nebo firma od auditního 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 zainteresanosti, že by ji žádné přijaté zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Z toho plyne, že ani člen auditního týmu či jeho nejbližší rodinný příslušník ani firma nesmí přijmout žádnou takovou půjčku nebo záruku.
- 290.118 Získá-li firma půjčku od auditního klienta, kterým je banka nebo obdobná instituce, na základě normálních postupů a za normálních výpůjčních podmínek, a je-li tato půjčka významná pro auditního klienta nebo firmu, která půjčku získala, je možné přijmout zabezpečovací prvky ke snížení hrozby vlastní zainteresanosti 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 auditu ani neobdržela danou půjčku.
- 290.119 Půjčka nebo záruka za půjčku, kterou získá člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník od auditního klienta, 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.
- 290.120 Pokud by firma nebo člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník přijali půjčku nebo záruku za půjčku od auditního klienta, který není bankou nebo obdobnou institucí, pak by vzniklá hrozba vlastní zainteresanosti 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 (a) firmu nebo člena auditního týmu a jeho nejbližšího rodinného příslušníka, tak pro (b) klienta.
- 290.121 Podobně, pokud by firma nebo člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinný příslušník poskytli půjčku nebo záruku za půjčku auditnímu klientovi, pak by vzniklá hrozba vlastní zainteresanosti 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 (a) firmu nebo člena auditního týmu a jeho nejbližšího rodinného příslušníka, tak pro (b) klienta.
- 290.122 Vklad/účet cenných papírů (brokerský účet) firmy nebo člena auditního týmu nebo jeho nejbližšího rodinného příslušníka vedený u auditního klienta, kterým je banka, makléř nebo obdobná instituce, nevytváří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže takový vklad nebo účet jsou vedeny za normálních obchodních podmínek.

Obchodní vztahy

290.123 Úzký obchodní vztah mezi firmou nebo členem auditního týmu nebo jeho nejbližším rodinným příslušníkem a auditním klientem 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 majícím rozhodující vliv, vedoucím představitelem, funkcionářem nebo jinou osobou, která u klienta vykonává vyšší manažerské funkce;
- ujednání, kde se jedna nebo více služeb nebo produktů firmy kombinuje s jednou nebo více službami nebo produkty klienta 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 auditního 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 auditního týmu finanční podíl a daný vztah významný, pak taková osoba musí být z auditního týmu odvolána.

V případě, že se jedná o obchodní vztah mezi nejbližším rodinným příslušníkem člena auditního týmu a auditním 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.

290.124 Obchodní vztah, který spočívá v podílu na subjektu v držení úzkého okruhu vlastníků, kterýžto podíl vlastní firma nebo člen auditního týmu či jeho nejbližší rodinný příslušník – přičemž podíl na takovém subjektu má také auditní klient nebo vedoucí představitel nebo funkcionář auditního klienta či skupina těchto osob a subjektů – nebude představovat hrozbu vůči nezávislosti, jestliže:

- (a) je obchodní vztah nevýznamný pro firmu, člena auditního týmu, jeho nejbližší rodinné příslušníky a klienta;
- (b) je finanční podíl nevýznamný pro investora nebo skupinu investorů; a
- (c) finanční podíl nedává investorovi nebo skupině investorů možnost ovládat daný subjekt v držení úzkého okruhu vlastníků.

290.125 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

290.126 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.

290.127 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.

- 290.128 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.
- 290.129 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 auditorův 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.
- 290.130 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 auditorův 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.
- 290.131 Hrozba vlastní zainteresanosti, 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 auditorův 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.

Zaměstnanecký poměr u auditního klienta

- 290.132 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 auditorický výrok, byl členem auditního týmu nebo partnerem firmy.
- 290.133 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 auditorický výrok. Toto neplatí v případě, kdy:
- 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
 - se takový jedinec přestal podílet nebo se nezdá, že by se podílel, na obchodních aktivitách firmy a odborných činnostech.
- 290.134 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; a
 - 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.
- 290.135 Jestliže bývalý partner firmy přešel na takovou 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.
- 290.136 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

- 290.137 Hrozba spřízněnosti nebo vydíratelnosti vzniká, když klíčový partner auditu nastoupí k auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, jako:
- vedoucí představitel nebo funkcionář; nebo
 - zaměstnanec vykonávající pozici, která mu dává pravomoci umožňující významně ovlivnit zpracování účetní evidence nebo účetní závěrky, ke které firma vydává auditorický 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.
- 290.138 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.

- 290.139 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 290.137 a 290.138 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

290.140 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

290.141 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 částí účetní závěrky, pro kterou sám ještě ve službách klienta připravoval podklady z účetní evidence.

290.142 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.

290.143 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

- 290.144 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 působil jako vedoucí představitel nebo funkcionář u auditního klienta.
- 290.145 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.
- 290.146 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 290.144, 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.
- 290.147 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

- 290.148 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

- 290.149 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 působil 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.
- 290.150 Navzdory ustanovení odstavce 290.149 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.

- 290.151 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.
- 290.152 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 minus 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“).
- 290.153 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

- 290.154 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.
- 290.155 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.
- 290.156 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.
- 290.157 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 přímo 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.

- 290.158 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

- 290.159 Do odpovědnosti řídicích pracovníků patří controlling, vedení a řízení účetní jednotky, včetně přijímání rozhodnutí týkajících se získávání, rozvoje a řízení lidských, finančních, technologických, hmotných a nehmotných zdrojů.
- 290.160 Rozhodnutí o tom, zda určité opatření je odpovědností řídicích pracovníků, záleží na okolnostech a vyžaduje uplatnění úsudku. Mezi opatření, která lze považovat za odpovědnost řídicích pracovníků, patří:
- Stanovení firemních politik a postupů a strategického směřování.
 - Přijímání a propouštění zaměstnanců.
 - Řízení a přebírání odpovědnosti za aktivity zaměstnanců v rámci jejich práce pro účetní jednotku.
 - Schvalování transakcí.
 - Kontrola nebo řízení bankovních účtů nebo investic.
 - Rozhodnutí, která doporučení od firmy nebo od jiných třetích stran implementovat.
 - Předávání informací vedení účetní jednotky jménem řídicích pracovníků.
 - Převzetí odpovědnosti za sestavení a věrné zobrazení skutečnosti v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
 - Převzetí odpovědnosti za navrhování, zavádění, sledování a udržování vnitřních kontrol.
- 290.161 Firma nesmí vykonávat za auditního klienta opatření spadající do odpovědnosti řídicích pracovníků. Související hrozby by byly tak významné, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Například rozhodování o tom, která navržená doporučení zavést, vytváří hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu kontroly po sobě samém. Dále pak převzetí odpovědnosti řídicích pracovníků vytváří i hrozbu spřízněnosti, neboť se tak firma stává příliš propojená s názory a zájmy managementu. Při dodržení podmínek stanovených v odstavci 290.162 není poskytování poradenské činnosti a doporučení, které mají sloužit jako podpora plnění odpovědnosti řídicích pracovníků, považováno za převzetí odpovědnosti řídicích pracovníků.
- 290.162 Aby se firma vyhnula riziku převzetí odpovědnosti řídicích pracovníků při poskytování služeb nemajících charakter ověřování, musí se ujistit, že řídicí pracovníci klienta provádí všechna posuzování a rozhodování, která spadají do odpovědnosti řídicích pracovníků. To zahrnuje ujistění se o tom, že řídicí pracovníci klienta:
- Určí osobu, která má odpovídající schopnosti, znalosti a zkušenosti k tomu, aby po celou dobu odpovídala za přijímání rozhodnutí a dohlížela na poskytnuté služby. Taková osoba, nejlépe z řad vrcholových řídicích pracovníků, by měla chápat cíle, podstatu a výsledky poskytovaných služeb a související odpovědnosti na straně klienta i firmy. Nicméně taková osoba nemusí být expertem na provádění poskytovaných služeb.
 - Obstarají dohled nad poskytovanými službami a vyhodnotí přiměřenost výsledků služeb poskytovaných pro potřeby klienta.
 - Přijímají odpovědnost za opatření, přijatá v souvislosti s výsledky poskytnutých služeb.

