

**Mezinárodní etický kodex pro
auditory a účetní odborníky**

**včetně Mezinárodních standardů
nezávislosti**

vydání 2021

Tento dokument byl zpracován a schválen Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (IESBA®).

IESBA je nezávislý orgán s celosvětovou působností, jehož cílem je sloužit veřejnému zájmu vydáváním kvalitních etických standardů pro auditory a účetní odborníky z celého světa a podporovat sblížení mezinárodních etických standardů, včetně požadavků na nezávislost auditorů a účetních odborníků, se standardy jednotlivých zemí. Tento cíl IESBA naplňuje vydáním *Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (International Code of Ethics for Professional Accountants™)* (včetně *Mezinárodních standardů nezávislosti (International Independence Standards™)*) („Etický kodex“).

Tento Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti), zveřejněný International Federation of Accountants v září 2021 v anglickém jazyce byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky a zveřejněn se souhlasem IFAC. O průběhu překladu Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti) byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text kodexu je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce.

Text International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) v anglickém jazyce © 2021 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Text Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti) v českém jazyce © 2021 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)

ISBN: 978-1-60815-464-7

IESBA funguje díky organizační a provozní podpoře poskytované Mezinárodní federací účetních (International Federation of Accountants® (IFAC®)).

Copyright © IFAC, září 2021.

Změny v tomto vydání (NECHALA JSEM PŘELOŽIT JITKOU, ABY TO BYLO PŘESNĚ JAKO JE TO V ORIGINÁLU, AŽ POŠLE, VLOŽÍM TO SEM).

OBSAH

	Strana
PRŮVODCE ETICKÝM KODEXEM.....	5
MEZINÁRODNÍ ETICKÝ KODEX PRO AUDITORY A ÚČETNÍ ODBORNÍKY (včetně MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ NEZÁVISLOSTI).....	9
PŘEDMLUVA.....	12
ČÁST 1 – DODRŽOVÁNÍ ETICKÉHO KODEXU, ZÁKLADNÍ PRINCIPY A KONCEPČNÍ RÁMEC	14
ČÁST 2 – ÚČETNÍ ODBORNÍCI.....	30
ČÁST 3 – AUDITOŘI.....	60
MEZINÁRODNÍ STANDARDSY NEZÁVISLOSTI (ČÁST 4A a 4B)	
ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY...	96
ČÁST 4B – NEZÁVISLOST PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH	162
GLOSÁŘ A SEZNAM ZKRATEK	194
DATUM ÚČINNOSTI	205

PRŮVODCE ETICKÝM KODEXEM

(Tento průvodce Etickým kodexem nemá normativní platnost)

Účel Etického kodexu

1. *Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* („Etický kodex“) definuje základní etické principy, které auditorská/účetní profese přijala s ohledem na svou odpovědnost jednat ve veřejném zájmu. Tyto základní etické principy určují normu chování, které se od auditora/účetního odborníka očekává. Základními principy jsou: integrita, nestrannost, odborná způsobilost a řádná péče, mlčenlivost a profesionální jednání.
2. V Etickém kodexu je vymezen koncepční rámec, který auditoři/účetní odborníci musí uplatňovat při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících dodržování základních principů. Kodex obsahuje požadavky a aplikační ustanovení týkající se různých tematických oblastí. Smyslem těchto ustanovení je napomoci auditorům/účetním odborníkům při uplatňování koncepčního rámce v těchto oblastech.
3. Součástí Etického kodexu jsou dále *Mezinárodní standardy nezávislosti*, které vycházejí z uplatňování koncepčního rámce na hrozby ohrožující nezávislost auditora při provádění auditů, prověrek a ostatních ověřovacích zakázek.

Struktura Etického kodexu

4. Etický kodex se skládá z následujících částí:
 - Část 1 – *Dodržování Etického kodexu, základní principy a koncepční rámec*: tato část, která platí jak pro auditory, tak pro účetní odborníky, definuje základní principy a vymezuje koncepční rámec;
 - Část 2 – *Účetní odborníci*: tato část obsahuje ustanovení týkající se účetních odborníků při výkonu jejich práce. Účetní odborníci mohou být v pracovním poměru nebo pracovat na základě smlouvy, a to ve výkonných i nevýkonných funkcích, např. v následujících odvětvích:
 - obchod, průmysl nebo služby;
 - veřejný sektor;
 - vzdělávání;
 - neziskový sektor;
 - regulační orgány nebo profesní organizace;Část 2 platí rovněž pro auditory – fyzické osoby, když vykonávají svou odbornou činnost na základě vztahu s firmou, ať už jako kontraktor, nebo jako její zaměstnanec či vlastník;
 - Část 3 – *Auditoři*: tato část obsahuje ustanovení týkající se auditorů při poskytování odborných služeb;
 - *Mezinárodní standardy nezávislosti*: standardy se týkají auditorů při poskytování odborných služeb, a to:

- Část 4A – *Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky*: tato část upravuje zakázky, které jsou auditem nebo prověrkou účetní závěrky;
 - Část 4B – *Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách*: tato část upravuje zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou účetní závěrky;
 - *Glosář*: glosář obsahuje jednak výrazy, které se v Etickém kodexu používají v obecně platném významu, a jednak výrazy, které mají v některých částech Etického kodexu specifický význam. Příkladem výrazů druhého typu je např. spojení „auditní zakázka“, které v části 4A označuje jak auditní zakázku, tak zakázku charakteru prověrky účetní závěrky. Součástí glosáře je rovněž seznam zkratk použitých v Etickém kodexu a soupis standardů, na které kodex odkazuje.
5. Etický kodex se skládá z oddílů věnovaných jednotlivým tematickým oblastem. Některé oddíly se dále člení na pododdíly zabývající se specifickými aspekty příslušných oblastí. Obecně má každý oddíl následující strukturu:
- Úvod – vymezuje předmět, jímž se daný oddíl zabývá, a zasazuje požadavky a aplikační ustanovení daného oddílu do kontextu koncepčního rámce. Dále jsou zde uvedeny informace, které jsou důležité pro pochopení a aplikaci jednotlivých částí a jejich oddílů, včetně vysvětlení použitých termínů;
 - Požadavky – stanoví obecné a specifické povinnosti týkající se předmětu daného oddílu;
 - Aplikační ustanovení – popisují širší kontext, obsahují vysvětlení, návrhy opatření, záležitosti, které je vhodné zohlednit, ilustrativní příklady a další návodné informace napomáhající plnění požadavků.

Jak Etický kodex používat

Základní principy, nezávislost a koncepční rámec

6. V souladu s Etickým kodexem jsou auditoři/účetní odborníci povinni dodržovat základní etické principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících dodržování těchto principů uplatňovat koncepční rámec. Při tom musí uplatňovat odborný úsudek, věnovat pozornost novým informacím a změnám skutečností a okolností a používat test rozumné a informované třetí strany.
7. V koncepčním rámci se říká, že na identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních etických principů mají vliv podmínky, zásady a postupy stanovené auditorskou/účetní profesí, právními nebo jinými předpisy, případně firmou či zaměstnavatelem. Tyto podmínky, zásady a postupy mohou být důležitým faktorem rovněž při posuzování toho, zda je úroveň hrozby přijatelná. Jestliže úroveň hrozby přijatelná není, je auditor/účetní odborník v souladu s koncepčním rámcem povinen takovou hrozbu ošetřit. Jednou z možností, jak to učinit, je přijetí ochranných opatření, což jsou jednotlivá opatření nebo soubory několika opatření, která auditor/účetní odborník přijme, aby účinně snížil hrozbu nedodržení základních principů na přijatelnou úroveň.
8. V souladu s Etickým kodexem musí být auditoři při provádění auditů, prověrek a ostatních ověřovacích zakázek nezávislí. Ustanovení koncepčního rámce platí stejným způsobem pro identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících dodržování základních principů jako pro dodržování požadavků na nezávislost.
9. Dodržování Etického kodexu znamená znalost, porozumění a uplatňování:
- všech příslušných ustanovení určitého oddílu, a to v souladu s ustanoveními části 1 a dále

v souladu s ustanoveními oddílů 200, 300, 400 a 900, pokud jsou relevantní;

- všech příslušných ustanovení určitého oddílu, tj. např. uplatňování jak obecných ustanovení odstavců označených nadpisem „Všeobecné“ nebo „Všichni auditní klienti“, tak specifických ustanovení, mimo jiné ustanovení odstavců označených nadpisem „Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu“, případně „Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu“;
- všech příslušných ustanovení určitého oddílu, včetně ustanovení relevantního pododdílu.

Požadavky a aplikační ustanovení

10. Požadavky a aplikační ustanovení Etického kodexu je třeba interpretovat a uplatňovat se zřetelem na to, že cílem auditora/účetního odborníka je dodržovat základní etické principy, uplatňovat koncepční rámec a při provádění auditů, prověrek a ostatních ověřovacích zakázek zachovávat nezávislost.

Požadavky

11. Odstavce definující požadavky jsou označeny písmenem „R“ a obsahují modální slovesa nebo jiná slovní spojení, která vyjadřují povinnost (muset, být povinen), zákaz (nesmět), případně svolení (smět, moci).

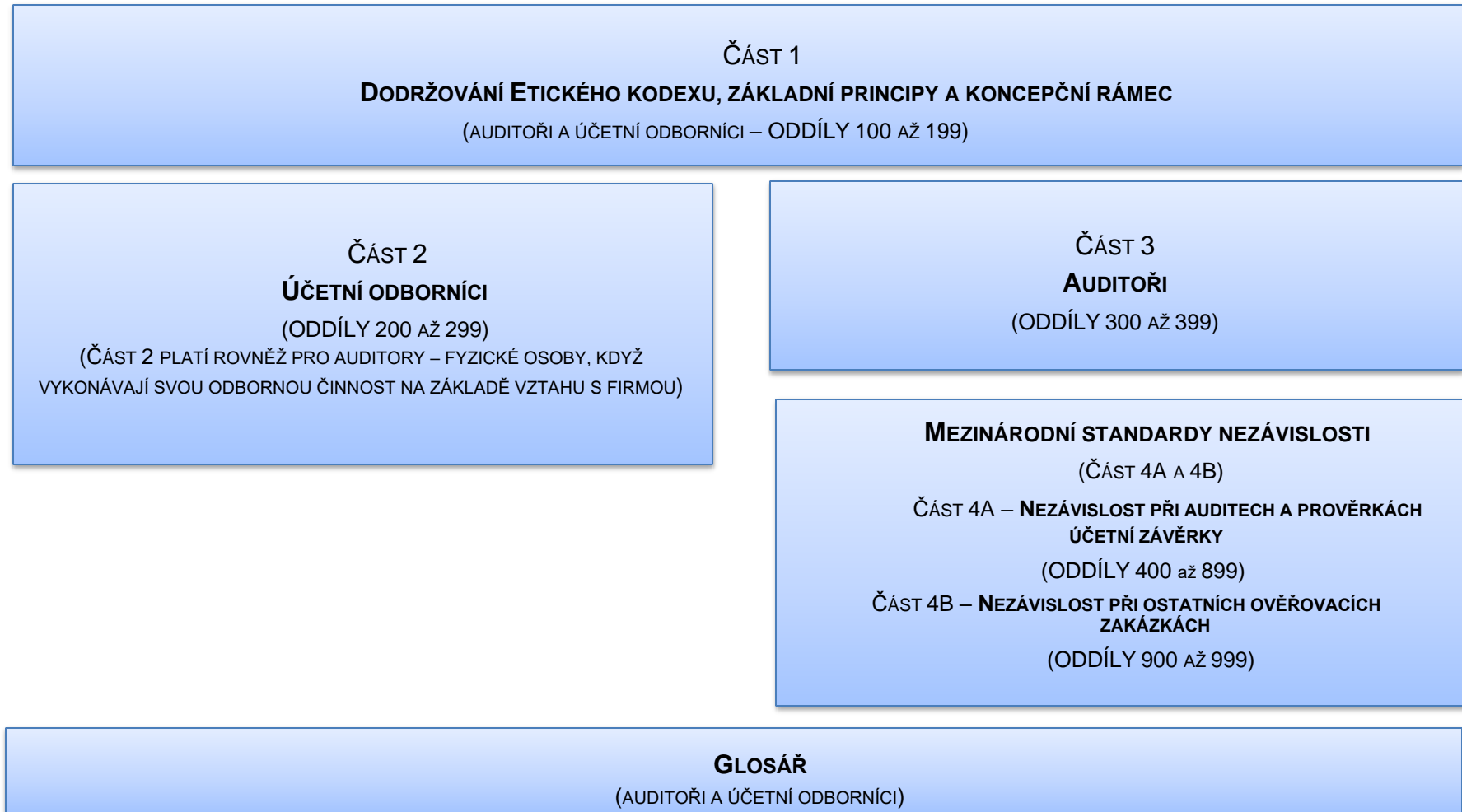
Aplikační ustanovení

12. Kromě požadavků Etický kodex dále obsahuje aplikační ustanovení, která popisují širší kontext relevantní pro správné pochopení kodexu. Cílem těchto aplikačních ustanovení je především přispět k tomu, aby auditor/účetní odborník věděl, jak má uplatňovat koncepční rámec na konkrétní okolnosti, a aby rozuměl jednotlivým požadavkům a dodržoval je. Aplikační ustanovení sice nestanoví, co auditor/účetní odborník musí/nesmí dělat, nicméně podporují náležité uplatňování požadavků Etického kodexu, včetně koncepčního rámce. Odstavce obsahující aplikační ustanovení jsou označeny písmenem „A“.
13. Příklady uváděné v rámci aplikačních ustanovení nejsou vyčerpávajícím výčtem.

Příloha průvodce Etickým kodexem

14. Následující příloha graficky znázorňuje strukturu Etického kodexu.

STRUKTURA ETICKÉHO KODEXU



MEZINÁRODNÍ ETICKÝ KODEX PRO AUDITORY A ÚČETNÍ ODBORNÍKY

(včetně MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ NEZÁVISLOSTI)

OBSAH

ČÁST 1 – DODRŽOVÁNÍ ETICKÉHO KODEXU, ZÁKLADNÍ PRINCIPY A KONCEPČNÍ RÁMEC

100	DODRŽOVÁNÍ ETICKÉHO KODEXU	14
110	ZÁKLADNÍ PRINCIPY.....	16
	111 – INTEGRITA.....	17
	112 – NESTRANNOST	17
	113 – ODBORNÁ ZPŮSOBILOST A ŘÁDNÁ PÉČE.....	18
	114 – MLČENLIVOST	18
	115 – PROFESIONÁLNÍ JEDNÁNÍ.....	20
120	KONCEPČNÍ RÁMEC.....	21

ČÁST 2 – ÚČETNÍ ODBORNÍCI

200	UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE – ÚČETNÍ ODBORNÍCI	30
210	STŘET ZÁJMŮ	34
220	SESTAVOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ INFORMACÍ.....	36
230	ZAJIŠTĚNÍ ODBORNOSTI	40
240	FINANČNÍ PODÍLY, ODMĚŇOVÁNÍ A POBÍDKY VÁZANÉ NA FINANČNÍ VÝKAZNICTVÍ A ROZHODOVÁNÍ	41
250	POSKYTOVÁNÍ POZORNOSTÍ, VČETNĚ DARŮ A POHOSTINNOSTI	43
260	REAKCE NA NESOULAD S PRÁVNÍMI PŘEDPISY	48
270	NÁTŁAK NA PORUŠENÍ ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ	56

ČÁST 3 – AUDITOŘI

300	UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE – AUDITOŘI	60
310	STŘET ZÁJMŮ	66
320	ZÍSKÁVÁNÍ ZAKÁZEK	71
321	ALTERNATIVNÍ STANOVISKO	74
330	ODMĚNA A JINÉ FORMY ODMĚŇOVÁNÍ	75
340	POSKYTOVÁNÍ POZORNOSTÍ VČETNĚ DARŮ A POHOSTINNOSTI.....	77

-

350	SPRÁVA KLIENTSKÝCH AKTIV	82
360	REAKCE NA NESOULAD S PRÁVNÍMI PŘEDPISY.....	83
MEZINÁRODNÍ STANDARDY NEZÁVISLOSTI (ČÁST 4A A 4B)		
ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY		
400	UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE VE VZTAHU K NEZÁVISLOSTI PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	96
410	ODMĚNA.....	107
411	ZÁSADY ODMĚŇOVÁNÍ A HODNOCENÍ	110
420	ĎARY A POHOSTINNOST	111
430	PROBÍHAJÍCÍ NEBO HROZÍCÍ SOUDNÍ ŘÍZENÍ	112
510	FINANČNÍ PODÍLY	113
511	PŮJČKY A ZÁRUKY.....	117
520	OBCHODNÍ VZTAHY	119
521	PŘÍBUZENSKÉ A OSOBNÍ VZTAHY	121
522	PŘEDCHOZÍ PRACOVNÍ POMĚR NEBO ČLENSTVÍ V ORGÁNU AUDITNÍHO KLIENTA	124
523	ČLENSTVÍ V ORGÁNU AUDITNÍHO KLIENTA.....	125
524	PRACOVNÍ POMĚR U AUDITNÍHO KLIENTA.....	126
525	DOČASNÉ PŘIDĚLENÍ ZAMĚSTNANCŮ	129
540	DLOUHODOBÉ VAZBY PRACOVNÍKŮ FIRMY S AUDITNÍM KLIENTEM (VČETNĚ STRÍDÁNÍ PARTNERŮ)	130
600	POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ, AUDITNÍM KLIENTŮM.....	135
	601 – VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	139
	602 – ADMINISTRATIVNÍ SLUŽBY	141
	603 – OCEŇOVACÍ SLUŽBY	142
	604 – DAŇOVÉ SLUŽBY	143
	605 – SLUŽBY INTERNÍHO AUDITU.....	148
	606 – SLUŽBY V OBLASTI INFORMAČNÍCH TECHNOLOGIÍ	150
	607 – PODPORA PŘI SOUDNÍCH SPORECH.....	152
	608 – PRÁVNÍ SLUŽBY.....	152
	609 – NÁBOR PRACOVNÍKŮ.....	154
	610 – SLUŽBY CORPORATE FINANCE	155

800	ZPRÁVY S OMEZENÝM UŽÍVÁNÍM A ŠÍŘENÍM K ÚČETNÍM ZÁVĚRKÁM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY (AUDITY A PROVĚRKY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK)	158
ČÁST 4B – NEZÁVISLOST PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH		
900	UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE VE VZTAHU K NEZÁVISLOSTI PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH	162
905	ODMĚNA.....	168
906	DARY A POHOSTINNOST	170
907	PROBÍHAJÍCÍ NEBO HROZÍCÍ SOUDNÍ ŘÍZENÍ	171
910	FINANČNÍ PODÍLY	172
911	PŮJČKY A ZÁRUKY.....	175
920	OBCHODNÍ VZTAHY	177
921	PŘÍBUZENSKÉ A OSOBNÍ VZTAHY	179
922	PŘEDCHOZÍ PRACOVNÍ POMĚR NEBO ČLENSTVÍ V ORGÁNU KLIENTA, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ	182
923	ČLENSTVÍ V ORGÁNU KLIENTA, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ	184
924	PRACOVNÍ POMĚR U KLIENTA, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ.....	185
940	DLOUHODOBÉ VAZBY PRACOVNÍKŮ FIRMY S KLIENTEM, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ.....	187
950	POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ, KLIENTŮM, U NICHŽ FIRMA PROVÁDÍ OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY	189
990	ZPRÁVY S OMEZENÝM UŽÍVÁNÍM A ŠÍŘENÍM (OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY)	192
	GLOSÁŘ A SEZNAM ZKRATEK.....	194

PŘEDMLUVA

IESBA z titulu své pravomoci orgánu vydávajícího standardy vytváří a vydává *Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky (International Code of Ethics for Professional Accountants™)* (včetně *Mezinárodních standardů nezávislosti (International Independence Standards™)*) („Etický kodex“). Etický kodex je určen auditorům/účetním odborníkům z celého světa a IESBA jej přijímá na základě řádného schvalovacího procesu.

Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants (IFAC)) stanoví pro své členské organizace samostatné požadavky týkající se Etického kodexu.

ČÁST 1 – DODRŽOVÁNÍ ETICKÉHO KODEXU, ZÁKLADNÍ PRINCIPY A KONCEPČNÍ RÁMEC

Oddíl 100 Dodržování Etického kodexu	14
Oddíl 110 Základní principy.....	16
Pododdíl 111 – Integrita	17
Pododdíl 112 – Nestrannost.....	17
Pododdíl 113 – Odborná způsobilost a řádná péče.....	18
Pododdíl 114 – Mlčenlivost.....	18
Pododdíl 115 – Profesionální jednání	20
Oddíl 120 Koncepční rámeček.....	21

ČÁST 1 – DODRŽOVÁNÍ ETICKÉHO KODEXU, ZÁKLADNÍ PRINCIPY A KONCEPČNÍ RÁMEC

ODDÍL 100

DODRŽOVÁNÍ ETICKÉHO KODEXU

Úvod

- 100.1 Charakteristickým znakem auditorské/účetní profese je, že přijala odpovědnost jednat ve veřejném zájmu.
- 100.2 Obchodní společnosti, orgány veřejné správy i jiné organizace mají důvěru v auditorskou/účetní profesi, a proto auditory/účetní odborníky využívají v celé řadě oblastí, mimo jiné v oblasti účetního a firemního výkaznictví či pro provádění ověřovacích zakázek a dalších odborných činností. Auditóři/účetní odborníci chápou a uznávají, že tato důvěra je založena na jejich dovednostech a hodnotách, které ve své práci prosazují, mimo jiné na:
- (a) dodržování etických principů a profesních standardů;
 - (b) porozumění ekonomickému prostředí;
 - (c) odbornosti uplatňované v odborných a jiných záležitostech;
 - (d) uplatňování odborného úsudku.
- Díky těmto dovednostem a hodnotám mohou auditóři/účetní odborníci poskytovat poradenství nebo jiné výstupy, které naplňují účel, pro něž byly poskytnuty, a na které se mohou jejich předpokládaní uživatelé spolehnout.
- 100.3 Etický kodex stanoví vysoce kvalitní normy etického chování očekávaného od auditorů/účetních odborníků a je určen profesním účetním organizacím, jež jsou členy Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, IFAC), aby ho buď přímo implementovaly, nebo aby na jeho základě přijaly svůj vlastní etický kodex. Slouží rovněž subjektům, které mají na starosti etické standardy pro auditory/účetní odborníky v konkrétním odvětví nebo jurisdikci, a auditorským firmám při vytváření jejich etických zásad a zásad nezávislosti.
- 100.4 Etický kodex definuje pět základních principů, které všichni auditóři/účetní odborníci mají povinnost dodržovat. Dále obsahuje koncepční rámec vymezující přístup k identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících dodržování těchto základních principů a rovněž hrozeb ohrožujících nezávislost auditora při provádění auditů a jiných ověřovacích zakázek. Základní principy a koncepční rámec jsou v Etickém kodexu aplikovány na širokou škálu skutečností a okolností, s nimiž se auditóři/účetní odborníci mohou setkat v účetní i auditorské praxi.

Požadavky a aplikační ustanovení

- 100.5 A1 Požadavky jsou uvedeny v odstavcích označených písmenem „R“ a stanoví povinnosti auditorů/účetních odborníků.
- 100.5 A2 Aplikační ustanovení jsou uvedena v odstavcích označených písmenem „A“ a popisují širší kontext, obsahují vysvětlení, návrhy opatření, záležitosti, které je vhodné zohlednit, ilustrativní příklady a další návodné informace napomáhající správnému pochopení Etického kodexu.

Cílem těchto aplikačních ustanovení je především přispět k tomu, aby auditor/účetní odborník věděl, jak má uplatňovat koncepční rámec na konkrétní okolnosti, a aby rozuměl jednotlivým požadavkům a dodržoval je. Aplikační ustanovení sice nestanoví, co auditor/účetní odborník musí/nesmí dělat, nicméně podporují náležité uplatňování požadavků Etického kodexu, včetně koncepčního rámce.

- R100.6** Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat Etický kodex.
- 100.6 A1 Prosazování základních principů a dodržování dalších požadavků Etického kodexu auditorům/účetním odborníkům umožňuje plnit jejich povinnost jednat ve veřejném zájmu.
- 100.6 A2 Soulad s Etickým kodexem mimo jiné znamená, že auditor/účetní odborník náležitě zohledňuje cíl a záměr konkrétních požadavků kodexu.
- 100.6 A3 Soulad s požadavky Etického kodexu neznamena, že auditor/účetní odborník vždy splní svou povinnost jednat ve veřejném zájmu. Mohou nastat neobvyklé nebo výjimečné okolnosti, kdy podle jeho názoru dodržení nějakého konkrétního požadavku nebo požadavků kodexu nemusí být ve veřejném zájmu, případně může vést k nepřiměřenému výsledku. V těchto případech se doporučuje konzultovat záležitost s příslušným orgánem, například s profesní organizací nebo s regulačním orgánem.
- 100.6 A4 Auditor/účetní odborník jednající ve veřejném zájmu při své práci zohledňuje nejen priority a požadavky konkrétního klienta či svého zaměstnavatele, ale rovněž zájmy ostatních zúčastněných stran.
- R100.7** Pokud se vyskytnou situace, kdy právní předpisy auditorovi/účetnímu odborníkovi zakazují dodržet nějakou část Etického kodexu, mají tyto předpisy přednost, nicméně i v těchto případech je auditor/účetní odborník povinen dodržet všechny ostatní části kodexu.
- 100.7 A1 Princip profesionálního jednání vyžaduje, aby auditor/účetní odborník dodržoval příslušné právní předpisy. V některých jurisdikcích se právní předpisy mohou lišit od požadavků Etického kodexu, případně jdou nad jeho rámec. Je třeba, aby auditoři/účetní odborníci působící v těchto jurisdikcích případné rozdíly znali, a pokud jim to platné právní předpisy nezakazují, aby se řídili ustanoveními, která jsou přísnější.

Porušení Etického kodexu

- R100.8** Porušením *Mezinárodních standardů nezávislosti* se zabývají odstavce R400.80 až R400.89 a R900.50 až R900.55. Jestliže auditor/účetní odborník zjistí porušení nějakého jiného ustanovení Etického kodexu, je povinen posoudit závažnost porušení a dopad, který má na jeho schopnost dodržovat základní principy. Dále je povinen:
- (a) bezodkladně přijmout veškerá dostupná opatření, aby důsledky porušení uspokojivě vyřešil;
 - (b) rozhodnout, zda je nutné porušení ohlásit příslušným stranám.
- 100.8 A1 Příslušnými stranami pro ohlašování případů porušení Etického kodexu jsou mimo jiné strany potenciálně dotčené danou záležitostí, profesní organizace, regulační orgány nebo orgány dohledu.

ODDÍL 110

ZÁKLADNÍ PRINCIPY

Všeobecné

- 110.1 A1 Pro auditory/účetní odborníky platí pět základních etických principů:
- (a) Integrita – jednat ve všech profesních a obchodních vztazích poctivě a čestně.
 - (b) Neustrannost – uplatňovat odborný úsudek a neohrozit ho:
 - (i) předpojatostí;
 - (ii) střetem zájmů; nebo
 - (iii) kvůli nepatřičnému vlivu jiných fyzických osob, organizací nebo technologií či jiných faktorů nebo kvůli nepatřičnému spoléhání na jiné fyzické osoby, organizace nebo technologie.
 - (c) Odborná způsobilost a řádná péče
 - (i) osvojit si a udržovat odborné znalosti a dovednosti na takové úrovni, aby služby, které auditor/účetní odborník poskytuje klientovi nebo zaměstnavateli, byly odborně způsobilé a odpovídaly současným odborným a profesním standardům a příslušné legislativě; a
 - (ii) jednat svědomitě a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.
 - (d) Mlčenlivost – zachovávat důvěrný charakter informací získaných v rámci profesních a obchodních vztahů.
 - (e) Profesionální jednání:
 - (i) dodržovat příslušné právní předpisy;
 - (ii) chovat se při výkonu veškerých odborných činností a ve všech obchodních vztazích v souladu s profesní povinností jednat ve veřejném zájmu; a
 - (iii) vyhýbat se každému jednání, o němž auditor/účetní odborník ví nebo by měl vědět, že by mohlo diskreditovat auditorskou/účetní profesi.

R110.2 Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat všechny tyto základní principy.

110.2 A1 Základní etické principy určují normu chování, které se od auditora/účetního odborníka očekává. Konceptní rámec stanoví, jak má auditor/účetní odborník postupovat, aby byl s těmito základními principy v souladu. Požadavky a aplikační ustanovení týkající se základních principů jsou uvedeny v pododdílech 111 až 115.

110.2 A2 Auditor/účetní odborník se může ocitnout v situaci, kdy se jeden základní princip dostane do rozporu s jedním nebo několika jinými základními principy. V těchto situacích zváží, zda by záležitost neměl, v případě potřeby anonymně, konzultovat:

- s ostatními kolegy v rámci firmy nebo zaměstnavatele;
- s osobami pověřenými správou a řízením;
- s profesní organizací;

- s regulačním orgánem;
- s právním zástupcem.

Případná konzultace nezbavuje auditora/účetního odborníka povinnosti uplatňovat při řešení rozporu mezi základními principy odborný úsudek, a pokud je to nutné, resp. pokud to není zakázáno právními předpisy, od záležitosti, kvůli níž rozpor vznikl, se distancovat.

110.2 A3 Doporučuje se, aby auditor/účetní odborník zdokumentoval podstatu problému, související diskusi a přijatá rozhodnutí, včetně jejich zdůvodnění.

PODODDÍL 111 – INTEGRITA

R111.1 Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat princip integrity, tj. musí jednat ve všech profesních a obchodních vztazích poctivě a čestně.

111.1 A1 Integrita zahrnuje čestné jednání, pravdomluvnost a sílu charakteru, která auditorovi/účetnímu odborníkovi umožňuje jednat správně, i když je pod tlakem, aby jednal jinak, nebo když to může mít potenciální nepříznivé důsledky pro něj osobně nebo pro firmu.

111.1 A2 Jednat správně znamená, že auditor/účetní odborník:

- zastává pevný postoj, i když musí řešit dilemata a obtížné situace; nebo
- vyjadřuje pochybnosti o názorech druhých, pokud to okolnosti vyžadují, a to způsobem přiměřeným okolnostem.

R111.2 Jméno auditora/účetního odborníka nesmí být s jeho vědomím spojováno se zprávami, hlášeními, sděleními či jinými informacemi, které podle jeho názoru:

- obsahují materiálně nesprávná nebo zavádějící tvrzení;
- obsahují informace, které jsou zpracované nedbale; nebo
- neobsahují nebo zastírají nějaké informace a jsou, v důsledku tohoto opomenutí nebo zastírání zavádějící.

111.2 A1 Jestliže auditor/účetní odborník vydá k takové zprávě, hlášení, sdělení či jiným informacím modifikovanou zprávu, ustanovení odstavce R111.2 tím neporušil.

R111.3 Pokud auditor/účetní odborník zjistí, že je jeho jméno spojováno s informacemi vymezenými v odstavci R111.2, je povinen podniknout kroky k tomu, aby s těmito informacemi přestal být spojován.

PODODDÍL 112 – NESTRANNOST

R112.1 Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat princip nestrannosti, tj. musí uplatňovat svůj odborný úsudek a nesmí ho ohrozit:

- předpojatostí;
- střetem zájmů; nebo
- kvůli nepatřičnému vlivu jiných fyzických osob, organizací nebo technologií či jiných faktorů nebo kvůli nepatřičnému spoléhání na jiné fyzické osoby, organizace nebo technologie.

R112.2 Auditor/účetní odborník nesmí pracovat na zakázce, jestliže dané okolnosti nebo vztahy nepatříčně ovlivňují jeho odborný úsudek.

PODODDÍL 113 – ODBORNÁ ZPŮSOBILOST A ŘÁDNÁ PÉČE

R113.1 Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat princip odborné způsobilosti a řádné péče, tj. musí:

- (a) si osvojit a udržovat odborné znalosti a dovednosti na takové úrovni, aby služby, které poskytuje klientovi nebo zaměstnavateli, byly odborně způsobilé a odpovídaly současným odborným a profesním standardům a příslušné legislativě; a
- (b) jednat svědomitě a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.

113.1 A1 Odborně způsobilá práce pro klienta nebo zaměstnavatele od auditora/účetního odborníka vyžaduje, aby při praktickém uplatňování svých odborných znalostí a dovedností používal zdravý úsudek.

113.1 A2 Udržování odborné způsobilosti od auditora/účetního odborníka vyžaduje, aby soustavně sledoval a osvojoval si relevantní poznatky o technickém, odborném, ekonomickém a technologickém vývoji. Soustavný odborný růst auditorovi/účetnímu odborníkovi umožňuje rozvíjet a udržovat si schopnost poskytovat odborně způsobilé služby.

113.1 A3 Svědomitost je povinnost jednat v souladu s požadavky zakázky, pečlivě, důkladně a bez zbytečného odkladu.

R113.2 V rámci dodržování principu odborné způsobilosti a řádné péče musí auditor/účetní odborník přijmout přiměřená opatření a zajistit, že ti, kdo jsou mu podřízeni, absolvovali potřebnou profesní přípravu a je nad nimi vykonáván dohled.

R113.3 Auditor/účetní odborník musí, pokud je to relevantní, upozornit klienta, zaměstnavatele nebo ostatní uživatele svých odborných služeb na přirozená omezení těchto služeb.