Administrativní služby

- 290.163 Administrativní služby zahrnují výpomoc klientům s jejich rutinními a mechanickými úkoly v rámci běžné provozní činnosti. Takové služby vyžadují jenom velmi malou nebo žádnou úroveň vlastního rozhodování a jsou svojí podstatou úřednického charakteru. Příklady takových administrativních služeb zahrnují zpracování textu, přípravu administrativních nebo předepsaných formulářů k odsouhlasení klientem, podávání takových formulářů dle klientových instrukcí, sledování zákonných termínů k plnění povinností a poradenství auditnímu klientovi ohledně stanovení těchto termínů. Poskytování takových služeb obecně nevede k ohrožení nezávislosti. Nicméně významnost jakékoliv hrozby musí být vyhodnocena a zabezpečovací prvky přijaty vždy, když je to nutné k odstranění hrozby nebo jejímu snížení na přijatelnou úroveň.

Obecná ustanovení

- 290.164 Řídící pracovníci mají odpovědnost za sestavení a věrné zobrazení skutečnosti v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tato odpovědnost zahrnuje:
- Rozhodování o účetních postupech a účetním řešení v rámci těchto postupů.
 - Přípravu nebo úpravy zdrojových dokumentů nebo vytváření dat v elektronické nebo jiné formě, zaznamenání nastalých transakcí (např. nákupní objednávky, údaje o pracovní době pro účely výpočtu mezd, objednávky zákazníků).
 - Vytváření nebo změny účetních zápisů, určování nebo schvalování členění účtů nebo transakcí.
- 290.165 Poskytování služeb vedení účetnictví jako například zpracování účetních záznamů a příprava účetní závěrky vytváří hrozbu kontroly po sobě samém v případě, kdy firma následně provádí audit takové účetní závěrky.
- 290.166 Provádění auditu si nicméně vyžaduje dialog mezi firmou a řídicími pracovníky auditního klienta. Takový dialog může zahrnovat:
- Používání účetních standardů nebo postupů a požadavky na zveřejňování údajů v příloze účetní závěrky,
 - vhodnost finančních a účetních kontrol a metod používaných při stanovení ocenění aktiv a dluhů,
 - navrhování úprav účetních záznamů.
- Tyto aktivity se považují za standardní část auditního procesu a všeobecně neohrožují nezávislost auditora, pokud je klient i nadále odpovědný za přijímání rozhodnutí v rámci zpracování účetních záznamů a sestavení účetní závěrky.
- 290.167 Obdobně klient může od firmy požadovat metodickou pomoc v záležitostech, jako je řešení problémů souvisejících s odsouhlasením účetních zůstatků nebo se sběrem a analýzou informací pro vykazování regulátorovi. Klient také může žádat o poskytnutí metodické pomoci účetního charakteru, jako je například konverze vytvořené účetní závěrky do jiného formátu účetního výkaznictví (například s cílem zajistit soulad se skupinovým výkaznictvím nebo s převodem na jiné standardy účetního výkaznictví, jako jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Takové služby obecně nevedou k ohrožení nezávislosti za předpokladu, že firma nepřebírá rozhodovací odpovědnost řídicích pracovníků za klienta.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 290.168 Firma může poskytovat služby týkající se zpracování účetních záznamů a sestavení účetní závěrky auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, a kde takové služby jsou rutinního nebo mechanického charakteru, za předpokladu, že riziko kontroly po sobě samém je sníženo na přijatelnou úroveň. Služby, které jsou rutinního nebo mechanického charakteru, vyžadují malý nebo žádný úsudek ze strany auditora/účetního znalce. Příklady takových služeb jsou:
- Výpočet mezd a vyhotovení mzdových výkazů na základě dat vytvořených klientem k dalšímu schválení a úhradám prováděných klientem.
 - Zaznamenávání opakujících se transakcí, pro které jsou částky snadno odvoditelné ze zdrojových dokumentů nebo vygenerovaných dat, jako jsou například účty za spotřebu energií, u nichž klient určil nebo schválil příslušný postup zaúčtování.
 - Zaznamenávání transakcí, u nichž klient již určil částku k zaúčtování, i když související transakce v sobě obsahuje významný stupeň subjektivity.
 - Výpočty odpisů dlouhodobých aktiv, když klient stanoví účetní postupy a provede odhad doby použití a zbytkové hodnoty těchto aktiv.
 - Zaznamenání zápisů schválených klientem do obrátové předvahy.
 - Příprava účetních výkazů na základě obrátové předvahy schválené klientem a vyhotovení přílohy účetní závěrky na základě klientem schválených záznamů.
- Ve všech případech musí být vyhodnocena významnost jakékoliv hrozby a když je to nutné, aplikovány zabezpečovací prvky, tak, aby hrozba byla eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň. Příklady takových zabezpečovacích prvků jsou:
- Poskytování takových služeb osobou, která není členem auditního týmu, nebo
 - pokud jsou takové služby poskytovány členem auditního týmu, využití partnera nebo seniorního zaměstnance firmy s odpovídající kvalifikací, který není členem auditního týmu, k překontrolování provedené práce.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

- 290.169 Firma nesmí poskytovat auditním klientům, kteří jsou subjekty veřejného zájmu, účetní služby, včetně mzdových služeb a sestavení účetní závěrky, ke které bude vydávat auditorský výrok, nebo zpracovávat účetní informace, které jsou podkladem pro účetní závěrku.
- 290.170 Navzdory odstavci 290.169 může firma poskytovat služby účetního charakteru včetně mzdových služeb a sestavení účetní závěrky nebo zpracování jiných účetních informací, které jsou rutinního nebo mechanického charakteru pro organizační složky nebo spřízněné účetní jednotky auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, pokud služby nejsou poskytovány členem auditního týmu a:
- organizační složky nebo spřízněné účetní jednotky, jimž jsou tyto služby poskytovány, jsou v souhrnu nevýznamné (nemateriální) ve vztahu k účetní závěrce, k níž firma vydává auditorský výrok, nebo
 - poskytované služby se týkají záležitostí, které jsou v souhrnu nevýznamné (nemateriální) ve vztahu k účetní závěrce organizační složky nebo spřízněné účetní jednotky.

Oceňovací služby

Všeobecná ustanovení

- 290.171 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.
- 290.172 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 nebyly členy auditního týmu.
- 290.173 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.
- 290.174 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 290.186.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 290.175 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

- 290.176 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

290.177 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.

290.178 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

290.179 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

290.180 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

290.181 V případě, že auditní klient je subjektem veřejného zájmu, nesmí firma připravovat výpočty splatného a odloženého daňového dluhu (nebo aktiva) pro účely zpracování účetních zápisů, které jsou významné (materiální) pro účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok.

Daňové plánování a ostatní daňové poradenství

290.182 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.

290.183 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 precedencemi, nebo zavedenými postupy nebo vychází z daňové legislativy a tato stanoviska či postupy budou pravděpodobně směrodatné.

- 290.184 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.
- 290.185 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.
- 290.186 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 290.171 až 290.174, 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 regulatorními 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, precedencích 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

- 290.187 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, precedencích 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.

- 290.188 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.
- 290.189 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).

Poskytování služeb interního auditu

Všeobecná ustanovení

- 290.190 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:
- monitorování vnitřního kontrolního systému – prověrky kontrol, monitorování jejich fungování a doporučení zlepšení;
 - 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;
 - prověrky hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti provozních činností včetně nepeněžních operací subjektu; a
 - prověrky dodržování zákonů, jiných právních předpisů a ostatních externích požadavků a dále dodržování postupů, směrnic a ostatních interních požadavků.
- 290.191 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.
- 290.192 Příklady služeb interního auditu, kde dochází k převzetí odpovědnosti managementu, zahrnují:
- nastavení postupů interního auditu nebo strategického směru funkce interního auditu;
 - řízení a převzetí odpovědnosti za činnost zaměstnanců interního auditu subjektu;
 - rozhodování o tom, která doporučení, která vznikla na základě činností interního auditu, budou implementována;
 - vykazování výsledků činnosti interního auditu vedení společnosti jménem řídicích pracovníků (managementu);
 - výkon činností tvořících součást vnitřního kontrolního systému, jako jsou například prověrka a schvalování změn v přístupových právech zaměstnanců;
 - převzetí odpovědnosti za vytvoření, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému; a
 - výkon externě zadaných 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).
- 290.193 Aby firma zamezila převzetí odpovědnosti managementu, musí poskytovat služby interního auditu auditnímu klientovi pouze tehdy, když bude přesvědčena, že:
- klient jmenuje vhodnou a kompetentní sílu, nejlépe z řad zkušených řídicích pracovníků, která bude odpovědná za činnosti interního auditu a převzme 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.