PODODDÍL 114 – MLČENLIVOST

R114.1 Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat princip mlčenlivosti, tj. musí zachovávat důvěrný charakter informací získaných v rámci profesních a obchodních vztahů. Auditor/účetní odborník je povinen:

- (a) dávat pozor na to, aby důvěrné informace neúmyslně neprozradil, a to ani mimo pracovní prostředí, zejména blízkým spolupracovníkům a nejbližším a blízkým rodinným příslušníkům;
- (b) zachovávat důvěrnost informací v rámci firmy nebo zaměstnavatele;
- (c) zachovávat důvěrnost informací poskytnutých potenciálním klientem nebo budoucím zaměstnavatelem;
- (d) nezveřejňovat bez náležitého a konkrétního svolení důvěrné informace získané v rámci profesních a obchodních vztahů mimo firmu či zaměstnavatele, s výjimkou případů, kdy zveřejnění vyžadují nebo dovolují právní nebo profesní předpisy;
- (e) nepoužívat důvěrné informace, které získal v rámci profesních a obchodních vztahů, ke své osobní výhodě ani k výhodě třetích stran;

- (f) nepoužívat ani nezveřejňovat důvěrné informace, které získal nebo obdržel v rámci profesních a obchodních vztahů, po ukončení těchto vztahů; a
- (g) přijmout přiměřená opatření a zajistit, že jemu podléhající pracovníci a fyzické osoby poskytující poradenství či podporu respektují jeho povinnost mlčenlivosti.

114.1 A1 Mlčenlivost slouží veřejnému zájmu, protože vědomí, že důvěrné informace nebudou zpřístupněny třetím stranám, přispívá k volnému předávání informací mezi klientem nebo zaměstnavatelem a auditorem/účetním odborníkem. Níže nicméně uvádíme okolnosti, kdy auditori/účetní odborníci jsou nebo mohou být nuceni zveřejnit důvěrné informace, resp. kdy zveřejnění těchto informací může být vhodné:

- (a) zveřejnění důvěrných informací je vyžadováno právními předpisy, např.:
 - (i) předložení dokumentů nebo jiných důkazů v průběhu soudního řízení; nebo
 - (ii) ohlášení zjištěného případu porušení právních předpisů příslušným veřejným orgánům;
- (b) zveřejnění důvěrných informací je dovoleno právními předpisy a schváleno klientem nebo zaměstnavatelem; a
- (c) zveřejnění důvěrných informací není zakázáno právními předpisy a profesní předpisy ho vyžadují nebo dovolují pro následující účely:
 - (i) prověrka kvality práce prováděná profesní organizací;
 - (ii) odpověď na dotaz vznesený nebo na šetření prováděné profesní organizací nebo regulačním orgánem;
 - (iii) ochrana profesních zájmů auditora/účetního odborníka během soudního řízení; nebo
 - (iv) dodržování odborných a profesních standardů, včetně etických požadavků.

114.1 A2 Při rozhodování o tom, zda zveřejnit důvěrné informace, posuzuje auditor/účetní odborník v závislosti na okolnostech mimo jiné následující faktory:

- zda by zájmy některé ze zúčastněných stran, jež mohou být zveřejněním důvěrných informací dotčeny, včetně zájmů třetích stran, mohly být ohroženy, pokud klient nebo zaměstnavatel dá souhlas k tomu, aby auditor/účetní odborník tyto informace zveřejnil;
- zda zná všechny relevantní informace a zda jsou tyto informace, pokud je to prakticky možné, podložené. Toto rozhodnutí ovlivňují mimo jiné následující faktory:
 - nepodložená fakta;
 - neúplné informace;
 - nepodložené závěry;
- navrhovaný způsob sdělení, včetně očekávaných příjemců;
- zda strany, jimž je sdělení určeno, jsou těmi, jimž by toto sdělení mělo být poskytnuto.

R114.2 Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat mlčenlivost i po ukončení svého smluvního vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem. Pokud změní zaměstnání nebo získá nového klienta, může použít dříve získané zkušenosti. Nicméně nesmí použít ani zveřejnit žádné důvěrné informace, které získal či obdržel v rámci profesního či obchodního vztahu.

PODODDÍL 115 – PROFESONÁLNÍ JEDNÁNÍ

R115.1 Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat princip profesionálního jednání, tj. musí:

- (a) dodržovat příslušné právní předpisy;
- (b) chovat se při výkonu veškerých odborných činností a ve všech obchodních vztazích v souladu s profesní povinností jednat ve veřejném zájmu; a
- (c) vyhýbat se každému jednání, o němž ví nebo by měl vědět, že by mohlo diskreditovat auditorskou/účetní profesi.

Auditor/účetní odborník nesmí vědomě provozovat žádnou podnikatelskou, závislou ani jinou činnost, která ohrožuje nebo by mohla ohrozit integritu, nestrannost a dobrou pověst auditorské/účetní profese, a která je tudíž neslučitelná se základními principy.

115.1 A1 Jednání, které by mohlo diskreditovat auditorskou/účetní profesi, je takové jednání, které by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně považovala za jednání negativně ovlivňující dobrou pověst auditorské/účetní profese.

R115.2 Při marketingových a propagačních aktivitách nesmí auditor/účetní odborník znevažovat auditorskou/účetní profesi. Musí být čestný a pravdomluvný a nesmí:

- (a) zveličovat služby, které nabízí, ani své odborné předpoklady a zkušenosti; nebo
- (b) posměšně kritizovat práci druhých ani provádět v této souvislosti neopodstatněná srovnání.

115.2 A1 Pokud má auditor/účetní odborník pochybnosti o vhodnosti určité formy reklamy nebo marketingu, doporučuje se konzultovat to s příslušnou profesní organizací.

ODDÍL 120

KONCEPČNÍ RÁMEC

Úvod

- 120.1 Auditoři/účetní odborníci pracují v určitých podmínkách, které mohou být zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování základních principů. Oddíl 120 obsahuje požadavky a aplikační ustanovení koncepčního rámce, jejichž cílem je poskytnout auditorům/účetním odborníkům podporu při dodržování základních principů a při naplňování jejich povinnosti jednat ve veřejném zájmu. Tyto požadavky a aplikační ustanovení pokrývají široké spektrum skutečností a okolností ohrožujících dodržování základních principů, včetně různých odborných činností, zájmů, podílů a vztahů. Smyslem těchto ustanovení je také zabránit auditorům/účetním odborníkům v mylném závěru, že nějaká situace je přípustná pouze proto, že jí Etický kodex výslovně nezakazuje.
- 120.2 Koncepční rámec specifikuje, jak má auditor/účetní odborník postupovat, aby:
- (a) identifikoval hrozby ohrožující dodržování základních principů;
 - (b) vyhodnotil identifikované hrozby; a
 - (c) ošetřil tyto hrozby tím, že je odstraní nebo sníží na přijatelnou úroveň.

Požadavky a aplikační materiál

Všeobecné

- R120.3** Auditor/účetní odborník je povinen při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících dodržování základních principů vymezených v oddílu 110 uplatňovat koncepční rámec.
- 120.3 A1 Další požadavky a aplikační ustanovení relevantní pro uplatňování koncepčního rámce jsou uvedeny:
- (a) v části 2 – *Účetní odborníci*;
 - (b) v části 3 – *Auditoři*; a
 - (c) v *Mezinárodních standardech nezávislosti*, a to:
 - (i) v části 4A – *Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky*; a
 - (ii) v části 4B – *Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách*.
- R120.4** Při řešení etických problémů musí auditor/účetní odborník zohlednit kontext, ve kterém problém vznikl, resp. by pravděpodobně mohl vzniknout. Fyzická osoba – auditor vykonávající svou odbornou činnost na základě vztahu s firmou, ať už jako kontraktor, nebo jako její zaměstnanec či vlastník, je povinna se řídit ustanoveními části 2, upravujícími tyto případy.
- R120.5** Při uplatňování koncepčního rámce je auditor/účetní odborník povinen:
- (a) aktivně využívat svůj intelekt/rozum v procesu dotazování a získávání informací
 - (b) uplatňovat odborný úsudek; a
 - (c) používat test rozumné a informované třetí strany, který je popsán v odstavci 120.5 A6.

Aktivní využití intelektu/rozumu v procesu dotazování a získávání informací

- 120.5 A1 Aby auditor/účetní odborník mohl správně uplatňovat koncepční rámec, je třeba, aby se seznámil se známými skutečnostmi a okolnostmi. Důležitým předpokladem k tomu je *aktivní využití intelektu/rozumu v procesu dotazování a získávání informací* tím, že auditor/účetní odborník:
- (a) zohledňuje, z jakého zdroje pocházejí informace, které získal, včetně informací týkajících se charakteru, rozsahu a výstupů jím realizované odborné činnosti, a zda jsou tyto informace relevantní a dostatečné; a
 - (b) je vstřícný a pozorný vůči potřebě dalšího šetření nebo jiným opatřením.
- 120.5 A2 Při posuzování zdroje získaných informací a jejich relevantnosti a dostatečnosti auditor/účetní odborník zvaží mimo jiné následující:
- zda se neobjevily nějaké nové informace nebo zda se nezměnily nějaké skutečnosti a okolnosti;
 - zda informace nebo jejich zdroj nemohou být ovlivněny předpojatostí či vlastní zainteresovaností;
 - zda je důvod se obávat, že mezi skutečnostmi a okolnostmi, jež mu jsou známy, chybí nějaké potenciálně relevantní informace;
 - zda existuje nějaký rozpor mezi známými skutečnostmi a okolnostmi a jeho očekáváním;
 - zda dostupné informace poskytují přiměřený základ, aby mohl dospět k závěru;
 - zda by na základě získaných informací nebylo možné dospět i k jiným přiměřeným závěrům.
- 120.5 A3 V souladu s odstavcem R120.5 mají všichni auditoři/účetní odborníci povinnost využívat při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících základní principy svůj intelekt v procesu dotazování a získávání informací. Tento předpoklad pro uplatňování koncepčního rámce platí pro všechny auditory/účetní odborníky bez ohledu na vykonávanou odbornou činnost. V souladu se standardy upravujícími audity, prověrky a ostatní ověřovací zakázky, včetně standardů vydaných IAASB, mají auditoři/účetní odborníci rovněž povinnost uplatňovat profesní skepticismus, což zahrnuje kritické vyhodnocení důkazních informací.

Uplatňování odborného úsudku

- 120.5 A4 Odborný úsudek spočívá v uplatňování profesní přípravy, odborných znalostí, dovedností a zkušeností v míře odpovídající daným skutečnostem a okolnostem, při zohlednění charakteru a rozsahu konkrétní odborné činnosti a souvisejících zájmů a vztahů.
- 120.5 A5 Uplatňování odborného úsudku se od auditora/účetního odborníka vyžaduje, když aplikuje koncepční rámec, aby mohl kompetentně rozhodnout o svém dalším postupu a aby určil, zda je takové rozhodnutí za daných okolností vhodné. Při tom auditor/účetní odborník zvaží mimo jiné následující:
- zda jeho odborná kvalifikace a zkušenosti stačí na to, aby dospěl k závěru;
 - zda není třeba, aby záležitost konzultoval s někým, kdo má odpovídající odbornou kvalifikaci nebo zkušenosti;
 - zda jeho odborný úsudek neovlivňují jeho vlastní předsudky a předpojatost.

Rozumná a informovaná třetí strana

120.5 A6 Test rozumné a informované třetí strany spočívá v tom, že auditor/účetní odborník posoudí, zda by ke stejným závěrům pravděpodobně dospěla i jiná strana, a to rozumná a informovaná třetí strana, která zvážila všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, jež jsou auditorovi/účetnímu odborníkovi známy v době přijetí závěrů, resp., o nichž lze reálně předpokládat, že jsou mu známy. Rozumnou a informovanou třetí stranou nemusí být auditor/účetní odborník, ale osoba s relevantními znalostmi a zkušenostmi schopná pochopit a nestranně posoudit správnost závěrů, k nimž auditor/účetní odborník dospěl.

Identifikace hrozeb

R120.6 Auditor/účetní odborník je povinen identifikovat hrozby ohrožující dodržování základních principů.

120.6 A1 Aby auditor/účetní odborník mohl identifikovat hrozby ohrožující dodržování základních principů, je třeba, aby se seznámil se skutečnostmi a okolnostmi, včetně odborných činností, zájmů, podílů a vztahů, jež by dodržování těchto principů mohly ohrožovat. Při identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů mohou auditorovi/účetnímu odborníkovi pomoci také podmínky, zásady a postupy stanovené auditorskou/účetní profesí, právními nebo jinými předpisy, případně firmou či zaměstnavatelem s cílem posílit etické jednání auditorů/účetních odborníků. Obecné příklady těchto podmínek, zásad a postupů, jež patří rovněž mezi faktory relevantní pro vyhodnocení úrovně hrozeb, jsou uvedeny v odstavci 120.8 A2.

120.6 A2 Zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování základních principů mohou být nejrůznější skutečnosti a okolnosti. Není možné definovat všechny situace, jež takovou hrozbu představují. Navíc i charakter zakázek a prací prováděných auditory/účetními odborníky se liší, a vznikají tedy i různé typy hrozeb.

120.6 A3 Kategorie hrozeb ohrožujících dodržování základních principů:

- (a) hrozba vlastní zainteresanosti – hrozba, že úsudek nebo jednání auditora/účetního odborníka budou nepatřičně ovlivněny jeho finančním podílem nebo jiným zájmem;
- (b) hrozba kontroly po sobě samém – hrozba, že auditor/účetní odborník bude při utváření úsudku v rámci své stávající práce vycházet ze svého předchozího úsudku nebo z výsledků své předchozí práce nebo z předchozího úsudku či výsledků práce jiné osoby ze stejné firmy nebo od stejného zaměstnavatele, přičemž tento předchozí úsudek či výsledky práce nesprávně vyhodnotí;
- (c) hrozba protekčního vztahu – hrozba, že auditor/účetní odborník bude prosazovat stanovisko klienta nebo zaměstnavatele natolik, že bude zpochybněna jeho nestrannost;
- (d) hrozba spřízněnosti – hrozba, že auditor/účetní odborník bude v důsledku dlouhodobého či blízkého vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem příliš vstřícný k jejich zájmům nebo k výsledkům jejich práce; a
- (e) hrozba vydíratelnosti – hrozba, že auditor/účetní odborník nebude kvůli objektivnímu nebo subjektivně vnímanému nátlaku, včetně pokusů o nepatřičný vliv, jednat nestranně.

120.6 A4 Určitá okolnost může představovat více než jednu hrozbu a určitá hrozba může ovlivnit dodržování několika základních principů.

Vyhodnocení hrozeb

R120.7 Jestliže auditor/účetní odborník identifikuje nějakou hrozbu ohrožující dodržování základních principů, je povinen vyhodnotit, zda je úroveň takové hrozby přijatelná.

Přijatelná úroveň

120.7 A1 Úroveň určité hrozby je přijatelná, pokud by auditor/účetní odborník s použitím testu rozumné a informované třetí strany pravděpodobně dospěl k závěru, že základní principy neporušil.

Faktory relevantní pro vyhodnocení úrovně hrozeb

120.8 A1 Auditor/účetní odborník zvažuje při vyhodnocování hrozeb kvalitativní i kvantitativní faktory a rovněž kombinovaný dopad několika hrozeb, pokud je to relevantní.

120.8 A2 Faktorem relevantním pro vyhodnocení úrovně hrozeb ohrožujících dodržování základních principů může být rovněž existence podmínek, zásad a postupů vymezených v odstavci 120.6 A1. Příkladem takovýchto podmínek, zásad a postupů jsou:

- požadavky na správu a řízení;
- požadavky na vzdělání, profesní přípravu a na zkušenosti stanovené auditorskou/účetní profesí;
- efektivní systém podávání a vyřizování stížností, který auditorovi/účetnímu odborníkovi a veřejnosti umožňuje upozorňovat na případy neetického jednání;
- výslovná povinnost ohlásit porušení etických požadavků;
- dohled profesních organizací nebo regulačních orgánů a disciplinární řízení.

Zohlednění nových informací a změn skutečností a okolností

R120.9 Jestliže auditor/účetní odborník zjistí nějaké nové informace, resp. zjistí, že došlo ke změně skutečností a okolností, jež by mohly mít vliv na to, zda byla hrozba ohrožující dodržování základních principů odstraněna nebo snížena na přijatelnou úroveň, je povinen takovou hrozbu znovu vyhodnotit a ošetřit.

120.9 A1 Pozornost, kterou auditor/účetní odborník během své práce věnuje novým informacím a změnám skutečností a okolností, mu pomáhá zjistit, zda se objevily nějaké nové informace nebo zda došlo ke změnám skutečností a okolností, které:

- (a) mají dopad na úroveň hrozeb; nebo
- (b) ovlivňují jeho závěr ohledně toho, zda jsou přijatá ochranná opatření i nadále vhodná pro ošetření zjištěných hrozeb.