290.194 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

290.195 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

290.196 Služby v oblasti informačních technologií („IT“) zahrnují 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.

290.197 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; a
- (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

290.198 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.

- 290.199 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
- klient uznal svou odpovědnost za vytvoření a monitorování systému vnitřních kontrol;
 - klient převedl odpovědnost za přijetí veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se projektování a implementace hardwarových nebo softwarových systémů na kompetentního zaměstnance, nejlépe z vrcholového vedení;
 - veškerá manažerská rozhodnutí týkající se projekčního a implementačního procesu přijímal klient;
 - klient vyhodnotil přiměřenost a výsledky projektování a implementace systému; a
 - klient odpovídal za provozování systému (hardwarového nebo softwarového) a za data, která bude systém používat nebo generovat.
- 290.200 V závislosti na míře spoléhání se na konkrétní IT systém v rámci auditu musí být rozhodnuto, zda poskytovat takové 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

- 290.201 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

- 290.202 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.
- 290.203 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 290.171 až 290.174 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

- 290.204 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 níž 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 přích, poradenství při fúzích 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.
- 290.205 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.

290.206 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.

290.207 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.

290.208 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

290.209 Poskytování služeb náborem pracovníků pro auditní klienty může vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti, 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

290.210 Firma nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, následující služby náborem 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

290.211 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.

- 290.212 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.
- 290.213 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.
- 290.214 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

- 290.215 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 zainteresanosti 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 regulatorním orgánem nebo s jiným auditorem/účetním znalcem, ohledně klíčových auditorských úsudků.
- 290.216 Hrozba vlastní zainteresanosti 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

290.217 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

290.218 Hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout, jestliže honoráře od auditního klienta zůstanou delší dobu neuhrzeny – především tehdy, když velká část honoráře není uhrzena 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 prověří 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

290.219 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.

290.220 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.

290.221 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.

290.222 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

290.223 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.

290.224 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

290.225 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

290.226 Dojde-li k soudní při 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 290.227 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 uživatele 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 uživatele 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 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).
- 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 290.226 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 290.226, 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 výši 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 290.132 až 290.136, 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 290.134.

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 290.154 až 290.226 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
Porušení některého z ustanovení této sekce	291.33
Uplatňování koncepčního rámcového přístupu ve vztahu k nezávislosti.....	291.100
Finanční podíly	291.104
Půjčky a záruky	291.112
Obchodní vztahy	291.118
Příbuzenské a osobní vztahy	291.120
Zaměstnanecký poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování	291.126
Služby v nedávné době poskytované klientům, u nichž se provádí ověřování	291.130
Pozice vedoucího představitele nebo funkcionáře u klienta, u něhož se provádí ověřování	291.133
Dlouhodobé vazby vedoucích pracovníků s klienty, u nichž se provádí ověřování	291.137
Poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování.....	291.138
Odpovědnost řídicích pracovníků	291.141
Ostatní faktory	291.145
Honoráře	291.148
Honoráře – relativní výše.....	291.148
Honoráře – po lhůtě splatnosti	291.150
Podmíněné honoráře.....	291.151
Dary a pohostinnost.....	291.155
Probíhající nebo hrozící soudní řízení.....	291.156

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 přihlídnout 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:
- a) *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.
 - b) *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 dovodila, 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 vyplývá 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 COSO³⁾ nebo CoCo⁴⁾ (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.

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 síti⁵⁾.
- 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.

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 předpokládaní uživatelé 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 předpokládaní uživatelé 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.

³⁾ „Interní kontroly – Integrovaný rámec“ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁴⁾ „Návod na ohodnocení kontrol – CoCo principy“ Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

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

- 291.22 Firma musí komunikovat s předpokládanými uživateli (například ve smluvním dopise) ohledně požadavků na nezávislost, které budou dodržovány při poskytování ověřovací zakázky. Jestliže předpokládaní 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).
- 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 291.132 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 291.132 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 výši 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 uvedené v odstavcích 291.112 až 291.156.
- 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 nevyovídá 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 aplikovány takové zabezpečovací prvky, které 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.

Porušení některého z ustanovení této sekce

- 291.33 Pokud dojde k porušení ustanovení této sekce, firma musí ukončit, přerušit nebo odstranit zájem nebo vztah, který vedl k porušení, a musí vyhodnotit závažnost takového porušení a jeho dopad na objektivitu firmy a její schopnost vydat ověřovací zprávu. Firma musí vyhodnotit, zda může přijmout opatření, která se dostatečným způsobem vypořádají s důsledky porušení. Při tomto rozhodování firma uplatní svůj profesní úsudek a vezme v úvahu, zda rozumně informovaná třetí strana, která by posoudila rozsah porušení, přijatá související opatření a všechny skutečnosti a okolnosti dostupné ověřovateli v dané době, by pravděpodobně učinila závěr, že nezávislost ověřovatele byla zpochybněna a firma není schopna vydat ověřovací zprávu.
- 291.34 Pokud firma rozhodne, že nelze přijmout opatření, která by eliminovala dostatečným způsobem důsledky porušení, firma musí okamžitě informovat zadavatele nebo vedení společnosti a přijmout opatření vedoucí k ukončení ověřovací zakázky v souladu s právním rámcem nebo regulatorními požadavky vztahujícími se k ukončení ověřovací zakázky.
- 291.35 Pokud firma rozhodne, že je možné přijmout opatření, která uspokojivě vyřeší důsledky porušení, firma projedná toto porušení a opatření, která přijala nebo hodlá přijmout, se zadavatelem nebo vedením společnosti. Firma projedná toto porušení a přijatá opatření co nejdříve, přičemž vezme v úvahu situaci na zakázce a okolnosti porušení.

- 291.36 Pokud zadavatel nebo vedení společnosti nesouhlasí s tím, že přijatá opatření dostatečným způsobem reagují na důsledky porušení, firma přijme potřebná opatření k ukončení prací na ověřovací zakázce, v souladu s právními a regulatorními požadavky, které se vztahují k ukončení prací na ověřovací zakázce.
- 291.37 Firma musí zdokumentovat zjištěná porušení, přijatá opatření, zásadní učiněná rozhodnutí a záležitosti projednané se zadavatelem nebo vedením společnosti. Pokud firma pokračuje v pracích na ověřovací zakázce, záležitosti, které musí být zdokumentovány, musí též obsahovat závěr, že dle profesního úsudku firmy, objektivita firmy nebyla zpochybněna a zdůvodnění, proč přijatá opatření dostatečně reagovala na zjištěné porušení způsobem, který umožní firmě vydat ověřovací zprávu.

Odstavce 291.38 až 291.99 jsou záměrně vynechány.

Uplatňování koncepčního rámcového přístupu ve vztahu k nezávislosti

- 291.100 Odstavce 291.104 až 291.156 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 291.119 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 zainteresovanosti 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 zinteresanosti. 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 zinteresanosti 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 zinteresanosti 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 zinteresanosti 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 zinteresanosti, 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.

Půjčky a záruky

- 291.112 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.
- 291.113 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 hrozby 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.
- 291.114 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.
- 291.115 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.
- 291.116 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.
- 291.117 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

- 291.118 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.

- 291.119 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

- 291.120 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, spřízněnosti 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.
- 291.121 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.
- 291.122 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.
- 291.123 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.
- 291.124 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.

291.125 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.

Zaměstnanecký poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování

291.126 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.

291.127 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.

291.128 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.

291.129 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 jednají 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

- 291.130 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.
- 291.131 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.
- 291.132 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

- 291.133 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.
- 291.134 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.
- 291.135 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.
- 291.136 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

- 291.137 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

- 291.138 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.
- 291.139 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.
- 291.140 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

- 291.141 Do odpovědnosti řídicích pracovníků patří controlling, vedení a řízení účetní jednotky, včetně přijímání rozhodnutí týkajících se získávání, rozvoje a řízení lidských, finančních, technologických, hmotných a nehmotných zdrojů.
- 291.142 Rozhodnutí o tom, zda určité opatření je odpovědností řídicích pracovníků, záleží na okolnostech a vyžaduje uplatnění úsudku. Mezi opatření, která lze považovat za odpovědnost řídicích pracovníků, patří:
- Stanovení firemních politik a postupů a strategického směřování.
 - Přijímání a propouštění zaměstnanců.
 - Řízení a přebírání odpovědnosti za aktivity zaměstnanců v rámci jejich práce pro účetní jednotku.
 - Schvalování transakcí.
 - Kontrola nebo řízení bankovních účtů nebo investic.
 - Rozhodnutí, která doporučení od firmy nebo od jiných třetích stran implementovat.
 - Předávání informací vedení účetní jednotky jménem řídicích pracovníků.
 - Převzetí odpovědnosti za navrhování, zavádění, sledování a udržování vnitřních kontrol.
- 291.143 V rámci poskytovaných ověřovacích služeb klientovi, u něhož se provádí ověřování, nesmí firma vykonávat za klienta, u něhož se provádí ověřování, opatření spadající do odpovědnosti řídicích pracovníků. Pokud by firma měla v rámci poskytovaných ověřovacích služeb vykonávat opatření spadající do odpovědnosti řídicích pracovníků, byly by související hrozby tak významné, že by je žádné zabezpečovací prvky nemohly snížit na přijatelnou úroveň. Jestliže firma převezme některou z odpovědností řídicích pracovníků v rámci ostatních služeb poskytovaných klientovi, musí zajistit, aby se tato odpovědnost nevztahovala ani k předmětu ověřování ani na informace o předmětu ověřování některé z ověřovacích zakázek, kterou firma provádí.
- 291.144 Při poskytování služeb, které se týkají předmětu ověřování nebo informací o předmětu ověřování v rámci ověřovací zakázky prováděné firmou, se firma musí ujistit, že řídicí pracovníci klienta provádí všechna posouzení a přijímají rozhodnutí týkající se předmětu ověřování nebo informací o předmětu ověřování, která patří mezi odpovědnosti řídicích pracovníků. To zahrnuje ujištění se o tom, že řídicí pracovníci klienta:
- Určí osobu, která má odpovídající schopnosti, znalosti a zkušenosti k tomu, aby po celou dobu odpovídala za přijímání rozhodnutí a dohlížela na poskytnuté služby. Taková osoba, nejlépe z řad vrcholových řídicích pracovníků, by měla chápat cíle, podstatu a výsledky poskytovaných služeb a související odpovědnost na straně klienta i firmy. Nicméně taková osoba nemusí být expertem na provádění poskytovaných služeb,

- obstará dohled nad poskytovanými službami a vyhodnotí přiměřenost výsledků služeb poskytovaných pro potřeby klienta, a
- přijímá odpovědnost za opatření, přijatá v souvislosti s výsledky poskytnutých služeb.

Ostatní faktory

- 291.145 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.
- 291.146 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.
- 291.147 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

- 291.148 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 regulatorním orgánem nebo s jiným auditorem/účetním znalcem, ohledně klíčových ověřovacích úsudků.
- 291.149 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

- 291.150 Hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout, jestliže honoráře od klienta, u něhož se provádí ověřování, zůstanou delší dobu neuhrazeny – 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 neuhrazen, 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 neuhrazené 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

- 291.151 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.
- 291.152 Podmíněný honorář účtovaný firmou za ověřovací služby buď přímo nebo nepřímo, například skrze zprostředkovatele, 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.
- 291.153 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 zainteresovanosti. 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.
- 291.154 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

- 291.155 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

- 291.156 Dojde-li k soudní při 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 vyplývajících 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 provádějí 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:

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

Zakázka může mít různý charakter:

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 jejich 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

Strana

Sekce 300	Úvod	72
Sekce 310	Konflikty zájmů	73
Sekce 320	Příprava a vykazování informací	75
Sekce 330	Zajištění potřebné kvalifikace	75
Sekce 340	Finanční podíly, odměňování a pobídky spojené s finančním vykazováním a rozhodováním	76
Sekce 350	Stimuly a přesvědčování.....	77
Sekce 360	Reakce na porušení právních předpisů	78

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 poškozuje 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 zřejmě 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 jejích 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

Konflikty zájmů

- 310.1 Účetní znalec se může setkat při provádění prací s konfliktem zájmů. Konflikt zájmů ohrožuje dodržování principu objektivity a může vést i k ohrožení dalších základních principů. K takovému ohrožení dochází, když:
- Účetní znalec pracuje na určité záležitosti pro dvě nebo více stran, jejichž zájmy ve vztahu k předmětné záležitosti jsou protikladné, nebo
 - zájmy účetního znalce ve vztahu k určité záležitosti a zájmy strany, pro kterou účetní znalec v dané záležitosti pracuje, jsou protikladné.
- Stranou se v dané situaci rozumí zaměstnávající organizace, dodavatel, zákazník, věřitel, akcionář nebo jiná strana.
- Účetní znalec nesmí připustit střet zájmů, který by zpochybnil jeho profesní nebo obchodní úsudek.

- 310.2 Příklady situací, v nichž může docházet ke vzniku konfliktu zájmů, zahrnují:
- Být ve vedoucí pozici nebo kontrolní pozici u dvou zaměstnavatelů a získávat důvěrné informace od jedné zaměstnávající organizace, které by mohly být použity účetním znalcem ku prospěchu či neprospěchu druhé zaměstnávající organizace.
 - Být profesně aktivní pro každou ze dvou spolupracujících stran, které zaměstnávají účetního znalce a napomáhat jim k rozdělení při ukončení jejich spolupráce.
 - Připravovat finanční informace pro ty členy vedení společnosti zaměstnávající účetního znalce, kteří usilují o manažerské převzetí společnosti.
 - Být odpovědný za výběr dodavatele pro svého zaměstnavatele, pokud by z tohoto výběru mohl finančně získat nejbližší rodinný příslušník účetního znalce.
 - Působit ve vedení u zaměstnavatele na pozici, která schvaluje určité investice ve společnosti, kde některá z těchto specifických investic zvýší hodnotu vlastního investičního portfolia účetního znalce nebo investičního portfolia jeho nejbližšího rodinného příslušníka.
- 310.3 Při identifikaci a vyhodnocení zájmů a vztahů, které by mohly vést ke vzniku konfliktu zájmů, a při uplatňování zabezpečovacích prvků, pokud je to nutné, které budou eliminovat nebo snižovat na přijatelnou úroveň riziko ohrožení souladu se základními principy, účetní znalec uplatní profesní úsudek a vezme v úvahu všechny zájmy a vztahy, na jejichž základě by rozumně uvažující třetí strana po zvážení konkrétních skutečností a podmínek, které měl účetní znalec v dané době k dispozici, pravděpodobně mohla učinit závěr, že došlo k porušení souladu s hlavními principy.
- 310.4 Při řešení konfliktu zájmů se doporučuje, aby účetní znalec požádal o řešení zaměstnávající organizaci nebo jinou stranu, např. profesní organizaci, právního poradce nebo jiného účetního znalce. Při zveřejňování nebo sdílení informací v rámci zaměstnávající organizace nebo při získávání podpory od jiných stran si účetní znalec musí být vědom nutnosti dodržení základního principu důvěrnosti.
- 310.5 Jestliže vzniklá hrozba konfliktu zájmů není na akceptovatelné úrovni, musí účetní znalec uplatnit zabezpečovací prvky s cílem eliminovat tuto hrozbu nebo ji snížit na akceptovatelnou úroveň. Pokud zabezpečovací prvky nemohou snížit hrozbu na akceptovatelnou úroveň, účetní znalec musí odmítnout nebo přerušit provádění aktivit vedoucích ke vzniku konfliktu zájmů nebo ukončí příslušné vztahy nebo se zbaví příslušných zájmů tak, aby eliminoval hrozbu nebo ji snížil na akceptovatelnou úroveň.
- 310.6 Při zjišťování, zda existuje konflikt zájmů nebo hrozí vznik konfliktu zájmů, účetní znalec musí provést určité kroky, aby zjistil:
- Povahu příslušných zájmů a vztahů mezi zúčastněnými stranami
 - Povahu posuzované činnosti a její dopady na příslušné strany
- Povaha posuzované činnosti a příslušné zájmy a vztahy se mohou v čase měnit. Účetní znalec si musí být možností těchto změn vědom při identifikování podmínek, které by mohly vést ke vzniku konfliktu zájmů.
- 310.7 Pokud je konflikt zájmů zjištěn, musí účetní znalec vyhodnotit:
- Závažnost relevantních zájmů a vztahů.
 - Závažnost hrozeb vyplývajících z toho, že se ujme některé aktivity nebo některých aktivit. Všeobecně platí, že čím zřejmější je vazba mezi profesní aktivitou a záležitostí, v níž jsou zainteresované strany v konfliktu, tím vyšší je i hrozba porušení objektivit a porušení souladu s dalšími základními principy.
- 310.8 Účetní znalec uplatní zabezpečovací prvky, když je to nutné, aby eliminoval ohrožení souladu se základními principy z důvodu vzniku konfliktu zájmů nebo tyto hrozby alespoň snížil na akceptovatelnou úroveň. V návaznosti na konkrétní podmínky, které vedou ke vzniku konfliktu zájmů, přijetí jednoho nebo více zabezpečovacích prvků může být vhodné:
- Přeskupení nebo rozdělení určitých odpovědností a povinností.
 - Získání vhodného dohledu, například formou práce pod dohledem výkonného nebo nevýkonného člena vedení.
 - Stáhnutí se z rozhodovacího procesu ve věci, kde dochází ke konfliktu zájmů.
 - Konzultace se třetími stranami, jako jsou profesní organizace, právní poradci nebo jiný účetní znalec.
- 310.9 Navíc je všeobecně nutné zveřejnit povahu konfliktu zájmů zúčastněným stranám včetně určitých úrovní řízení u zaměstnávající organizace, a když je nutné přijetí zabezpečovacích prvků, získat souhlas těchto stran udělený účetnímu znalci na provádění prací. V určitých situacích může být souhlas odvozen z chování zúčastněných stran, když účetní znalec má dostatečné důkazy, že strany znají okolnosti od samého začátku a akceptovaly konflikt zájmů, když nevyjádřily své výhrady k existenci tohoto konfliktu.
- 310.10 Pokud je souhlas poskytnut ústně nebo je odvozen, doporučuje se, aby účetní znalec zdokumentoval povahu okolností, které vedly ke vzniku konfliktu zájmů, a uplatněné zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na akceptovatelnou úroveň a obdržené souhlasy.