120.9 A2 Pokud auditor/účetní odborník zjistí, že nové informace ukazují na novou hrozbu, je jeho povinností takovou hrozbu vyhodnotit a ošetřit (viz odstavce R120.7 a R120.10)

Ošetření hrozeb

R120.10 Jestliže auditor/účetní odborník zjistí, že úroveň identifikovaných hrozeb ohrožujících dodržování základních principů není přijatelná, je povinen tyto hrozby ošetřit, a to buď jejich

odstraněním, nebo jejich snížením na přijatelnou úroveň. Pro tyto účely musí:

- (a) odstranit okolnosti, které jsou zdrojem hrozby, jako jsou určité zájmy, podíly a vztahy;
- (b) přijmout ochranná opatření s cílem snížit rizika na přijatelnou úroveň, za předpokladu, že jsou taková opatření k dispozici a lze je přijmout; nebo
- (c) práci odmítnout či ukončit.

Opatření k odstranění hrozeb

120.10 A1 V některých případech auditor/účetní odborník ošetří existující hrozbu tím, že odstraní okolnost, která je zdrojem hrozby. V určitých situacích je však jediným řešením odmítnutí či ukončení dané práce, protože nelze odstranit okolnosti, jež jsou zdrojem hrozby, ani nelze přijmout ochranná opatření, která by hrozbu snížila na přijatelnou úroveň.

Ochranná opatření

120.10 A2 Ochranná opatření jsou jednotlivá opatření nebo soubory několika opatření, která auditor/účetní odborník přijme, aby účinně snížil hrozbu nedodržení základních principů na přijatelnou úroveň.

Zohlednění významných úsudků a obecných závěrů

R120.11 Auditor/účetní odborník je povinen obecně posoudit, zda opatření, která přijímá nebo hodlá přijmout, aby ošetřil existující hrozby, povedou k odstranění těchto hrozeb nebo k jejich snížení na přijatelnou úroveň. Při utváření tohoto obecného závěru je povinen:

- (a) znovu prověřit předchozí významné úsudky a přijaté závěry; a
- (b) použít test rozumné a informované třetí strany.

Další aspekty relevantní pro uplatňování koncepčního rámce

Předpojatost

120.12 A1 Uplatňování odborného úsudku při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících dodržování základních principů je ovlivněno vědomou či nevědomou předpojatostí.

120.12 A2 Příklady možné předpojatosti, na něž je třeba si dát pozor při uplatňování odborného úsudku:

- ukotvená předpojatost – tendence používat nějakou počáteční informaci jako „jediné východisko (kotvu)“, tj. spoléhat na ni a na jejím základě neadekvátně vyhodnocovat další získané informace;
- vygenerovaná předpojatost – tendence upřednostňovat výstupy generované automatizovanými systémy, i když lidský rozum nebo protichůdné informace vyvolávají pochybnosti o tom, zda jsou tyto výstupy spolehlivé nebo vhodné pro daný účel;
- předpojatost založená na dostupnosti – tendence přikládat větší váhu událostem nebo zážitkům, které se nám okamžitě vybaví nebo jsou snadno dostupné, než těm, pro něž to neplatí;
- konfirmační předpojatost – tendence přikládat větší váhu informacím, které potvrzují existující přesvědčení, než informacím, které mu odporují nebo ho zpochybňují;
- skupinové myšlení – tendence ve skupině jednotlivců, která potlačuje individuální tvořivost a odpovědnost, což vede k přijímání rozhodnutí bez kritického myšlení nebo

zvažování alternativ;

- efekt nadměrné sebedůvěry – tendence přeceňovat vlastní schopnost správně posoudit riziko, uplatnit úsudek nebo přijmout jiné rozhodnutí;
- předpojatost očekávaného výstupu – tendence založit znalost něčeho na vzorci zkušeností, událostí nebo přesvědčení, který je považován za reprezentativní;
- selektivní vnímání – tendence vycházející z toho, že lidské vnímání určité věci nebo osoby je ovlivněno subjektivním očekáváním.

120.12 A3 Opatření, která může auditor/účetní odborník přijmout, aby zmírnil předpojatost:

- vyžádat si odbornou radu, aby měl více informací;
- konzultovat záležitost s dalšími osobami, aby se v procesu vyhodnocení projeví i jiné názory;
- absolvovat v rámci profesního rozvoje školení zaměřené na identifikaci předpojatosti.

Firemní kultura

120.13 A1 Auditor/účetní odborník může účinněji uplatňovat koncepční rámec, jestliže firemní kultura propaguje důležitost etických hodnot, které jsou v souladu se základními principy a dalšími ustanoveními Etického kodexu.

120.13 A2 Propagace etické firemní kultury je nejúčinnější v následujících případech:

- (a) firemní lídři a osoby v řídicích funkcích propagují důležitost firemních etických hodnot a činí sebe i ostatní odpovědnými za jejich dodržování;
- (b) firma má zavedené vhodné vzdělávací a školicí programy, řídicí procesy a kritéria hodnocení a odměňování, které podporují etickou kulturu;
- (c) firma má zavedené účinné zásady a postupy na podporu a ochranu osob, které oznámí nezákonné nebo neetické jednání, resp. podezření na takové jednání, včetně anonymních oznamovatelů; a
- (d) firma při jednání se třetími stranami dodržuje etické hodnoty.

120.13 A3 Od auditorů/účetních odborníků se očekává, že budou s ohledem na svou funkci a senioritu podporovat a prosazovat firemní kulturu založenou na etických principech.

Aspekty relevantní pro audity, prověrky a ostatní ověřovací zakázky

Firemní kultura

120.14 A1 Požadavky a aplikační ustanovení upravující firemní kulturu v kontextu povinnosti navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality ve společnostech provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby upravuje ISQM 1.

Nezávislost

120.15 A1 Auditoři mají v souladu s *Mezinárodními standardy nezávislosti* povinnost zachovat si při provádění auditů, proverek a ostatních ověřovacích zakázek nezávislost. Nezávislost je propojená se základními principy nestrannosti a integrity a zahrnuje:

- (a) nezávislost mysli – stav mysli, který jednotlivci dovoluje vyjádřit závěr, jenž není zatížen žádnými vlivy ohrožujícími jeho odborný úsudek, a umožňuje mu tudíž jednat poctivě,

nestranně a s profesním skepticismem;

- (b) nezávislost vystupování – vyvarování se skutečností a okolností, které jsou natolik závažné, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že došlo k ohrožení integrity, nestrannosti nebo profesního skepticismu firmy, člena auditního týmu nebo člena týmu provádějícího ověřování.

120.15 A2 *Mezinárodní standardy nezávislosti* obsahují požadavky a aplikační ustanovení upravující, jak má auditor uplatňovat koncepční rámec, aby si při provádění auditů, prověrek a ostatních ověřovacích zakázek zachoval nezávislost. Auditóři a firmy mají povinnost dodržovat tyto standardy, aby byli při provádění těchto zakázek nezávislí. Ustanovení koncepčního rámce týkající se identifikace, vyhodnocení a ošetření hrozeb ohrožujících dodržování základních principů platí analogicky i pro dodržování požadavků na nezávislost. Také kategorie hrozeb ohrožujících dodržování základních principů popsané v odstavci 120.6 A3 jsou platné i pro hrozby ohrožující dodržování požadavků na nezávislost.

Profesní skepticismus

120.16 A1 V souladu s auditorskými standardy a standardy pro prověrky a ostatní ověřovací zakázky, včetně standardů vydávaných Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB), mají auditóři při plánování a provádění auditů, prověrek a ostatních ověřovacích zakázek povinnost uplatňovat profesní skepticismus. Profesní skepticismus a základní principy popsané v oddílu 110 jsou vzájemně propojené koncepty.

120.16 A2 Jak ilustrují následující příklady, dodržování základních principů při auditu účetní závěrky, a to každého jednotlivě i všech principů v souhrnu, přispívá k uplatňování profesního skepticismu:

- Princip integrity od auditora vyžaduje, aby jednal čestně a poctivě. Tento princip auditor dodržuje například tím, že:
 - se chová čestně a poctivě při uplatňování námitek vůči stanovisku klienta;
 - provádí dotazování ohledně rozporných informací a shromažďuje další důkazní informace, aby odstranil pochybnosti týkající se tvrzení, jež by mohla být materiálně nesprávná nebo zavádějící, a aby mohl kompetentně rozhodnout o svém dalším vhodném postupu;
 - prokazuje sílu charakteru, která mu umožňuje jednat správně, i když je pod tlakem, aby jednal jinak, nebo když to může mít potenciálně nepříznivé důsledky pro něj osobně nebo pro firmu. Jednat správně znamená, že:
 - (a) zastává pevný postoj, i když musí řešit dilemata a obtížné situace; nebo
 - (b) vyjadřuje pochybnosti o názorech druhých, pokud to okolnosti vyžadují, a to způsobem přiměřeným okolnostem.

Takovýmto jednáním auditor ukazuje, že kriticky vyhodnocuje důkazní informace, což přispívá k uplatňování profesního skepticismu.

- Princip nestrannosti od auditora vyžaduje, aby uplatňoval svůj odborný úsudek a neohrožoval ho:
 - (a) předpojatostí;
 - (b) střetem zájmů; nebo

- (c) kvůli nepatřičnému vlivu jiných fyzických osob, organizací nebo technologií či jiných faktorů nebo kvůli nepatřičnému spoléhání na jiné fyzické osoby, organizace nebo technologie.

Tento princip auditor dodržuje například tím, že:

- (a) zjišťuje okolnosti a vztahy, které by mohly ohrozit jeho odborný úsudek, jako je tomu např. v případě spřízněnosti s klientem; a
- (b) zohledňuje dopad, který by tyto okolnosti a vztahy mohly mít na jeho úsudek při vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací týkajících se záležitosti, jež je pro účetní závěrku klienta materiální.

Takovýmto jednáním auditor přispívá k uplatňování profesního skepticismu.

- Princip odborné způsobilosti a řádné péče od auditora vyžaduje, aby si osvojil odborné znalosti a dovednosti na takové úrovni, aby služby, které poskytuje, byly odborně způsobilé, a dále aby jednal svědomitě a v souladu s příslušnými standardy a právními předpisy. Tento princip auditor dodržuje například tím, že:

- (a) používá znalosti, které jsou relevantní pro dané odvětví nebo podnikatelskou činnost klienta, aby správně identifikoval rizika materiální nesprávnosti;
- (b) navrhuje a provádí vhodné auditorské postupy; a
- (c) používá relevantní znalosti pro kritické vyhodnocení toho, zda jsou důkazní informace s ohledem na dané okolnosti dostatečné a vhodné.

Takovýmto jednáním auditor přispívá k uplatňování profesního skepticismu.

ČÁST 2 – ÚČETNÍ ODBORNÍCI

Oddíl 200 Uplatňování koncepčního rámce – účetní odborníci	30
Oddíl 210 Střet zájmů	34
Oddíl 220 Sestavování a vykazování informací	36
Oddíl 230 Zajištění odbornosti	40
Oddíl 240 Finanční podíly, odměňování a pobídky vázané na finanční výkaznictví a rozhodování	41
Oddíl 250 Poskytování pozorností, včetně darů a pohostinnosti	43
Oddíl 260 Reakce na nesoulad s právními předpisy	48
Oddíl 270 Nátlak na porušení základních principů	56

ČÁST 2 – ÚČETNÍ ODBORNÍCI

ODDÍL 200

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE – ÚČETNÍ ODBORNÍCI

Úvod

- 200.1 Tato část Etického kodexu obsahuje požadavky a aplikační ustanovení, jež upravují uplatňování koncepčního rámce, vymezeného v oddílu 120, účetními odborníky. Nejsou zde nicméně popsány všechny skutečnosti a okolnosti, včetně odborných činností, zájmů, podílů a vztahů, které jsou nebo mohou být zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování základních principů a s nimiž se účetní odborník může v praxi setkat. V souladu s koncepčním rámcem proto mají účetní odborníci povinnost věnovat takovým skutečnostem a okolnostem pozornost.
- 200.2 Na práci účetních odborníků se mohou spoléhat investoři, věřitelé, zaměstnavatelé a ostatní zástupci podnikatelské sféry a rovněž orgány veřejné správy a veřejnost. Účetní odborníci mohou připravovat a vykazovat, ať už samostatně, nebo spolu s jinými složkami, finanční a jiné informace, na které se mohou spoléhat jejich zaměstnavatelé i třetí strany. Mohou také zajišťovat efektivní finanční řízení nebo poskytování kompetentního poradenství v nejrůznějších záležitostech týkajících se ekonomiky a podnikání.
- 200.3 Účetní odborník může pro zaměstnavatele pracovat jako zaměstnanec, kontraktor, partner, člen orgánu (výkonný nebo nevýkonný), vlastník-manažer, případně jako dobrovolník. Právní forma jeho vztahu se zaměstnavatelem nemá na etické povinnosti, které musí dodržovat, žádný vliv.
- 200.4 Výraz „účetní odborník“ v této části zahrnuje rovněž fyzickou osobu – auditora, který vykonává svou odbornou činnost na základě vztahu s firmou, ať už jako kontraktor, nebo jako její zaměstnanec či vlastník. Další informace o případech, kdy je část 2 relevantní rovněž pro auditory, jsou uvedeny v odstavcích R120.4, R300.5 a 300.5 A1.

Požadavky a aplikační materiál

Všeobecné

- R200.5** Účetní odborník je povinen dodržovat základní principy vymezené v oddílu 110 a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy je povinen uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 200.5 A1 Povinností účetního odborníka je prosazovat oprávněné cíle jeho zaměstnavatele. Etický kodex nebrání účetnímu odborníkovi v řádném plnění této povinnosti, ale zabývá se okolnostmi, za kterých může být ohroženo dodržování základních principů.
- 200.5 A2 Účetní odborník může při prosazování oprávněných cílů svého zaměstnavatele podporovat jeho stanovisko, ale pouze za předpokladu, že žádné tvrzení není nepravdivé ani zavádějící. Takové aktivity obecně nevedou ke vzniku hrozby protekčního vztahu.
- 200.5 A3 Čím vyšší funkci účetní odborník zastává, tím širší bude mít přístup k informacím a tím víc bude moci ovlivňovat zásady, rozhodnutí a opatření přijatá jinými osobami pracujícími pro daného zaměstnavatele. Od účetních odborníků se v souladu s odstavcem 120.13 A3 očekává, že budou v míře, kterou jim umožňuje jejich funkce a seniorita, podporovat a prosazovat firemní kulturu založenou na etických principech. Příklady relevantních opatření, včetně jejich zavedení a dohledu nad nimi, zahrnují:

- vzdělávací a školicí programy v oblasti etiky;
- řídicí procesy a kritéria hodnocení a odměňování podporující etickou kulturu;
- etické zásady a zásady pro oznamování nekalého jednání (whistleblowing);
- zásady a postupy, jejichž cílem je předcházet porušování právních předpisů.

Identifikace hrozeb

200.6 A1 Zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování základních principů mohou být nejrůznější skutečnosti a okolnosti. Kategorie hrozeb jsou popsány v odstavci 120.6 A3. Následující příklady popisují skutečnosti a okolnosti spadající do jednotlivých kategorií, které mohou být pro účetního odborníka při výkonu jeho práce zdrojem hrozeb:

- (a) hrozba vlastní zainteresovanosti
 - účetní odborník má na zaměstnavateli finanční podíl nebo od něj obdržel půjčku či záruku;
 - účetní odborník se účastní motivačního programu nabízeného zaměstnavatelem;
 - účetní odborník může používat podniková aktiva pro vlastní potřebu;
 - dodavatel zaměstnavatele nabídl účetnímu odborníkovi dárek nebo zvláštní výhody;
- (b) hrozba kontroly po sobě samém
 - účetní odborník rozhoduje o správném účetním zachycení podnikové kombinace, když předtím vypracoval studii proveditelnosti podporující schválení koupě;
- (c) hrozba protekčního vztahu
 - účetní odborník má možnost manipulovat s informacemi v prospektu emitenta s cílem získat financování za výhodnějších podmínek;
- (d) hrozba spřízněnosti
 - účetní odborník má na starosti finanční výkaznictví zaměstnavatele, přičemž jeho nejbližší nebo blízký rodinný příslušník pracuje pro tohoto zaměstnavatele a přijímá rozhodnutí, která ovlivňují finanční výkaznictví;
 - účetní odborník má dlouhodobé vztahy s osobami, které mají vliv na podnikatelská rozhodnutí;
- (e) hrozba vydíratelnosti
 - účetnímu odborníkovi nebo jeho nejbližšímu či blízkému rodinnému příslušníkovi hrozí propuštění nebo odvolání kvůli nesouhlasu:
 - s použitou účetní zásadou;
 - se způsobem vykazování finančních informací;
 - nějaká osoba se snaží ovlivnit rozhodování účetního odborníka, např. pokud jde o přidělování zakázek nebo použití určité účetní zásady.