- 310.11 Účetní znalec se může setkat s dalšími hrozbami ve vztahu k dodržování základních principů. Tyto mohou vzniknout například při přípravě nebo vykazování finančních informací jako výsledek nepřiměřeného tlaku od ostatních v rámci zaměstnávající organizace nebo finančních, obchodních nebo osobních vztahů, které mají blízcí nebo nejbližší rodinní příslušníci účetního znalce se zaměstnávající organizací. Návod, jak se vypořádat s takovými hrozbami, je uveden v sekcích 320 až 340 Kodexu.

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 sestavil nebo podal informaci zavádějícím způsobem nebo byl spojen se zavádějícími informacemi v důsledku činů třetích stran.
- 320.5 Závažnost takových hrozeb záleží na faktorech, jako jsou zdroje tohoto tlaku a firemní kultura v rámci zaměstnávající organizace. Účetní znalec musí jednat v souladu s principem integrity, který požaduje, aby účetní znalec jednal poctivě a čestně v rámci svých profesních a obchodních vztahů. Pokud je vznik hrozeb spojen se systémem odměňování a pobídkovými schémata, je relevantním postupem postup dle ustanovení sekce 340.
- 320.6 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 osobami pověřenými správou a řízením nebo s příslušnou profesní organizací.
- 320.7 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 spojován se zavádějící informací i nevědomě. Poté, co účetní znalec zjistí, že se jedná o zavádějící informaci, musí podniknout kroky k tomu, aby s touto informací přestal být spojován. Při vyhodnocování toho, zda existuje povinnost podat informace o těchto skutečnostech mimo organizaci, může účetní znalec zvážit využití právního poradenství. Dále může účetní znalec zvážit, zda 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 zkušenosti. 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:
 - o nadřízenými v rámci zaměstnávající organizace;
 - o nezávislými experty; nebo
 - o 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, odměňování a pobídky spojené s finančním vykazováním a rozhodováním

- 340.1 Účetní znalec může mít finanční podíly včetně takových, které vyplývají z odměňovacích nebo motivačních schémat, nebo může vědět o finančních podílech nejbližších nebo blízkých rodinných příslušníků, které za určitých okolností mohou vést k ohrožení dodržování základních principů. Například 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 podíl v zaměstnávající organizaci a hodnota tohoto podílu by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která účetní znalec činí.
 - Má nárok na odměnu odvíjející se od výše zisku a výše této prémie by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která účetní znalec činí.
 - Přímou nebo nepřímou vlastní odloženou akciovou bonusy nebo akciové opce zaměstnávající organizace, jejichž hodnota by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími, která účetní znalec učiní.
 - Jiným způsobem se účastní dohod o odměnách, které motivují k dosažení výkonnostních cílů nebo podporují úsilí o dosažení maximální hodnoty akcií zaměstnávající organizace, například prostřednictvím účasti v dlouhodobých motivačních plánech, které jsou vázány na dosažení určitých výkonnostních cílů.
- 340.2 Hrozba vlastní zainteresovanosti související s odměňovacími nebo motivačními schématy může být dále zesílena tlaky ze strany nadřízených nebo kolegů v rámci zaměstnávající organizace, kteří jsou do těchto schémat také zařazeni. Například taková ujednání často umožňují zúčastněným zaměstnancům získat akcie zaměstnávající organizace za nízkou nebo nulovou hodnotu za předpokladu, že určité výkonnostní cíle byly splněny. V některých případech může být hodnota takto získaných akcií významně vyšší, než je základní plat účetního znalce.
- 340.3 Účetní znalec nesmí manipulovat s informacemi nebo používat důvěrné informace k osobnímu prospěchu nebo finančnímu obohacení jiných osob. Čím vyšší pozici zastává účetní znalec a čím větší má možnost a příležitost ovlivnit finanční výkaznictví a přijímání rozhodnutí, tím větší může být i tlak od nadřízených a kolegů na manipulaci s informacemi. V takových situacích musí účetní znalec dbát zejména na dodržování principu integrity, který ukládá účetnímu znalci jednat čestně a poctivě ve všech profesních a obchodních aktivitách.
- 340.4 Závažnost všech hrozeb vzniklých na základě finančního podílu musí být vyhodnocena a v případě potřeby je třeba přijmout zabezpečovací prvky k eliminaci hrozby nebo jejího snížení na přijatelnou úroveň. Při vyhodnocování závažnosti takové hrozby a, podle potřeby, stanovení příslušných zabezpečovacích prvků,

keré je možné použít k její eliminaci nebo snížení na přijatelnou úroveň, musí účetní znalec vyhodnotit povahu finančního podílu. To zahrnuje vyhodnocení významnosti podílu. Vymezení významného podílu záleží na konkrétní situaci jednotlivce. Mezi zabezpečovací prvky patří například:

- Metodiky a postupy výboru nezávislého na vedení, které stanoví úroveň či formu odměňování vedoucích představitelů.
- Informování vedení společnosti zaměstnávající organizace o všech relevantních podílech, plánech uplatnit nároky nebo 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 zaměstnávající organizace nebo s příslušnými profesními orgány tehdy, když je to vhodné.
- Interní a externí auditní postupy.
- Pravidelné vzdělávání týkající se etických otázek, právních omezení a dalších opatření týkajících se možného zneužití informací v obchodním styku.

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 nepřipustnému 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.