Vyhodnocení hrozeb

200.7 A1 Vyhodnocení toho, zda je úroveň nějaké hrozby ohrožující dodržování základních principů

přijatelná, mohou ovlivňovat podmínky, zásady a postupy popsané v odstavcích 120.6 A1 a 120.8 A2.

200.7 A2 Na to, jak účetní odborník vyhodnotí úroveň hrozby, má vliv rovněž charakter a rozsah práce, kterou vykonává.

200.7 A3 Vyhodnocení úrovně hrozeb účetním odborníkem může být dále ovlivněno pracovním a provozním prostředím zaměstnavatele. Příklady:

- styl vedení, který zdůrazňuje důležitost etického chování a nastavuje očekávání, že se zaměstnanci budou chovat eticky;
- zásady a postupy, které zaměstnance zmocňují a motivují k tomu, aby o etických problémech, jež je znepokojují, bez strachu z postihu informovali příslušníky vrcholového managementu;
- zásady a postupy sloužící k zajištění a sledování kvality práce zaměstnanců;
- systém podnikových kontrolních funkcí nebo jiná struktura vrcholových kontrol a silné vnitřní kontroly;
- procedury přijímání nových pracovníků, které zdůrazňují důležitost nábory vysoce kvalifikovaných zaměstnanců;
- včasné informování všech zaměstnanců o zásadách a postupech a veškerých jejich změnách, včetně náležitého proškolení a vzdělávání v této oblasti;
- etické zásady a etický kodex.

200.7 A4 Jestliže se účetní odborník domnívá, že u zaměstnavatele došlo k případu neetického jednání nebo že takové jednání bude pokračovat, zváží, zda si vyžádat právní pomoc.

Ošetření hrozeb

200.8 A1 V následujících oddílech 210 až 270 jsou podrobněji popsány hrozby, s nimiž se účetní odborník může setkat při své práci, včetně příkladů, jak tyto hrozby ošetřit.

200.8 A2 Ve výjimečných případech, jestliže nelze okolnosti, které jsou zdrojem hrozby, odstranit a ochranná opatření, jež by hrozbu snížila na přijatelnou úroveň, nejsou k dispozici nebo je nelze přijmout, může být vhodné, aby účetní odborník ukončil pracovní vztah se zaměstnavatelem.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

R200.9 Účetní odborník je povinen v rámci struktury správy a řízení zaměstnavatele určit osoby, jimž má předávat informace pro účely komunikace s osobami pověřenými správou a řízením v souladu s Etickým kodexem. Jestliže účetní odborník komunikuje pouze s určitou skupinou osob pověřených správou a řízením, je povinen posoudit, zda je nezbytné informovat rovněž všechny ostatní osoby pověřené správou a řízením, a zajistit tak jejich dostatečnou informovanost.

200.9 A1 Účetní odborník při rozhodování o tom, s kým má komunikovat, zváží mimo jiné tyto faktory:

- (a) charakter a důležitost okolností; a
- (b) záležitost, o níž bude informovat.

200.9 A2 Příkladem skupiny osob pověřených správou a řízením je výbor pro audit, případně to může být jedna osoba pověřená správou a řízením.

R200.10 Jestliže účetní odborník komunikuje s osobami, které vedle povinností v oblasti správy a řízení

zastávají rovněž manažerské povinnosti, je povinen ujistit se, že informováním těchto osob byly dostatečně informovány i všechny osoby, s nimiž má komunikovat z titulu jejich funkce v oblasti správy a řízení.

- 200.10 A1 V některých případech se všechny osoby pověřené správou a řízením podílejí rovněž na vedení společnosti, například u malých společností, kde jediný vlastník zároveň řídí společnost a správou a řízením není pověřena žádná jiná osoba. V takových případech účetní odborník, který o záležitosti informoval osobu (osoby) zastávající manažerskou funkci, jež je pověřena rovněž povinnostmi v oblasti správy a řízení, splnil požadavek informovat osoby pověřené správou a řízením.

ODDÍL 210

STŘET ZÁJMŮ

Úvod

- 210.1 Povinností účetních odborníků je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 210.2 Střet zájmů ohrožuje dodržování principu nestrannosti a může vést i k ohrožení ostatních základních principů. Ke střetu zájmů může dojít v následujících případech:
- účetní odborník provádí určitou práci pro dvě či více stran, jejichž zájmy jsou v dané záležitosti v rozporu; nebo
 - zájmy účetního odborníka jsou v rozporu se zájmy strany, pro kterou účetní odborník provádí určitou práci.
- Stranou se rozumí zaměstnavatel, dodavatel, klient, věřitel, akcionář nebo jiná strana.
- 210.3 Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce na případy střetu zájmů.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

- R210.4** Účetní odborník nesmí připustit, aby střet zájmů ohrozil jeho odborný úsudek.
- 210.4 A1 Příklady okolností, které mohou představovat střet zájmů:
- manažerská funkce nebo členství ve statutárním či dozorčím orgánu u dvou zaměstnavatelů a využívání důvěrných informací od jednoho z nich ve prospěch nebo v neprospěch druhého z nich;
 - práce pro dva společníky osobní společnosti, kteří oba účetního odborníka zaměstnávají nezávisle v souvislosti s připravovaným zrušením dané osobní společnosti;
 - příprava finančních informací pro část členů vedení společnosti, která usiluje o manažerský odkup;
 - výběr dodavatele pro zaměstnavatele, z něhož bude finančně profitovat nejbližší rodinný příslušník účetního odborníka;
 - členství ve statutárním nebo dozorčím orgánu zaměstnavatele ve funkci, která schvaluje investice, přičemž některá z těchto investic zvýší hodnotu investičního portfolia účetního odborníka nebo jeho nejbližšího rodinného příslušníka.

Identifikace střetu zájmů

- R210.5** Účetní odborník je povinen přijmout přiměřená opatření, aby identifikoval okolnosti, jež mohou představovat střet zájmů, a mohou tudíž ohrožovat jeden či více základních principů. V rámci těchto opatření je povinen identifikovat:

- (a) charakter relevantních zájmů zúčastněných stran a vztahů mezi nimi; a
- (b) práci, kterou bude vykonávat, a její dopad na zúčastněné strany.

R210.6 Účetní odborník je povinen věnovat během své práce pozornost změnám, k nimž může v průběhu času dojít v charakteru činností, zájmů, podílů a vztahů, které mohou představovat střet zájmů.

Hrozby vyplývající ze střetu zájmů

- 210.7 A1 Obecně platí, že čím zřejmější je vazba mezi činností účetního odborníka a záležitostí, v níž jsou zájmy zúčastněných stran v rozporu, tím je pravděpodobnější, že úroveň hrozby nebude přijatelná.
- 210.7 A2 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozby vyplývající ze střetu zájmů, je, že se účetní odborník nebude podílet na rozhodovacím procesu v záležitosti, která představuje střet zájmů.
- 210.7 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb vyplývajících ze střetu zájmů:
- rozdělení nebo přerozdělení určitých odpovědností a povinností;
 - zajištění náležitého dohledu, například formou práce pod dohledem výkonného nebo nevýkonného člena orgánu.

Informování a souhlas příslušných stran

Všeobecné

- 210.8 A1 Obecně je nezbytné, aby účetní odborník:
- (a) informoval dotčené strany, včetně příslušné úrovně zaměstnavatele, o charakteru existujícího střetu zájmů a o tom, jak ošetřil hrozby z něj vyplývající; a
 - (b) v případě použití ochranných opatření ošetřujících existující hrozby získal od dotčených stran souhlas s výkonem své činnosti.
- 210.8 A2 Souhlas dotčené strany může být implicitní, tj. může vyplývat z jejího chování, a to v případě, že má účetní odborník dostatečné důkazy o tom, že dotčené strany znají okolnosti od samého začátku a že střet zájmů akceptovaly, když vůči němu nevznesly žádné námitky.
- 210.8 A3 Jestliže informace o střetu zájmů nebyly předány písemnou formou a souhlas rovněž není písemný, doporučuje se, aby účetní odborník zdokumentoval:
- (a) charakter okolností představujících střet zájmů;
 - (b) případná přijatá ochranná opatření, jejichž cílem je ošetřit existující hrozby; a
 - (c) získaný souhlas.

Další aspekty

- 210.9 A1 Doporučuje se, aby si účetní odborník při řešení střetu zájmů vyžádal radu, ať už v rámci zaměstnavatele, nebo od externích subjektů, např. od profesní organizace, právního zástupce nebo od jiného účetního odborníka. Při předávání informací jiným osobám v rámci zaměstnavatele i při konzultování se třetími stranami platí princip mlčenlivosti.

ODDÍL 220

SESTAVOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ INFORMACÍ

Úvod

- 220.1 Povinností účetních odborníků je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 220.2 Sestavování a vykazování informací může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby vydíratelnosti, případně jiných hrozeb ohrožujících jeden či více základních principů. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

- 220.3 A1 Účetní odborníci působící na všech úrovních zaměstnavatele se podílejí na sestavování a vykazování informací v rámci zaměstnavatele i mimo něj.
- 220.3 A2 Informace sestavované nebo vykazované účetními odborníky mohou být určeny např.:
- vedení a osobám pověřeným správou a řízením;
 - investorům a věřitelům;
 - regulačním orgánům.

Tyto informace pomáhají uživatelům lépe pochopit a vyhodnotit různé aspekty situace, v níž se zaměstnavatel nachází, a přijímat příslušná rozhodnutí. Může se jednat jak o finanční, tak o nefinanční informace a jak o informace zveřejňované, tak o informace určené pro interní účely.

Příklady informací:

- provozní zprávy a zprávy o hospodářských výsledcích;
 - analýzy sloužící jako podklady pro rozhodování;
 - rozpočty a prognózy;
 - informace poskytované interním a externím auditorům;
 - analýzy rizik;
 - účetní závěrky určené ke všeobecným i speciálním účelům;
 - daňová přiznání;
 - zprávy, které je nutné v souladu s právními a jinými předpisy předkládat regulačním orgánům.
- 220.3 A3 Pro účely tohoto oddílu sestavování a vykazování informací zahrnuje rovněž jejich zaznamenávání, vedení a schvalování.

R220.4 Účetní odborník je při sestavování a vykazování informací povinen:

- (a) sestavovat a vykazovat tyto informace v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je to relevantní;

- (b) sestavovat a vykazovat tyto informace tak, aby nebyly zavádějící a aby nevhodně neovlivňovaly smluvní nebo regulační výstupy;
- (c) uplatňovat odborný úsudek tak, aby:
 - (i) byla fakta prezentována ve všech materiálních ohledech správně a úplně;
 - (ii) byl jednoznačně popsán skutečný charakter ekonomických transakcí a činností; a
 - (iii) byly informace klasifikovány a zaznamenány bez zbytečného odkladu a správně;
- (d) neopomíjet žádné skutečnosti, aby dosáhl toho, že informace budou zavádějící nebo budou nevhodně ovlivňovat smluvní nebo regulační výstupy;
- (e) vyhýbat se nepatřičnému vlivu jiných fyzických osob, organizací nebo technologií a nepatřičnému spoléhání na ně; a
- (f) dávat si pozor na riziko předpojatosti.

220.4 A1 Příkladem informace, která nevhodně ovlivňuje smluvní nebo regulační výstupy, je nerealistický odhad, jež účetní odborník použije v zájmu toho, aby nebyl porušen nějaký smluvní požadavek, například podmínka úvěrové smlouvy, nebo regulační požadavek, například kapitálový požadavek platný pro finanční instituci.

Vlastní uvážení při sestavování a vykazování informací

R220.5 Sestavování a vykazování informací od účetního odborníka v některých případech vyžaduje, aby se při uplatňování odborného úsudku rozhodoval na základě vlastního uvážení. Účetní odborník nesmí rozhodovat na základě vlastního uvážení tak, aby někoho uvedl v omyl nebo aby nevhodně ovlivnil smluvní či regulační výstupy.

220.5 A1 Příklady, kdy lze rozhodování na základě vlastního uvážení zneužít k nevhodnému ovlivnění smluvních či regulačních výstupů:

- odhady, například odhady reálné hodnoty prováděné s cílem zkreslit výsledek hospodaření;
- výběr účetní zásady nebo metody ze dvou či více alternativ povolených příslušným rámcem účetního výkaznictví, například výběr zásady pro účtování dlouhodobých smluv s cílem zkreslit výsledek hospodaření;
- načasování transakce, například načasování prodeje aktiva ke konci účetního období s cílem uvést někoho v omyl;
- strukturování transakcí, například strukturování financování s cílem zkreslit hodnotu aktiv a závazků nebo klasifikaci peněžních toků;
- výběr vysvětlujících a popisných informací uváděných v účetní závěrce, například opomenutí nebo zastírání informací týkajících se finančního nebo provozního rizika s cílem uvést někoho v omyl.

R220.6 Účetní odborník je při své práci, především v oblastech, které nejsou upraveny příslušným rámcem účetního výkaznictví, povinen uplatňovat odborný úsudek, když identifikuje a zohledňuje:

- (a) účel, k němuž mají sestavované informace sloužit;

- (b) kontext, v němž jsou prezentovány; a
- (c) uživatele, jimž jsou určeny.

220.6 A1 Například uživatelům předběžných zpráv, rozpočtů a prognóz pomáhají odhady, aproximace a předpoklady, které účetní odborník při sestavování a vykazování použil, aby si udělali svůj vlastní úsudek.

220.6 A2 Účetní odborník může zvážit, zda není vhodné specifikovat uživatele, jimž jsou vykazované informace určeny, a rovněž kontext a účel informací.

Využívání práce provedené jinými osobami

R220.7 Účetní odborník, který hodlá využít práci provedenou jinými fyzickými osobami, ať už interními pracovníky zaměstnavatele, nebo externisty, či jinými organizacemi je povinen při výběru případných opatření, která přijme, aby splnil povinnosti vymezené v odstavci R220.4, uplatňovat odborný úsudek.

220.7 A1 Faktory, které účetní odborník mimo jiné zvažuje při posuzování toho, zda je využití práce jiných osob rozumné:

- pověst a odborná kvalifikace dané osoby, případně její organizace, a zdroje, které má k dispozici;
- zda se na danou osobu vztahují příslušné profesní a etické standardy.

Tyto informace může účetní odborník čerpat z předchozí spolupráce s danou osobou či organizací nebo může konzultovat třetí strany.

Ošetření informací, které jsou nebo mohou být zavádějící

R220.8 Jestliže účetní odborník ví nebo se důvodně domnívá, že informace, se kterými je spojován, jsou zavádějící, je povinen přijmout příslušná opatření, aby danou záležitost vyřešil.

220.7 A1 V těchto případech mohou být vhodná následující opatření:

- účetní odborník projedná své obavy z toho, že informace jsou zavádějící, se svým nadřízeným nebo s příslušnou úrovní managementu zaměstnavatele, případně s osobami pověřenými správou a řízením a vyzve tyto osoby, aby podnikly příslušná opatření a záležitost vyřešily; příslušná opatření mohou zahrnovat:
 - opravu informací;
 - předložení opravených informací předpokládaným uživatelům, to v případě, že jim již byly poskytnuty zavádějící informace;
- účetní odborník posoudí, jak je řešení dané záležitosti upraveno v interních zásadách a postupech zaměstnavatele (např. v etických zásadách nebo v zásadách pro oznamování nekalého jednání (whistleblowing)).

220.8 A2 Jestliže účetní odborník dojde k závěru, že zaměstnavatel nepřijal vhodná opatření a že má nadále důvod se domnívat, že informace jsou zavádějící, může být vhodné, aby při respektování principu mlčenlivosti přijal následující opatření:

- konzultace:
 - s příslušnou profesní organizací;
 - s interním nebo externím auditorem zaměstnavatele;
 - s právním zástupcem;

- posouzení toho, zda má povinnost informovat o záležitosti:
 - třetí strany, mimo jiné uživatele předmětných informací;
 - regulační orgány nebo orgány dohledu.

R220.9 Jestliže účetní odborník poté, co vyčerpal všechny reálné možnosti, dojde k závěru, že příslušná opatření nebyla přijata a že důvod domnívat se, že předmětné informace jsou zavádějící, nadále trvá, je povinen odmítnout, aby jeho jméno bylo s těmito informacemi spojováno.

220.9 A1 V těchto případech může být vhodné, aby účetní odborník ukončil pracovní vztah se zaměstnavatelem.

Dokumentace

220.10 A1 Doporučuje se, aby účetní odborník zdokumentoval:

- fakta;
- použité účetní zásady a jiné relevantní profesní standardy;
- komunikaci a strany, s nimiž danou záležitost diskutoval;
- zvažovaný postup;
- jak se záležitost pokusil vyřešit.

Další aspekty

220.11 A1 Je-li zdrojem hrozeb, které při sestavování a vykazování informací ohrožují dodržování základních principů, finanční podíl nebo odměňování a pobídky vázané na finanční výkaznictví a rozhodování, použijí se požadavky a aplikační ustanovení uvedené v oddílu 240.