SEKCE 360

Reakce na porušení právních předpisů

Účel

- 360.1 Účetní znalec se při své odborné práci může setkat nebo se dozvědět o porušení nebo podezření na porušení právních předpisů. Účelem této sekce je stanovení povinností účetního znalce, když se s takovým porušením nebo podezřením na něj setká, a poskytnutí návodu účetnímu znalci, jak postupovat při vyhodnocování důsledků takové skutečnosti a určení dalšího postupu v rámci reakce na tuto skutečnost. Podle této sekce se postupuje bez ohledu na charakter zaměstnavatele včetně toho, zda se jedná nebo nejedná o subjekt veřejného zájmu.
- 360.2 Pojem „porušení právních předpisů“ zahrnuje jak nedbalost, tak jednání, ať úmyslné nebo neúmyslné, uskutečněné zaměstnavatelem nebo osobami pověřenými správou a řízením, vedením nebo i dalšími osobami pracujícími pro zaměstnavatele nebo dle jeho pokynů, a které jsou v rozporu s příslušnými právními předpisy.
- 360.3 V některých právních řádech právní předpisy upravují to, jak má účetní znalec postupovat v případech porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, které se mohou lišit od této sekce nebo jít nad její rámec. Když se účetní znalec s takovým porušením právních předpisů nebo podezřením na něj setká, pak má povinnost se s takovými předpisy seznámit a postupovat podle nich včetně požadavku na oznamování příslušným orgánům a zákazu upozornit relevantní stranu před tím, než zjištění oznámí, například v souladu s právními předpisy upravujícími boj proti praní špinavých peněz.
- 360.4 Charakteristickým znakem účetní profese je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. V reakci na porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení je úkolem účetního znalce:
- (a) Postupovat v souladu se základními principy integrity a profesionálního jednání
 - (b) Prostřednictvím upozornění vedení nebo, je-li to relevantní, osob pověřených správou a řízením u zaměstnavatele, usilovat o to, aby:
 - (i) Měli možnost napravit, opravit nebo zmírnit důsledky identifikovaného porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení nebo
 - (ii) Zabránili realizaci takového porušení, pokud k němu ještě nedošlo
 - (c) Přijmout taková další opatření, která budou v souladu s veřejným zájmem.

Předmět

- 360.5 Tato sekce upravuje postup, kterým by se měl řídit účetní znalec, pokud zjistí nebo je upozorněn na porušení následujících právních předpisů nebo podezření na jejich porušení:
- (a) Právních předpisů, o nichž je obecně známo, že mají přímý vliv na stanovení významných (materiálních) částek a popisných a vysvětlujících informací uvedených v účetní závěrce zaměstnavatele, a
 - (b) Ostatních právních předpisů, které nemají přímý vliv na částky a popisné a vysvětlující informace uvedené v účetní závěrce zaměstnavatele, ale jejichž dodržování může být zásadní pro výkon zaměstnavatelova podnikání, jeho schopnosti pokračovat v podnikání nebo vyvarování se významným (materiálním) sankcím.
- 360.6 Příklady právních předpisů, jimiž se tato sekce zabývá, zahrnují i ty, které se týkají:
- Podvodů, korupce a uplácení
 - Praní špinavých peněz, financování terorismu a výnosů z trestné činnosti
 - Trhů cenných papírů a jejich obchodování
 - Bankovních a ostatních finančních produktů a služeb
 - Ochrany dat

- Daňových a penzijních závazků a plateb
- Ochrany životního prostředí
- Zdraví a bezpečnosti

- 360.7 Porušení právních předpisů může vyústit v pokuty, soudní spory a další následky pro zaměstnavatele, které mohou mít významný dopad na jeho účetní závěrku. Co je však ještě více důležité, takové porušení může mít širší dopady v oblasti veřejného zájmu ve smyslu potenciálního podstatného poškození investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti. Pro účely této sekce se událostí, která způsobí podstatné poškození, rozumí taková událost, která má za následek vážné nepříznivé důsledky finančního nebo nefinančního charakteru pro jednu ze zmíněných stran. Takovou událostí je např. spáchání podvodu, který způsobí významné finanční ztráty investorům, a nedodržení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí, které ohrožují zdraví nebo bezpečnost zaměstnanců nebo veřejnosti.
- 360.8 Účetní znalec, který se setká nebo je informován o záležitostech, které jsou jasně nevýznamné svojí povahou a důsledky, finančními nebo jinými, pro zaměstnavatele, zájmové strany a veřejnost, není povinen postupovat v souladu s touto sekcí ve vztahu k takovým záležitostem.
- 360.9 Tato sekce se nezabývá:
- osobními prohřešky, které nemají vztah k obchodním aktivitám zaměstnavatele, a
 - zjištěným porušením právních předpisů, které není způsobeno zaměstnavatelem nebo osobami pověřenými správou a řízením, vedením nebo dalšími jedinci pracujícími pro zaměstnavatele nebo dle jeho instrukcí.
- Účetní znalec může nicméně využít postupy uváděné v této sekci při rozhodování, jak reagovat v takových situacích.

Odpovědnost vedení zaměstnavatele a osob pověřených správou a řízením

- 360.10 Vedení zaměstnavatele za dohledu osob pověřených správou a řízením, odpovídá za řízení svých podnikatelských aktivit v souladu s právními předpisy. Dále je odpovědností vedení a osob pověřených správou a řízením identifikovat a řešit jakékoliv porušení právních předpisů zaměstnavatelem, konkrétní osobou z osob pověřených správou a řízením, členem vedení společnosti nebo jinou osobou, která pracuje pro zaměstnavatele nebo podle jeho pokynů.

Odpovědnost účetního znalce

- 360.11 Mnoho zaměstnavatelů má zavedené interní směrnice a postupy (například etické kodexy nebo interní postupy pro oznamování nekalého jednání), které určují, jak postupovat v případech porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení. Takové směrnice a postupy mohou umožňovat, aby dané záležitosti byly oznamovány anonymně určeným způsobem. Pokud takové směrnice a postupy jsou u zaměstnavatele zavedeny, účetní znalec je povinen posoudit jejich využití v reakci na porušení právních předpisů.
- 360.12 Když se účetní znalec dozví o záležitostech, kterými se tato sekce zabývá, opatření, která účetní znalec přijme s cílem postupovat v souladu s touto sekcí, musí být přijata včas s přihlédnutím ke znalosti podstaty dané záležitosti a případnému rozsahu poškození zájmů zaměstnavatele, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.

Odpovědnost účetního znalce ve vedoucí pozici

- 360.13 Účetními znalci ve vedoucí pozici jsou ředitelé a další vedoucí zaměstnanci, kteří mohou uplatňovat významný vliv a přijímat rozhodnutí týkající se pořízení, alokace a kontroly v oblasti lidských, finančních, technologických a nehmotných zdrojů v rámci zaměstnavatelské organizace. Díky jejich postavení, roli a vlivu v rámci zaměstnavatele se od nich více očekává, že budou jednat ve veřejném zájmu v reakci na porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení ve srovnání s ostatními účetními znalci v zaměstnaneckém poměru.

Porozumění dané záležitosti

- 360.14 Pokud se účetní znalec ve vedoucí pozici při své pracovní činnosti dozví o záležitosti, týkající se porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, je jeho povinností jí porozumět včetně:
- její podstaty a okolnostmi, za jakých vznikla nebo by mohla vzniknout
 - použití příslušných právních předpisů ve vztahu k situaci
 - možných dopadů na zaměstnavatele, investory, věřitele, zaměstnance nebo širší veřejnost
- 360.15 Od účetního znalce ve vedoucí pozici se očekává, že uplatní své znalosti, profesní úsudek a zkušenosti, ale neočekává se od něj úroveň znalostí právních předpisů větší než ta, která je potřebná pro zastávání

pracovní pozice v rámci zaměstnavatele. Zda příslušné zjištění znamená porušení právních předpisů je v konečném důsledku věcí, kterou musí rozhodnout soud nebo jiná příslušná rozhodovací instance. V závislosti na povaze a významu dané záležitosti, účetní znalec může iniciovat nebo přijmout příslušné kroky k iniciaci interního šetření dané záležitosti. Účetní znalec může na důvěrné bázi konzultovat svůj postup v rámci zaměstnavatele, s profesní organizací nebo s právním poradcem.

Zabývání se danou záležitostí

- 360.16 Pokud účetní znalec ve vedoucí pozici zjistí nebo má podezření, že došlo k porušení právních předpisů nebo k němu může dojít, musí účetní znalec s přihlédnutím k odstavci 360.11 projednat záležitost se svým přímým nadřízeným, pokud taková osoba existuje, aby umožnil přijetí rozhodnutí, jakým způsobem se daná záležitost bude řešit. Pokud vyjde najevo, že uvedený nadřízený účetního znalce se na dané záležitosti podílí, projedná účetní znalec záležitost s nejbližší vyšší úrovní řízení v rámci zaměstnavatele.
- 360.17 Účetní znalec ve vedoucí pozici také zajistí:
- projednání dané záležitosti s osobami pověřenými správou a řízením, aby získal jejich souhlas ohledně vhodného postupu k řešení záležitosti a umožnil jim splnit jejich povinnosti,
 - dodržení příslušných právních předpisů, včetně ustanovení právních předpisů, které upravují oznamování porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení příslušným orgánům,
 - aby následky porušení právních předpisů byly napraveny, opraveny nebo zmírněny jejich důsledky,
 - snížení rizika opakování a
 - aby se zabránilo realizaci porušení právních předpisů, pokud k němu ještě nedošlo.
- 360.18 Kromě postupu v dané záležitosti dle ustanovení této sekce, účetní znalec ve vedoucí pozici je povinen rozhodnout, jestli je potřebné danou záležitost projednat s externím auditorem zaměstnavatele, pokud takový existuje, neboť jeho profesní nebo právní povinností je poskytnout externímu auditorovi všechny nezbytné informace potřebné pro provedení auditu.