220.11 A2 Pokud zavádějící informace pravděpodobně představují nesoulad s právními předpisy, použijí se požadavky a aplikační ustanovení uvedené v oddílu 260.

220.11 A3 Je-li zdrojem hrozeb, které při sestavování a vykazování informací ohrožují dodržování základních principů, vyvíjený nátlak, použijí se požadavky a aplikační ustanovení uvedené v oddílu 270.

ODDÍL 230**ZAJIŠTĚNÍ ODBORNOSTI****Úvod**

- 230.1 Povinností účetních odborníků je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 230.2 Jestliže účetní odborník nemá odpovídající odbornost, je ohroženo dodržování principu odborné způsobilosti a řádné péče, a to hrozbou vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- R230.3** Účetní odborník nesmí záměrně uvést zaměstnavatele v omyl ohledně své odborné kvalifikace a zkušeností.
- 230.3 A1 V souladu s principem odborné způsobilosti a řádné péče může účetní odborník plnit jen tak významné úkoly, pro které má, resp. může získat odpovídající odbornou přípravu a zkušenosti.
- 230.3 A2 Zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti ohrožující dodržování principu odborné způsobilosti a řádné péče mohou být situace, kdy účetní odborník nemá:
- dostatek času, aby splnil své povinnosti;
 - kompletní, neomezené a adekvátní informace, aby mohl plnit své povinnosti;
 - dostatečné zkušenosti, profesní přípravu či vzdělání;
 - dostatečné zdroje, aby splnil své povinnosti.
- 230.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:
- míra spolupráce účetního odborníka s jinými osobami;
 - postavení účetního odborníka v rámci organizace;
 - míra dohledu nad prací účetního odborníka a prověřování jeho práce.
- 230.3 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:
- praktická nebo teoretická podpora od osoby disponující potřebnou odbornou kvalifikací;
 - zajištění dostatečného času na plnění příslušných povinností.
- R230.4** Jestliže hrozbu ohrožující princip odborné způsobilosti a řádné péče nelze ošetřit, je účetní odborník povinen rozhodnout, zda je třeba splnění daných povinností odmítnout. Pokud dojde k závěru, že je správné splnění povinností odmítnout, je povinen sdělit důvody.

Další aspekty

- 230.5 A1 Je-li na účetního odborníka vyvíjen nátlak, aby jednal způsobem, který může vést k porušení principu odborné způsobilosti a řádné péče, použijí se požadavky a aplikační ustanovení uvedené v oddílu 270.

ODDÍL 240**FINANČNÍ PODÍLY, ODMĚŇOVÁNÍ A POBÍDKY VÁZANÉ NA FINANČNÍ VÝKAZNICTVÍ A ROZHODOVÁNÍ****Úvod**

- 240.1 Povinností účetních odborníků je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 240.2 Finanční podíl vlastněný účetním odborníkem nebo jeho nejbližším či blízkým rodinným příslušníkem může být zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti, která ohrožuje princip nestrannosti a princip mlčenlivosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- R240.3** Účetní odborník nesmí manipulovat s informacemi ani zneužívat důvěrné informace v zájmu svého osobního prospěchu či finančního prospěchu jiných osob.
- 240.3 A1 Účetní odborníci v některých případech vlastní finanční podíly, případně vědí o finančních podílech, které vlastní jejich nejbližší či blízcí rodinní příslušníci. Tyto podíly mohou za určitých okolností představovat hrozbu ohrožující základní principy. Za finanční podíl se považuje rovněž finanční zainteresanost vyplývající z plánů odměňování nebo z pobídkových plánů vázaných na finanční výkaznictví a rozhodování.
- 240.3 A2 Příklady okolností, které mohou pro účetního odborníka představovat hrozbu vlastní zainteresanosti, zahrnují situace, kdy účetní odborník nebo jeho nejbližší či blízký rodinný příslušník:
- má motiv nebo příležitost manipulovat s cenově citlivými informacemi s cílem získat finanční prospěch;
 - vlastní přímý nebo nepřímý podíl na zaměstnavateli, přičemž hodnota tohoto podílu by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími účetního odborníka;
 - má nárok na odměnu odvíjející se od výše zisku, přičemž výše této prémie by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími účetního odborníka;
 - přímo nebo nepřímo vlastní odložené akciové bonusy nebo akciové opce zaměstnavatele, jejichž hodnota by mohla být přímo ovlivněna rozhodnutími účetního odborníka;
 - účastní se plánů odměňování, které motivují k dosažení výkonnostních cílů nebo podporují úsilí o maximální hodnotu akcií zaměstnavatele; příkladem může být účast na motivačních plánech, které jsou vázány na dosažení určitých výkonnostních cílů.
- 240.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby:
- význam finančního podílu – tento faktor závisí na konkrétní osobní situaci a na tom, jak materiální je finanční podíl z hlediska určité fyzické osoby;
 - zásady a postupy výboru nezávislého na vedení, které stanoví výši či formu odměňování vrcholového managementu;

- informace poskytované v souladu s interními zásadami osobám pověřeným správou a řízením o:
 - všech relevantních podílech;
 - plánech uplatnit opční práva nebo obchodovat s danými akciemi;
- postupy interních a externích auditorů zaměřující se na řešení problémů vyplývajících z finančních podílů.

240.3 A4 Hrozby související s plány odměňování nebo s pobídkovými plány mohou být doprovázeny explicitním nebo implicitním nátlakem ze strany nadřízených nebo kolegů; k tomu viz oddíl 270, *Nátlak na porušení základních principů*.

ODDÍL 250**POSKYTOVÁNÍ POZORNOSTÍ, VČETNĚ DARŮ A POHOSTINNOSTI****Úvod**

- 250.1 Povinností účetních odborníků je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 250.2 Nabízení nebo přijímání pozorností může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, které ohrožují dodržování základních principů, především principu integrity, nestrannosti a profesionálního jednání.
- 250.3 Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v případech, kdy účetní odborník v rámci výkonu své odborné činnosti nabízí nebo přijímá pozornosti, které nepředstavují porušení právních předpisů. V souladu s tímto oddílem je povinností účetního odborníka dodržovat při nabízení nebo přijímání pozorností příslušné právní předpisy.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 250.4 A1 Pozornost je věc, situace nebo jednání sloužící k ovlivnění chování jiné osoby, ale jejím cílem nutně nemusí být snaha ovlivnit toto chování nevhodným způsobem. Pozornost může mít nejrůznější formu, od drobných aktů pohostinnosti mezi obchodními partnery až po jednání vedoucí k porušování právních předpisů. Pozorností je například:
- dar;
 - pohostinnost;
 - výdaje na reprezentaci;
 - příspěvek politickému subjektu nebo charitativní příspěvek;
 - žádost s odvoláním na přátelství nebo loajalitu;
 - pracovní nebo obchodní příležitost;
 - přednostní zacházení, práva nebo privilegia.

Pozornosti zakázané právními předpisy

- R250.5** V mnoha jurisdikcích byly přijaty právní předpisy, například protikorupční zákony, vymezující okolnosti, kdy je nabízení nebo přijímání pozorností zakázáno. Účetní odborník je povinen seznámit se s příslušnými právními předpisy a v praxi je v těchto situacích dodržovat.

Pozornosti nezakázané právními předpisy

- 250.6 A1 I nabízení nebo přijímání pozorností, které nejsou právními předpisy zakázány, může představovat hrozbu ohrožující dodržování základních principů.

Pozornosti, které mají za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby

- R250.7** Účetní odborník nesmí nabízet žádné pozornosti, které mají za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce či jiné osoby, resp. pozornosti, u nichž se domnívá, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že mají takový cíl, ani nesmí podněcovat jiné, aby takové pozornosti nabízeli.

- R250.8** Účetní odborník nesmí přijímat žádné pozornosti, které mají podle jeho názoru za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce či jiné osoby, resp. pozornosti, u nichž se domnívá, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že mají takový cíl, ani nesmí podněcovat jiné, aby takové pozornosti přijímali.
- 250.9 A1 Pozornost je považována za nevhodnou, jestliže motivuje příjemce k neetickému jednání. Cílem ovlivňování může být jak příjemce pozornosti, tak jiná osoba, která je s ním v nějakém vztahu. Účetní odborník se při posuzování toho, co je neetickým jednáním, ať už z jeho strany, či ze strany jiných osob, řídí základními principy.
- 250.9 A2 Jestliže účetní odborník nabídne nebo přijme pozornost, která má za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce či jiné osoby, případně podněcuje jiné, aby takové pozornosti nabízeli nebo přijímali, jedná se o porušení základního principu integrity.
- 250.9 A3 Posouzení toho, zda určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby, vyžaduje od odborníka uplatňování odborného úsudku. Při tom odborník může zvážit mimo jiné následující faktory:
- charakter, frekvenci, hodnotu a kumulativní účinek pozornosti;
 - načasování pozornosti vzhledem k jednání či rozhodování, které by mohla ovlivnit;
 - běžnou praxi nebo kulturní zvyklosti relevantní pro určité okolnosti, například dávání dárku u příležitosti církevního svátku nebo svatebních darů;
 - zda je pozornost běžnou součástí pracovní činnosti, například oběd nabízený nebo přijatý v rámci obchodního jednání;
 - zda je pozornost poskytována pouze danému příjemci nebo širší skupině osob. Může se jednat o interní skupinu ve vztahu k zaměstnavateli nebo o skupinu externí, například o zákazníky či dodavatele;
 - jakou roli a funkci zastávají osoby, které pozornost nabízejí, resp., jimž je pozornost nabízena;
 - zda účetní odborník ví nebo se důvodně domnívá, že přijetím pozornosti poruší zásady a postupy zaměstnavatele protistrany;
 - jak transparentně je daná pozornost nabízena;
 - zda příjemce pozornost vyžaduje;
 - jak se osoba nabízející pozornost chovala v minulosti a jakou má pověst, pokud je to známo.

Posouzení dalších kroků

- 250.10 A1 Zjistí-li účetní odborník, že určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby, může být dodržování základních principů ohroženo i v případě, že splní požadavky odstavců R250.7 a R250.8.
- 250.10 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:
- informování členů vrcholového managementu zaměstnavatele nebo osob pověřených jeho správou a řízením o nabídnuté pozornosti (tj. zaměstnavatele účetního odborníka nebo zaměstnavatele osoby nabízející pozornost);
 - úprava obchodního vztahu s osobou nabízející pozornost nebo ukončení takového vztahu.

Pozornosti, které nemají za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby

- 250.11 A1 Požadavky a aplikační ustanovení koncepčního rámce jsou relevantní i v případě, že účetní odborník dojde k závěru, že určitá pozornost nemá za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce ani jiné osoby.
- 250.11 A2 Jedná-li se o pozornost, která je jednoznačně nepodstatná a bezvýznamná, úroveň případných souvisejících hrozeb bude přijatelná.
- 250.11 A3 Příklady okolností, kdy nabídka nebo přijetí pozornosti může představovat hrozbu, i když účetní odborník došel k závěru, že určitá pozornost nemá za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce ani jiné osoby:
- hrozba vlastní zainteresovanosti
 - dodavatel účetnímu odborníkovi nabídne částečný pracovní úvazek;
 - hrozba spřízněnosti
 - účetní odborník bere zákazníka nebo dodavatele pravidelně na sportovní akce;
 - hrozba vydíratelnosti
 - účetní odborník přijme pohostinnost takového charakteru, že by se to považovalo za nevhodné, pokud by se příslušná informace dostala na veřejnost.
- 250.11 A4 Faktory relevantní pro posouzení úrovně hrozeb vyplývajících z nabídky nebo přijetí takové pozornosti, jsou totožné s faktory relevantními pro posouzení záměru/úmyslu uvedenými v odstavci 250.9 A3.
- 250.11 A5 Příklady opatření, jejichž prostřednictvím lze odstranit hrozby vyplývající z nabídky nebo přijetí pozornosti:
- odmítnutí / nenabízení pozornosti;
 - přenesení odpovědnosti za veškerá rozhodnutí týkající se dané protistrany na jinou osobu, o níž účetní odborník nemá důvod se domnívat, že bude při svém rozhodování nevhodně ovlivněna, resp. že se tak bude jevit.
- 250.11.A6 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb vyplývajících z nabídky nebo přijetí pozornosti:
- transparentní informování členů vrcholového managementu zaměstnavatele nebo osob pověřených jeho správou a řízením o tom, že účetní odborník pozornost nabídl nebo že mu byla nabídnuta (tj. zaměstnavatele účetního odborníka nebo zaměstnavatele protistrany);
 - nahlášení pozornosti do evidence vedené zaměstnavatelem účetního odborníka nebo zaměstnavatelem protistrany;
 - pověření vhodné osoby, která se nepodílí na daném projektu a která provede kontrolu práce účetního odborníka či jeho rozhodnutí, jež přijal v souvislosti s osobou nebo organizací, od níž pozornost obdržel;
 - darování přijaté pozornosti na dobročinné účely a náležité zveřejnění daru, například informování osob pověřených správou a řízením nebo osoby, která pozornost poskytla;
 - uhrazení nákladů na přijatou pozornost, například nákladů na pohoštění;
 - neprodlené vrácení přijaté pozornosti, například daru.

Nejbližší nebo blízcí rodinní příslušníci

R250.12 Účetní odborník je povinen věnovat pozornost potenciálním hrozbám ohrožujícím dodržování základních principů, které vznikají v následujících situacích:

- (a) nejbližší nebo blízcí rodinní příslušníci účetního odborníka nabízejí pozornosti protistraně, se kterou má účetní odborník obchodní vztah;
- (b) protistrana, se kterou má účetní odborník obchodní vztah, nabízí pozornosti nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkům účetního odborníka.

R250.13 Zjistí-li účetní odborník, že jeho nejbližšímu nebo blízkému rodinnému příslušníkovi byla nabídnuta pozornost, resp. že rodinný příslušník takovou pozornost nabídl, a dojde-li k závěru, že cílem pozornosti je nevhodně ovlivnit jeho vlastní chování nebo chování protistrany, případně pokud se domnívá, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že daná pozornost má takový cíl, je povinen doporučit svému nejbližšímu nebo blízkému rodinnému příslušníkovi, aby pozornost nenabízel, resp. nepřijímal.

250.13.A1 Pro posouzení toho, zda určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování účetního odborníka nebo protistrany, jsou relevantní faktory uvedené v odstavci 250.9 A3. Dále je relevantní také to, jaký a jak těsný vztah existuje mezi:

- (c) účetním odborníkem a jeho nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkem;
- (d) nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkem účetního odborníka a protistranou;
- (e) účetním odborníkem a protistranou.

O tom, že cílem protistrany je nevhodně ovlivnit chování účetního odborníka, bude například svědčit nabídka pracovního poměru, kterou protistrana, s níž účetní odborník sjednává významný kontrakt, učiní mimo rámec standardního náborového procesu manželovi/manželce (druhovi/družce) účetního odborníka.

250.13. A2 Pro ošetření hrozeb, jež mohou vzniknout v situaci, kdy určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování účetního odborníka nebo protistrany, ačkoliv se nejbližší nebo blízký rodinný příslušník řídil doporučením podle odstavce R250.13, jsou relevantní aplikační ustanovení uvedená v odstavci 250.10 A2.

Uplatňování koncepčního rámce

250.14A1 Jestliže se účetní odborník dozví o pozornosti nabídnuté za okolností vymezených v odstavci R250.12, může být dodržování základních principů ohroženo v následujících situacích:

- (a) nejbližší nebo blízký rodinný příslušník nabídne, resp. přijme pozornost v rozporu s doporučením účetního odborníka podle odstavce R250.13; nebo
- (b) účetní odborník nemá důvod se domnívat, že určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit jeho chování nebo chování protistran

250.14A2 Pro účely identifikace a vyhodnocování těchto hrozeb a při přijímání odpovídajících ochranných opatření jsou relevantní aplikační ustanovení odstavců 250.11 A1 až 250.11 A6. Dále je pro posouzení úrovně těchto hrozeb za daných okolností relevantní také charakter blízkosti vztahů vymezených v odstavci 250.13 A1.

Další aspekty

250.15 A1 Jestliže pozornosti, které zaměstnavatel nabídne účetnímu odborníkovi, mají formu finančních podílů, odměňování a pobídek vázaných na finanční výkonnost, jsou relevantní požadavky a aplikační ustanovení oddílu 240.

- 250.15 A2 Jestliže se účetní odborník setká s pozornostmi, které mohou mít za následek nesoulad, resp. podezření na nesoulad s právními předpisy u jiných osob pracujících pro daného zaměstnavatele, resp. podle jeho pokynů, jsou relevantní požadavky a aplikační ustanovení oddílu 260.
- 250.15 A3 Je-li na účetního odborníka vykonáván nátlak, aby nabídl nebo přijal pozornost, která může ohrozit dodržování základních principů, jsou relevantní požadavky a aplikační ustanovení oddílu 270.

ODDÍL 260**REAKCE NA NESOULAD S PRÁVNÍMI PŘEDPISY****Úvod**

- 260.1 Povinností účetních odborníků je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 260.2 Případy, kdy účetní odborník zjistí nesoulad s právními předpisy nebo má na něj podezření, mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tyto hrozby ohrožují dodržování principu integrity a principu profesionálního jednání.
- 260.3 Účetní odborník se při své práci může setkat s nesouladem s právními předpisy nebo s podezřením na nesoulad s nimi. Tento oddíl poskytuje účetním odborníkům návod, jak vyhodnotit důsledky takové záležitosti a jak postupovat v reakci na nesoulad, resp. podezření na nesoulad:
- (a) s právními předpisy, o nichž je obecně známo, že mají přímý vliv na stanovení materiálních částek a vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce zaměstnavatele; a
 - (b) s ostatními právními předpisy, které nemají přímý vliv na částky a vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce zaměstnavatele, ale jejichž dodržování může být zásadní pro provozní aspekty jeho podnikání, jeho schopnost pokračovat v podnikání nebo vyvarování se materiálních sankcí.

Úkoly účetního odborníka v reakci na nesoulad s právními předpisy

- 260.4 Charakteristickým znakem auditorské/účetní profese je, že přijala odpovědnost jednat ve veřejném zájmu. Jestliže tedy účetní odborník zjistí nesoulad s právními předpisy nebo má na něj podezření, je jeho úkolem:
- (a) dodržovat princip integrity a princip profesionálního jednání;
 - (b) upozornit na záležitost vedení zaměstnavatele a případně osoby pověřené správou a řízením s cílem:
 - (i) umožnit jim, aby napravily nebo zmírnily důsledky identifikovaného nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad; nebo
 - (ii) zabránit takovému nesouladu, pokud k němu ještě nedošlo; a
 - (c) přijmout další opatření, která budou v souladu s veřejným zájmem.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

- 260.5 A1 Pojem „nesoulad s právními předpisy“ zahrnuje jak nedbalost, tak úmyslné nebo neúmyslné jednání v rozporu s platnými právními předpisy, jehož se dopustí:
- (a) zaměstnavatel účetního odborníka;
 - (b) osoby pověřené správou a řízením zaměstnavatele;
 - (c) vedení zaměstnavatele; nebo
 - (d) jiné osoby pracující pro zaměstnavatele nebo podle jeho pokynů.
- 260.5 A2 Tento oddíl se týká mimo jiné právních předpisů, které upravují následující oblasti:
- podvody a korupce;
 - legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu;
 - trh a obchodování s cennými papíry;
 - bankovní a jiné finanční produkty a služby;
 - ochrana osobních údajů;
 - daňové a penzijní závazky a platby;
 - ochrana životního prostředí;
 - veřejné zdraví a bezpečnost.
- 260.5 A3 Nesoulad s právními předpisy může vyústit v pokuty, soudní spory a další následky pro zaměstnavatele, které mohou mít materiální dopad na jeho účetní závěrku. Ještě důležitější však je, že nesoulad s právními předpisy může mít širší dopady v oblasti veřejného zájmu, protože může podstatně poškodit investory, věřitele, zaměstnance nebo veřejnost. Pro účely tohoto oddílu se nesouladem s právními předpisy, který způsobí podstatnou škodu, rozumí taková událost, která má pro některou ze stran závažné nepříznivé důsledky finančního nebo nefinančního charakteru. Takovou událostí je např. spáchání podvodu, který způsobí významné finanční ztráty investorům, nebo nedodržení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí, které ohrozí zdraví nebo bezpečnost zaměstnanců či veřejnosti.
- R260.6** Postup účetního odborníka v případě zjištěného nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad je v některých jurisdikcích upraven právními předpisy. Tyto právní předpisy se mohou lišit od požadavků tohoto oddílu, případně jdou nad jeho rámec. V případě, že se účetní odborník setká s nesouladem s právními předpisy nebo s podezřením na něj, je povinen se s těmito předpisy seznámit a dodržovat je, včetně případného:
- (a) požadavku nahlásit záležitost příslušným orgánům; a
 - (b) zákazu upozornit dotčenou stranu.
- 260.6 A1 Zákaz upozornit dotčenou stranu mohou požadovat např. právní předpisy upravující boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.
- 260.7 A1 Ustanovení tohoto oddílu platí bez ohledu na charakter zaměstnavatele, včetně toho, zda se jedná o subjekt veřejného zájmu, či nikoli.

260.7 A2 Jestliže se účetní odborník setká se záležitostí, která je jednoznačně nevýznamná, nemá povinnost postupovat podle tohoto oddílu. Nevýznamnost záležitosti se posuzuje s ohledem na její charakter a její finanční nebo jiné důsledky pro zaměstnavatele, ostatní zúčastněné strany a veřejnost.

260.7 A3 Tento oddíl se nezabývá:

- (a) protiprávním jednáním, které nesouvisí s podnikatelskou činností zaměstnavatele; a
- (b) nesouladem s právními předpisy, jehož se dopustily jiné osoby než ty, které jsou vymezeny v odstavci 260.5 A1.

I v těchto situacích však mohou ustanovení tohoto oddílu poskytnout účetnímu odborníkovi vodítko, jak reagovat.

Povinnosti vedení zaměstnavatele a osob pověřených správou a řízením

260.8 A1 Za to, že podnikatelská činnost zaměstnavatele je v souladu s právními předpisy, je odpovědné vedení zaměstnavatele za dohledu osob pověřených správou a řízením. Odpovědností těchto složek je rovněž identifikovat a řešit všechny případy nesouladu s právními předpisy, jichž se dopustí:

- (a) zaměstnavatel;
- (b) osoba pověřená správou a řízením zaměstnavatele;
- (c) člen vedení; nebo
- (d) jiné osoby pracující pro zaměstnavatele nebo podle jeho pokynů.

Povinnosti každého účetního odborníka

R260.9 Jestliže zaměstnavatel, pro něhož účetní odborník pracuje, přijal interní směrnice a postupy upravující případy nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad, je účetní odborník povinen při rozhodování o své reakci na takové případy tyto interní předpisy zohlednit.

260.9 A1 Mnozí zaměstnavatelé přijali interní směrnice a postupy, které určují, jak postupovat v případě nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad. Příkladem těchto interních směrnic a postupů je např. etický kodex nebo interní postupy pro oznamování nekalého jednání (whistleblowing). Některé z těchto směrnic umožňují, aby záležitost byla nahlášena anonymně, a nastavují pro tyto účely odpovídající komunikační mechanismy.

R260.10 Jestliže účetní odborník zjistí záležitost, která je předmětem tohoto oddílu, musí bez zbytečného odkladu podniknout příslušné kroky vyžadované tímto oddílem. Při tom je povinen zohlednit charakter dané záležitosti a škodu, kterou by kvůli ní mohly utrpět zájmy zaměstnavatele, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.

Povinnosti účetního odborníka ve vedoucí funkci

260.11 A1 Účetními odborníky ve vedoucí funkci jsou členové orgánů a vedoucí zaměstnanci, kteří mohou uplatňovat významný vliv a rozhodovat o pořízení, alokaci a kontrole lidských, finančních, technologických, hmotných i nehmotných zdrojů zaměstnavatele. Očekávání

spojená s účetními odborníky zastávajícími vedoucí funkci, pokud jde o opatření, která přijmou ve veřejném zájmu v reakci na nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad, jsou větší než očekávání spojená s ostatními účetními odborníky v zaměstnaneckém poměru. Důvodem je jejich role, postavení a vliv, který v rámci zaměstnavatele mají.

Seznámení s danou záležitostí

R260.12 Jestliže účetní odborník ve vedoucí funkci při své práci zjistí, že došlo k nesouladu s právními předpisy, nebo má podezření na nesoulad, je povinen se s danou záležitostí seznámit, a to konkrétně:

- (a) s charakterem nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad a okolnostmi, za nichž k němu došlo nebo by mohlo dojít;
- (b) s uplatněním příslušných právních předpisů relevantních pro danou situaci; a
- (c) s možnými dopady na zaměstnavatele, investory, věřitele, zaměstnance nebo širší veřejnost.

260.12 A1 Od účetního odborníka ve vedoucí funkci se očekává, že bude uplatňovat své odborné znalosti a odborný úsudek, nicméně neočekává se od něj znalost právních předpisů nad rámec těch, jež potřebuje pro výkon své funkce v rámci zaměstnavatele. To, zda určité jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je v konečném důsledku věcí právního posouzení soudem nebo jiným příslušným orgánem.

260.12 A2 Účetní odborník ve vedoucí funkci může v závislosti na charakteru a významu dané záležitosti iniciovat interní šetření nebo přijmout příslušné kroky, aby takové šetření bylo iniciováno. Záležitost může rovněž důvěrně konzultovat v rámci zaměstnavatele, s profesní organizací nebo s právním zástupcem.

Řešení záležitosti

R260.13 Jestliže účetní odborník ve vedoucí funkci zjistí nebo má podezření, že došlo nebo může dojít k nesouladu s právními předpisy, musí, s výhradou ustanovení odstavce R260.9, danou záležitost projednat se svým přímým nadřízeným, pokud ho má. Pokud existuje možnost, že se uvedený nadřízený na nesouladu s právními předpisy rovněž podílí, je účetní odborník povinen projednat záležitost s nadřízeným na nejbližší vyšší úrovni řízení v rámci zaměstnavatele.

260.13 A1 Účelem projednání záležitosti je rozhodnout, jakým způsobem bude řešena.

R260.14 Účetní odborník ve vedoucí funkci je dále povinen přijmout příslušná opatření, aby bylo zajištěno, že:

- (a) o dané záležitosti budou informovány osoby pověřené správou a řízením;
- (b) budou dodrženy příslušné právní předpisy, včetně ustanovení, která upravují ohlašování případů nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad příslušným orgánům;
- (c) důsledky nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad budou napraveny nebo zmírněny;
- (d) sníží se riziko opakování podobné záležitosti; a
- (e) bude zabráněno nesouladu s právními předpisy, pokud k němu ještě nedošlo.

- 260.14 A1 Účelem informování osob pověřených správou a řízením o dané záležitosti je získat jejich souhlas ohledně toho, jak bude záležitost řešena, a umožnit jim splnit jejich povinnosti.
- 260.14 A2 Některé právní předpisy stanoví lhůtu, ve které je třeba nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad ohlásit příslušným orgánům.
- R260.15** Účetní odborník ve vedoucí funkci je kromě postupu dle ustanovení tohoto oddílu povinen rozhodnout, zda je třeba danou záležitost projednat s externím auditorem zaměstnavatele, pokud existuje.
- 260.15 A1 Informování externího auditora vyplývá z profesních nebo zákonných povinností účetního odborníka ve vedoucí funkci, jehož povinností je poskytnout externímu auditorovi všechny nezbytné informace potřebné pro provedení auditu.

Posouzení nutnosti dalších kroků

- R260.16** Účetní odborník ve vedoucí funkci je povinen vyhodnotit přiměřenost reakce svých nadřízených, pokud existují, a osob pověřených správou a řízením.
- 260.16 A1 Při vyhodnocování přiměřenosti reakce svých nadřízených, pokud existují, a osob pověřených správou a řízením posuzuje účetní odborník ve vedoucí funkci například následující faktory:
- zda reagovali bez zbytečného odkladu;
 - zda přijali, resp. někoho zmocnili, aby přijal vhodná opatření s cílem napravit nebo zmírnit důsledky nesouladu s právními předpisy nebo zabránit takovému nesouladu, pokud k němu ještě nedošlo;
 - zda byla záležitost ohlášena příslušným orgánům, pokud je to relevantní, a zda je ohlášení adekvátní.
- R260.17** V závislosti na reakci svých nadřízených, pokud existují, a osob pověřených správou a řízením je účetní odborník ve vedoucí funkci povinen rozhodnout, zda jsou ve veřejném zájmu nutné další kroky.
- 260.17 A1 Rozhodnutí o nutnosti dalších kroků a o jejich charakteru a rozsahu bude záviset na různých faktorech, jako je např.:
- právní a regulační rámec;
 - naléhavost dané situace;
 - o jak rozsáhlou záležitost v rámci zaměstnavatele se jedná;
 - zda má účetní odborník ve vedoucí funkci i nadále důvěru v integritu svých nadřízených a osob pověřených správou a řízením;
 - zda je pravděpodobné, že se nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad bude opakovat;
 - zda existují spolehlivé důkazy o skutečné nebo potencionální podstatné škodě způsobené zájmům zaměstnavatele, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.
- 260.17 A2 Účetní odborník ve vedoucí funkci může ztratit důvěru v integritu svých nadřízených a osob pověřených správou a řízením např. v následujících případech:

- podezřívá tyto osoby, že se podílejí nebo hodlají podílet na nesouladu s právními předpisy, nebo o tom má dokonce důkazy;
- tyto osoby v rozporu s právními nebo regulačními požadavky záležitost v přiměřené lhůtě nenahlásily příslušným orgánům ani nikoho nezmocnily, aby tak učinil.

R260.18 Při rozhodování o nutnosti, charakteru a rozsahu případných dalších opatření je účetní odborník ve vedoucí funkci povinen uplatňovat odborný úsudek. Při tom musí zohlednit, zda by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že jednal ve veřejném zájmu.

260.18 A1 Příklady dalších opatření, která může účetní odborník ve vedoucí funkci přijmout:

- pokud je zaměstnavatel členem skupiny, může o záležitosti informovat vedení mateřské společnosti;
- může záležitost ohlásit příslušným orgánům, i když to právní ani jiné předpisy výslovně nevyžadují;
- může ukončit pracovní vztah se zaměstnavatelem.

260.18 A2 Ukončením pracovního vztahu se zaměstnavatelem nezaniká povinnost účetního odborníka ve vedoucí funkci přijmout další případná opatření, aby dostal svým povinnostem podle tohoto oddílu. V některých jurisdikcích však mohou být další možnosti účetního odborníka omezeny, a ukončení pracovního vztahu se zaměstnavatelem tak může být jediným dostupným řešením.

Konzultace

260.19 A1 Vzhledem k tomu, že vyhodnocení záležitosti v některých případech vyžaduje komplexní analýzu a úsudek, může účetní odborník ve vedoucí funkci zvážit, zda by nebylo vhodné:

- konzultovat záležitost interně;
- vyžádat si právní pomoc, aby posoudil své možnosti a profesní nebo právní důsledky svých případných kroků;
- konzultovat záležitost důvěrně s regulačním orgánem nebo profesní organizací.

Rozhodnutí, zda ohlásit danou záležitost příslušným orgánům

260.20 A1 Ohlášení dané záležitosti příslušným orgánům je zakázáno, pokud by to bylo v rozporu s právními předpisy. Ve všech ostatních případech je cílem ohlášení umožnit příslušným orgánům, aby danou záležitost vyšetřily a přijaly opatření ve veřejném zájmu.

260.20 A2 Rozhodnutí, zda záležitost ohlásit, závisí především na charakteru a rozsahu skutečné nebo potenciální škody způsobené danou záležitostí investorům, věřitelům, zaměstnancům nebo veřejnosti. Účetní odborník ve vedoucí funkci může dojít k závěru, že rozhodnutí ohlásit záležitost příslušným orgánům je odpovídajícím krokem, například v následujících případech:

- zaměstnavatel se podílí na korupci (například dává úplatky domácím nebo zahraničním státním úředníkům, aby získal velké zakázky);
- zaměstnavatel působí v regulovaném prostředí a daná záležitost je natolik významná, že může ohrozit jeho oprávnění k podnikání;

- zaměstnavatel je kotován na kapitálovém trhu a záležitost by mohla negativně ovlivnit regulérní a řádné obchodování s jeho cennými papíry nebo představovat systémové riziko pro kapitálové trhy;
- existuje možnost, že zaměstnavatel prodává produkty, které ohrožují veřejné zdraví a bezpečnost;
- zaměstnavatel klientům navrhuje opatření umožňující daňové úniky.

260.20 A3 Rozhodnutí, zda záležitost ohlásit, závisí rovněž na externích faktorech, jako např.:

- Zda existuje příslušný orgán, kterému lze záležitost ohlásit a který může zajistit, že bude vyšetřována a že budou přijata příslušná opatření. Volba příslušného orgánu bude záviset na charakteru dané záležitosti. V případě podvodného finančního výkaznictví to může být například regulátor trhu s cennými papíry, v případě porušení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí to může být agentura na ochranu přírody.
- Zda případný ohlašovatel požívá dostatečnou právní ochranu, např. prostřednictvím právního předpisu upravujícího ochranu informátorů (whistleblowerů), před občanskoprávní, trestněprávní a profesní odpovědností či případnými odvetnými opatřeními.
- Zda je reálně či potenciálně ohrožena osobní bezpečnost účetního odborníka ve vedoucí funkci nebo jiných osob.