Rozhodnutí, zda jsou nutné další kroky

- 360.19 Účetní znalec ve vedoucí pozici vyhodnotí reakci svých nadřízených, pokud taková existují, a, je-li to relevantní, reakci osob pověřených správou a řízením.
- 360.20 Při vyhodnocování reakce nadřízených účetního znalce ve vedoucí pozici, pokud taková existují, a, je-li to relevantní, osob pověřených správou a řízením, musí účetní znalec ve vedoucí pozici posoudit následující faktory:
- Včasnost reakce
 - Byla přijata nebo jsou přijímána opatření k napravení, opravení nebo zmírnění dopadů porušení právních předpisů nebo k zabránění jejich porušení, pokud k němu ještě nedošlo
 - Porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení bylo oznámeno příslušným orgánům, je-li to relevantní, a pokud k tomu došlo, zda toto zveřejnění se jeví jako adekvátní.
- 360.21 V návaznosti na reakci nadřízených účetního znalce ve vedoucí pozici, pokud taková existují, a, je-li to relevantní, osob pověřených správou a řízením, se účetní znalec ve vedoucí pozici rozhodne, zda jsou nutné další kroky s ohledem na veřejný zájem.
- 360.22 Rozhodnutí, zda jsou nutné další kroky, a jejich povaha a rozsah budou záviset na různých faktorech včetně:
- Právního rámce
 - Naléhavosti dané záležitosti
 - Rozšíření dané záležitosti v rámci zaměstnavatelské organizace
 - Zda účetní znalec ve vedoucí pozici i nadále má důvěru v integritu svých nadřízených a osob pověřených správou a řízením
 - Zda je pravděpodobné, že porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení se bude opakovat
 - Zda existují důvěryhodné důkazy skutečného nebo potenciálního podstatného poškození zájmů zaměstnavatele, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.
- 360.23 Příklady okolností, které mohou vést k tomu, že účetní znalec ve vedoucí pozici již nemá důvěru v integritu svých nadřízených a osob pověřených správou a řízením, zahrnují situace, kde:
- Účetní znalec je podezřívá nebo má důkazy o jejich zapojení nebo uvažovaném zapojení do jakéhokoliv porušení právních předpisů
 - Navzdory požadavkům právních předpisů neoznámili danou záležitost nebo neschválili takové oznámení příslušným orgánům v přiměřené době.
- 360.24 Při rozhodování o povaze a rozsahu dalších akcí účetní znalec ve vedoucí pozici uplatní svůj profesní úsudek a vezme do úvahy, zda by logicky uvažující a poučená třetí strana, která zváží všechny

odpovídající informace a skutečnosti dostupné účetnímu znalci v daný okamžik, pravděpodobně dovodila, že účetní znalec jednal náležitě ve veřejném zájmu.

- 360.25 Další kroky provedené účetním znalcem mohou zahrnovat:
- Informování vedení mateřské společnosti o záležitosti, pokud je zaměstnavatel členem skupiny
 - Oznámení dané záležitosti příslušným orgánům, i když pro to neexistují požadavky právních předpisů
 - Ukončení pracovního vztahu se zaměstnavatelem
- 360.26 Ukončením pracovního vztahu se zaměstnavatelem nezaniká povinnost účetního znalce ve vedoucí pozici učinit další kroky, které mohou být potřebné, aby účetní znalec dostal svým povinnostem dle této sekce. V některých jurisdikcích však mohou být další možnosti účetního znalce omezeny a ukončení pracovního vztahu se zaměstnavatelem může být jediným dostupným řešením.
- 360.27 Protože posouzení dané záležitosti může vyžadovat komplexní analýzu a posouzení, účetní znalec ve vedoucí pozici může zvážit interní konzultace, získání právního poradenství k tomu, aby posoudil své možnosti a právní dopady případných kroků, nebo konzultace na důvěrné bázi s regulátorem nebo profesní organizací.

Rozhodnutí, zda oznámit danou záležitost příslušným orgánům

- 360.28 Oznámení dané záležitosti příslušným orgánům je zakázané, pokud by bylo v rozporu s právními předpisy. Jinak je ale cílem oznámení umožnit vyšetření dané záležitosti příslušnými orgány a přijetí opatření ve veřejném zájmu.
- 360.29 Rozhodnutí, zda přistoupit k takovému oznámení, záleží především na povaze a rozsahu skutečného nebo možného poškození, které může být danou záležitostí způsobeno investorům, věřitelům, zaměstnancům nebo veřejnosti. Rozhodnutí účetního znalce ve vedoucí pozici záležitost oznámit příslušným orgánům je odpovídajícím krokem, pokud například:
- Zaměstnavatel je zapojen do uplácení (například domácích nebo zahraničních vládních úředníků za účelem získání velkých kontraktů)
 - Zaměstnavatel působí v regulovaném prostředí a daná záležitost je takového významu, že může ohrozit jeho oprávnění k podnikání
 - Zaměstnavatel je kotován na finančních trzích a záležitost by mohla negativně ovlivnit regulérní a řádné obchodování s cennými papíry zaměstnavatele nebo znamenat systémové riziko pro finanční trhy
 - Produkty, které jsou nebezpečné pro zdraví a bezpečnost, by pravděpodobně mohly být prodávány zaměstnavatelem
 - Zaměstnavatel navrhuje svým klientům schémata, která jim umožňují se vyhnout placení daní.

Rozhodnutí, zda přistoupit k takovému oznámení, bude také záležet na externích faktorech, jako jsou:

- Existence příslušného orgánu, kterému je možné předat informaci a který může zajistit, že záležitost bude vyšetřována a příslušná opatření přijata. Určení příslušného orgánu bude záležet na povaze dané záležitosti, například to může být regulátor finančních trhů v případě podvodného finančního výkaznictví nebo agentura na ochranu přírody v případě porušení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí.
 - Existence silné a důvěryhodné ochrany před civilní, trestní a profesní odpovědností nebo odplatou zajištěnou právními předpisy jako např. zákonem na ochranu oznamovatelů.
 - Existence skutečného nebo potenciálního ohrožení osobní bezpečnosti účetního znalce nebo jiných osob.
- 360.30 Jestliže účetní znalec ve vedoucí pozici usoudí, že oznámení porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení je za daných okolností správným krokem, tento postup nebude považován za porušení důvěrného charakteru informací dle sekce 140 tohoto kodexu. Pokud se účetní znalec rozhodne k takovému oznámení, musí postupovat v dobré víře a obezřetně ve svých prohlášeních a tvrzeních.
- 360.31 Ve výjimečných situacích se účetní znalec ve vedoucí pozici může dozvědět o skutečné nebo zamýšlené činnosti, o níž se účetní znalec bude důvodně domnívat, že může vést k bezprostřednímu porušení právních předpisů, a která by způsobila podstatné poškození investorů, věřitelů zaměstnanců nebo veřejnosti. Za podmínky zvážení vhodnosti danou záležitostí projednat s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, účetní znalec je povinen uplatnit svůj odborný úsudek a smí danou záležitostí okamžitě oznámit příslušným orgánům, aby eliminoval nebo zmírnil dopady takového bezprostředního porušení právních předpisů. Takové oznámení se nepovažuje za porušení důvěrného charakteru informací dle sekce 140 tohoto kodexu.

Dokumentace

- 360.32 Ve vztahu k identifikovanému porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, které je předmětem této sekce, se účetnímu znalci ve vedoucí pozici doporučuje zdokumentovat:
- Danou záležitost
 - Výsledky projednání se svými nadřízenými, pokud takoví existují, s osobami pověřenými správou a řízením a dalšími stranami
 - Jakým způsobem nadřízení účetního znalce, pokud takoví existují, a osoby pověřené správou a řízením zareagovaly na danou záležitost
 - Kroky, které účetní znalec zvažoval, úsudky, které udělal, a rozhodnutí, která účetní znalec učinil
 - Jak se vypořádal se splněním povinností uvedených v odstavci 360.21.

Odpovědnost účetních znalců, kteří nejsou ve vedoucí pozici

- 360.33 Pokud se účetní znalec při své pracovní činnosti dozví o záležitosti, týkající se porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, je jeho povinností jí porozumět, což zahrnuje porozumění její podstatě a okolností, za jakých vznikla nebo by případně mohla vzniknout.
- 360.34 Od účetního znalce se očekává, že uplatní své znalosti, profesní úsudek a zkušenosti, ale neočekává se od něj úroveň znalostí právních předpisů větší než ta, která je potřebná pro zastávání pracovní pozice v rámci zaměstnavatele. Zda příslušné zjištění znamená porušení právních předpisů je v konečném důsledku věcí, kterou musí rozhodnout soud nebo jiná příslušná rozhodovací instance. V závislosti na povaze a významu dané záležitosti účetní znalec může na důvěrné bázi konzultovat svůj postup v rámci zaměstnavatele, s profesní organizací nebo s právním poradcem.
- 360.35 Pokud účetní znalec zjistí nebo má podezření, že došlo k porušení právních předpisů nebo k němu může dojít, musí s přihlédnutím k odstavci 360.11 projednat záležitost s přímým nadřízeným, aby mu umožnil přijetí rozhodnutí, jakým způsobem se daná záležitost bude řešit. Pokud vyjde najevo, že uvedený přímý nadřízený se na dané záležitosti podílí, projedná účetní znalec záležitost s nejbližší vyšší úrovní řízení v rámci zaměstnavatele.
- 360.36 Ve výjimečné situaci se může účetní znalec rozhodnout, že oznámení dané záležitosti příslušným orgánům je správným krokem. Jestliže přitom postupuje v souladu s odstavcem 360.29, nebude tento postup považován za porušení důvěrného charakteru informací dle sekce 140 tohoto kodexu. Pokud se účetní znalec rozhodne k takovému oznámení, musí postupovat v dobré víře a obezřetně ve svých prohlášeních a tvrzeních.

Dokumentace

- 360.37 Ve vztahu k identifikovanému porušení právních předpisů nebo podezření na jejich porušení, které je předmětem této sekce, se účetnímu znalci doporučuje zdokumentovat:
- Danou záležitost
 - Výsledky projednání se svými nadřízenými, vedením, a, je-li to relevantní, s osobami pověřenými správou a řízením a s ostatními stranami
 - Jakým způsobem nadřízený účetního znalce reagoval na danou záležitost
 - Svě kroky, které zvažoval, úsudky, které udělal, a rozhodnutí, která učinil.

DEFINICE

V tomto *Etickém kodexu pro auditory a účetní znalce* mají níže uvedené pojmy následující obsahový význam:

Přijatelná úroveň (<i>Acceptable level</i>)	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 (<i>Advertising</i>)	Sdělení, jímž je veřejnost informována o službách nebo odborných schopnostech auditorů s cílem získat obchodní zakázky.
Klient, u něhož se provádí ověřování (<i>Assurance client</i>)	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 (<i>Assurance engagement</i>)	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 (<i>Assurance team</i>)	(a) všichni členové týmu podílející se na určité ověřovací zakázce; (b) všichni ostatní ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledky ověřování, včetně: (i) těch, kdo pro partnera zakázky – odpovídajícího za ověřování – doporučují výši odměny nebo vůči němu zajišťují přímý dozorčí, řídicí či jiný dohled v souvislosti s realizací tohoto ověřování; (ii) těch, kdo v rámci ověřování poskytují konzultace týkající se odborných nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo událostí; a (iii) těch, kdo zajišťují řízení kvality prováděného ověřování, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality dané ověřovací zakázky.
Auditní klient (<i>Audit client</i>)	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 (<i>Audit engagement</i>)	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 <i>(Audit team)</i>	<p>(a) všichni členové zakázkového týmu podílející se na auditu;</p> <p>(b) všichni ostatní ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledky auditní zakázky, včetně:</p> <p>(i) 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);</p> <p>(ii) těch, kdo v rámci zakázky poskytují konzultace týkající se odborných nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo událostí; a</p> <p>(iii) těch, kdo zajišťují řízení kvality zakázky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality dané prováděné zakázky; a</p> <p>c) všichni ostatní v kterékoli firmě v síti, kteří mohou přímo ovlivnit výsledek auditní zakázky.</p>
Blízcí rodinní příslušníci <i>(Close family)</i>	Rodiče, děti nebo sourozenci, kteří nejsou nejbližšími rodinnými příslušníky.
Podmíněný honorář <i>(Contingent fee)</i>	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 <i>(Direct financial interest)</i>	<p>Finanční podíl:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 <i>(Director or officer)</i>	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 <i>(Engagement partner)</i>	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, zákonodárného nebo regulatorního orgánu.
Kontrola řízení kvality zakázky <i>(Engagement quality control review)</i>	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 <i>(Engagement team)</i>	Všichni partneři a zaměstnanci realizující zakázku a všechny ostatní osoby, které firma nebo firmy 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. Tým také nezahrnuje jednotlivce působící u klienta v rámci jeho interního auditu, kteří poskytují auditnímu týmu přímou podporu, za předpokladu, že auditor dodržuje ustanovení ISA 610 – Využití práce interního auditora.*
Stávající auditor <i>(Existing accountant)</i>	Auditor, který v současné době zastává pozici auditora nebo poskytuje účetní, daňové, poradenské nebo jiné podobné odborné služby pro klienta..
Externí expert <i>(External expert)</i>	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.

* ISA 610 (revidován v 2013) stanoví omezení pro využívání přímé podpory. Uvádí také, že auditor může mít zakázáno právním nebo regulatorním předpisem využívat přímou podporu interních auditorů. Proto je také využití přímé podpory omezeno na situace, kdy je její poskytování dovoleno.

Finanční podíl <i>(Financial interest)</i>	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 <i>(Financial statements)</i>	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 <i>(Financial statements on which the firm will express an opinion)</i>	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 <i>(Firm)</i>	(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 <i>(Historical financial information)</i>	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 <i>(Immediate family)</i>	Manžel/ka (či jiná osoba v ekvivalentním vztahu) nebo vyživovaná osoba.
Nezávislost <i>(Independence)</i>	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 zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti, pravděpodobně dovodila, že došlo k ohrožení integrity, objektivity a profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu či týmu provádějícího ověřování.
Nepřímý finanční podíl <i>(Indirect financial interest)</i>	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 <i>(Key audit partner)</i>	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 <i>(Listed entity)</i>	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 (<i>Network</i>)	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 (<i>Network firm</i>)	Firma nebo subjekt, který patří do sítě.
Kancelář (<i>Office</i>)	Jednoznačně odlišená podskupina, ať už na geografickém nebo odborném základě.
Auditor/účetní znalec (<i>Professional accountant</i>)	Osoba (jednotlivec), která je členem členské organizace IFAC.
Účetní znalec (<i>Professional accountant in business</i>)	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, regulatorní orgány nebo profesní orgány, nebo jako auditor/účetní znalec ve smluvním vztahu s takovým subjektem.
Auditor (<i>Professional accountant in public practice</i>)	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.
Činnost profesního charakteru (<i>Professional activity</i>)	Činnost vyžadující znalost účetnictví nebo souvisejících znalostí auditora/účetního znalce, včetně činnosti v oboru účetnictví, auditu, zdanění či konzultací v oblasti managementu nebo financí.
Odborné služby (<i>Professional services</i>)	Činnosti profesního charakteru prováděné pro klienty.
Subjekt veřejného zájmu (<i>Public interest entity</i>)	(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 (<i>Related entity</i>)	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 jakékoli 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:
 - (i) 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)
 - (ii) těch, kdo v rámci zakázky poskytují konzultace týkající se odborně-technických nebo specificky odvětvových otázek, transakcí nebo událostí;
 - a
 - (iii) 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

Tato novela schválená sněmem Komory auditorů ČR dne 21. listopadu 2016 nabývá účinnosti dnem 15. července 2017.