R260.21 Jestliže účetní odborník ve vedoucí funkci dojde k závěru, že je za daných okolností správné ohlásit nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad příslušnému orgánu, v souladu s odstavcem R114.1(d) Etického kodexu smí záležitost ohlásit. Při ohlašování je povinen jednat v dobré víře a být obezřetný ve svých prohlášeních a tvrzeních.

Bezprostřední hrozba

R260.22 Účetní odborník ve vedoucí funkci se ve výjimečném případě může dozvědět o nějakém jednání, resp. záměru, o němž se důvodně domnívá, že představuje bezprostřední hrozbu nesouladu s právními předpisy a může podstatně poškodit investory, věřitele, zaměstnance nebo veřejnost. Poté, co zváží možnost projednání této záležitosti s vedením zaměstnavatele nebo s osobami pověřenými správou a řízením, je povinen uplatnit odborný úsudek a rozhodnout, zda je třeba záležitost neprodleně ohlásit příslušnému orgánu, a tím předejít možným důsledkům bezprostřední hrozby nebo je zmírnit. Případné ohlášení v tomto případě povoluje odstavec R114.1(d) Etického kodexu.

Dokumentace

260.23 A1 Doporučuje se, aby účetní odborník ve vedoucí funkci v souvislosti s nesouladem s právními předpisy, který je předmětem tohoto oddílu, resp. podezřením na nesoulad zdokumentoval:

- danou záležitost;
- k jakým výsledkům dospělo projednání záležitosti s jeho nadřízenými, pokud existují, s osobami pověřenými správou a řízením a s dalšími stranami;

- jakým způsobem jeho nadřízení, pokud existují, a osoby pověřené správou a řízením na danou záležitost reagovali;
- kroky, které zvažoval, úsudky, které udělal, a přijatá rozhodnutí;
- jak se ujistil o splnění svých povinností vymezených v odstavci R260.17.

Povinnosti účetních odborníků nezastávajících vedoucí funkce

R260.24 Jestliže účetní odborník při své práci zjistí, že došlo k nesouladu s právními předpisy, nebo má podezření na nesoulad, je povinen usilovat o to, aby se s danou záležitostí seznámil. Musí se seznámit s charakterem nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad a s okolnostmi, za nichž k němu došlo nebo by mohlo dojít.

260.24 A1 Od účetního odborníka se očekává, že bude uplatňovat své odborné znalosti a odborný úsudek, nicméně neočekává se od něj znalost právních předpisů nad rámec těch, jež potřebuje pro výkon své funkce v rámci zaměstnavatele. To, zda určité jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je v konečném důsledku věcí právního posouzení soudem nebo jiným příslušným orgánem.

260.24 A2 Účetní odborník může záležitost v závislosti na jejím charakteru a významu důvěrně konzultovat v rámci zaměstnavatele, s profesní organizací nebo s právním zástupcem.

R260.25 Jestliže účetní odborník zjistí nebo má podezření, že došlo nebo může dojít k nesouladu s právními předpisy, musí, s výhradou ustanovení odstavce R260.9, danou záležitost projednat se svým přímým nadřízeným, aby ten mohl přijmout příslušná opatření. Pokud existuje možnost, že se uvedený nadřízený na nesouladu s právními předpisy rovněž podílí, je účetní odborník povinen projednat záležitost s nadřízeným na nejbližší vyšší úrovni řízení v rámci zaměstnavatele.

R260.26 Účetní odborník může ve výjimečném případě dojít k závěru, že je za daných okolností správné záležitost ohlásit příslušnému orgánu. Pokud postupuje podle ustanovení odstavců 260.20 A2 a A3, v souladu s odstavcem R114.1(d) Etického kodexu smí záležitost ohlásit. Při ohlašování je povinen jednat v dobré víře a být obezřetný ve svých prohlášeních a tvrzeních.

Dokumentace

260.27 A1 Doporučuje se, aby účetní odborník v souvislosti s nesouladem s právními předpisy, který je předmětem tohoto oddílu, resp. podezřením na nesoulad zdokumentoval:

- danou záležitost;
- k jakým výsledkům dospělo projednání záležitosti s jeho nadřízeným, vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a s dalšími stranami;
- jakým způsobem jeho nadřízený na danou záležitost reagoval;
- kroky, které zvažoval, úsudky, které udělal, a přijatá rozhodnutí.

ODDÍL 270**NÁTŁAK NA PORUŠENÍ ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ****Úvod**

- 270.1 Povinností účetních odborníků je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 270.2 Nátlak činěný na účetního odborníka nebo účetním odborníkem může být zdrojem hrozby vydíratelnosti či jiných hrozeb ohrožujících jeden či více základních principů. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- R270.3** Účetní odborník nesmí:
- (a) připustit, aby nátlak vyvíjený na něj jinými osobami vedl k porušení základních principů; nebo
 - (b) činit nátlak na jiné osoby, jestliže ví nebo se důvodně domnívá, že je tento nátlak přiměřený k porušení základních principů.
- 270.3 A1 Účetní odborník se při své práci může setkat s nátlakem, který ohrožuje dodržování základních principů a je zdrojem např. hrozby vydíratelnosti. Nátlak může být explicitní nebo implicitní a na účetního odborníka jej mohou vyvíjet:
- osoby působící v rámci zaměstnavatele, např. kolega nebo nadřízený;
 - externí osoby nebo organizace, např. dodavatel, zákazník nebo věřitel;
 - interní nebo externí cíle a očekávání.
- 270.3 A2 Příklady nátlaku, který může vést k ohrožení základních principů:
- nátlak související se střetem zájmů:
 - nátlak vyvíjený rodinným příslušníkem, který se uchází o zakázku pro zaměstnavatele účetního odborníka a chce, aby byl vybrán na úkor jiného potenciálního dodavatele;
 viz též oddíl 210, *Střet zájmů*;
 - nátlak na ovlivnění sestavovaných nebo vykazovaných informací:
 - nátlak na vykazování zavádějících finančních výsledků, aby byla splněna očekávání investorů, analytiků nebo věřitelů;
 - nátlak volených zastupitelů, aby účetní odborníci působící ve veřejném sektoru voličům nepravdivě prezentovali různé programy nebo projekty;
 - nátlak kolegů na vykazování příjmů, výdajů nebo rentability v nesprávné výši s cílem ovlivnit rozhodnutí o kapitálových projektech nebo akvizicích;

- nátlak nadřízených na zaúčtování výdajů, které se netýkají podnikatelské činnosti;
- nátlak na zatajení zprávy interního auditu, která obsahuje negativní zjištění;

viz též oddíl 220, *Sestavování a vykazování informací*;

- nátlak na účetního odborníka, aby vykonával práci, pro kterou nemá odpovídající odbornou kvalifikaci, nebo aby nejednal s řádnou péčí:
 - nátlak nadřízených na neadekvátní snížení rozsahu prováděných prací;
 - nátlak nadřízených na vykonání práce bez odpovídající kvalifikace nebo profesní přípravy, případně v nerealistické lhůtě;

viz též oddíl 230, *Zajištění odbornosti*;

- nátlak související s finanční zainteresovaností:
 - nátlak nadřízených, kolegů nebo jiných osob na zkreslování výkonnostních ukazatelů, např. nátlak osob zapojených do plánů odměňování nebo pobídkových plánů, které mohou mít z takového zkreslení prospěch;

viz též oddíl 240, *Finanční podíly, odměňování a pobídky vázané na finanční výkaznictví a rozhodování*;

- nátlak související s poskytováním pozornosti:
 - nátlak osob působících v rámci zaměstnavatele, případně externích subjektů, aby účetní odborník poskytnutím nějaké pozornosti ovlivnil úsudek nebo rozhodování nějaké osoby či organizace;
 - nátlak kolegů, aby účetní odborník přijal od potenciálního dodavatele ucházejícího se o zakázku úplatek nebo nějakou pozornost, například nepřiměřený dar nebo pohostění;

viz též oddíl 250, *Poskytování pozorností, včetně darů a pohostinnosti*;

- nátlak související s porušováním právních předpisů:
 - nátlak na strukturování transakce tak, aby bylo dosaženo daňových úniků;

viz též oddíl 260, *Reakce na nesoulad s právními předpisy*.

270.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb vyplývajících z nátlaku:

- záměry osoby, která na účetního odborníka činí nátlak, a charakter a rozsah nátlaku;
- právní předpisy a profesní standardy relevantní pro dané případy;
- firemní kultura zaměstnavatele a styl vedení, mimo jiné to, do jaké míry tyto oblasti reflektují a zdůrazňují důležitost etického chování a jak velká jsou jejich očekávání, pokud jde o etické chování zaměstnanců. Například firemní kultura, která toleruje neetické chování, bude zvyšovat pravděpodobnost výskytu nátlaku, který by mohl ohrozit dodržování základních principů;
- zásady a postupy přijaté zaměstnavatelem, pokud existují, např. interní etické a personální předpisy zabývající se problematikou nátlaku.

270.3 A4 Při vyhodnocování úrovně příslušné hrozby může účetnímu odborníkovi pomoci, když okolnosti, z nichž nátlak vyplývá, projedná a zkonzultuje s jinými osobami. Tyto diskuse a konzultace, u nichž je třeba věnovat pozornost dodržování principu mlčenlivosti, mohou zahrnovat:

- projednání záležitosti s osobou, která nátlak činí;
- projednání záležitosti s nadřízeným účetního odborníka, pokud se nejedná o osobu, která nátlak činí;
- předání záležitosti jiným/vyšším složkám v rámci zaměstnavatele, včetně upozornění na rizika, která zaměstnavateli v této souvislosti hrozí; může se jednat například o následující složky:
 - vyšší úroveň vedení;
 - interní nebo externí auditor;
 - osoby pověřené správou a řízením;
- ohlášení záležitosti v souladu s interními zásadami zaměstnavatele, např. v souladu s etickým kodexem nebo interními postupy pro oznamování nekalého jednání (whistleblowing), s vyžitím zavedených nástrojů, jako je etická horká linka (hotline);
- zkonzultování záležitosti:
 - s kolegou, nadřízeným, pracovníky oddělení lidských zdrojů, případně s jiným účetním odborníkem;
 - s příslušnou profesní organizací, regulačním orgánem nebo odvětvovým sdružením; nebo
 - s právním zástupcem.

270.3 A5 Příkladem opatření, které může odstranit hrozby vyplývající z nátlaku, je žádost účetního odborníka o rozdělení, resp. přerozdělení některých odpovědností a povinností tak, aby již nespolečně pracoval s osobou nebo organizací, která na něj vyvíjí nátlak.

Dokumentace

270.4 A1 Doporučuje se, aby účetní odborník v této souvislosti zdokumentoval:

- fakta;
- komunikaci a strany, s nimiž danou záležitost diskutoval;
- zvažovaný postup;
- způsob vyřešení záležitosti.

ČÁST 3 – AUDITOŘI

Oddíl 300 Uplatňování koncepčního rámce – auditoři	60
Oddíl 310 Střet zájmů	66
Oddíl 320 Získávání zakázek	71
Oddíl 321 Alternativní stanovisko.....	74
Oddíl 330 Odměna a jiné formy odměňování.....	75
Oddíl 340 Poskytování pozorností, včetně darů a pohostinnosti	77
Oddíl 350 Správa clientských aktiv	82
Oddíl 360 Reakce na nesoulad s právními předpisy	83

ČÁST 3 – AUDITOŘI

ODDÍL 300

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE – AUDITOŘI

Úvod

- 300.1 Tato část Etického kodexu obsahuje požadavky a aplikační ustanovení, jež upravují uplatňování koncepčního rámce, vymezeného v oddílu 120, auditory. Nejsou zde nicméně popsány všechny skutečnosti a okolnosti, včetně odborných činností, zájmů, podílů a vztahů, které jsou nebo mohou být zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování základních principů a s nimiž se auditor může v praxi setkat. V souladu s koncepčním rámcem proto mají auditoři povinnost věnovat takovým skutečnostem a okolnostem pozornost.
- 300.2 Požadavky a aplikační ustanovení relevantní pro auditory jsou vymezeny v následujících částech Etického kodexu:
- část 3 – *Auditoři*, oddíly 300 až 399: tato část se vztahuje na všechny auditory, bez ohledu na to, zda poskytují ověřovací služby, či nikoli;
 - *Mezinárodní standardy nezávislosti*, které zahrnují:
 - část 4A – *Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky*, oddíly 400 až 899: tato část se vztahuje na auditory provádějící audity a prověrky účetní závěrky;
 - část 4B – *Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách*, oddíly 900 až 999: tato část se vztahuje na auditory provádějící ostatní ověřovací zakázky.
- 300.3 Výraz „auditor“ v této části zahrnuje rovněž auditorskou firmu („firma“).

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

- R300.4** Auditor je povinen dodržovat základní principy vymezené v oddílu 110 a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy je povinen uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- R300.5** Při řešení etických problémů musí auditor zohlednit kontext, ve kterém problém vznikl, resp. by pravděpodobně mohl vzniknout. Fyzická osoba – auditor vykonávající svou odbornou činnost na základě vztahu s firmou, ať už jako kontraktor, nebo jako její zaměstnanec či vlastník, je povinna se řídit ustanoveními části 2, upravujícími tyto případy.
- 300.5 A1 Příklady situací, kdy se na auditora vztahují ustanovení části 2:
- Auditor je ve střetu zájmů, protože má na starosti výběr dodavatele pro firmu a o zakázku se uchází rovněž jeho nejbližší rodinný příslušník. Tyto situace jsou upraveny požadavky a aplikačními ustanoveními oddílu 210.
 - Auditor sestavuje nebo vykazuje finanční informace pro klienta nebo pro firmu. Tyto situace jsou upraveny požadavky a aplikačními ustanoveními oddílu 220.

- Dodavatel firmy nabízí auditorovi různé pozornosti, například mu pravidelně dává zdarma vstupenky na sportovní utkání. Tyto situace jsou upraveny požadavky a aplikačními ustanoveními oddílu 250.
- Partner odpovědný za zakázku vyvíjí na auditora nátlak, aby na zakázku pro určitého klienta naúčtoval neodpovídající počet odpracovaných hodin. Tyto situace jsou upraveny požadavky a aplikačními ustanoveními oddílu 270.

Identifikace hrozeb

300.6 A1 Zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování základních principů mohou být nejrůznější skutečnosti a okolnosti. Kategorie hrozeb jsou popsány v odstavci 120.6 A3. Následující příklady popisují skutečnosti a okolnosti spadající do jednotlivých kategorií, které mohou být pro auditora při poskytování odborných služeb zdrojem hrozeb:

- (a) hrozba vlastní zainteresovanosti
 - auditor vlastní přímý podíl na klientovi;
 - auditor si stanoví nízkou odměnu, aby zakázku získal, přičemž stanovená odměna je tak nízká, že bude pravděpodobně obtížné zajistit při poskytování odborných služeb soulad s příslušnými odbornými a profesními standardy;
 - auditor má s klientem úzký obchodní vztah;
 - auditor má přístup k důvěrným informacím, které může využít k osobnímu prospěchu;
 - auditor při vyhodnocování výsledků předchozích odborných služeb provedených jiným členem firmy odhalil zásadní chybu;
- (b) hrozba kontroly po sobě samém
 - auditor vydává ověřovací zprávu o účinnosti fungování finančních systémů, které sám zaváděl;
 - auditor připravoval údaje, na jejichž základě byly zpracovány záznamy, které jsou předmětem ověřovací zakázky;
- (c) hrozba protekčního vztahu
 - auditor prosazuje zájmy klienta nebo nabízí podíly na něm;
 - auditor zastupuje klienta v soudním sporu nebo v jiných sporech se třetími stranami;
 - auditor lobbuje za přijetí nějakého zákona ve prospěch klienta;
- (d) hrozba spřízněnosti
 - blízký nebo nejbližší rodinný příslušník auditora je členem orgánu klienta;
 - člen orgánu nebo zaměstnanec klienta zastává funkci, v níž může významně ovlivňovat předmět zakázky, přitom ještě přednedávne byl partnerem odpovědným za zakázku;
 - člen auditního týmu má dlouhodobé vztahy s auditním klientem;
- (e) hrozba vydíratelnosti

- auditorovi hrozí, že bude odvolán ze zakázky nebo propuštěn z firmy kvůli svému nesouhlasu s řešením nějaké odborné záležitosti;
- auditor cítí tlak na to, aby souhlasil s názorem klienta jen proto, že ten má v dané záležitosti větší odbornou kvalifikaci;
- povýšení auditora je podmiňováno jeho souhlasem s nesprávným způsobem účtování;
- auditor přijal od klienta významný dar a klient mu nyní vyhrožuje, že tuto skutečnost zveřejní.

Vyhodnocení hrozeb

300.7 A1 Vyhodnocení toho, zda je úroveň nějaké hrozby ohrožující dodržování základních principů přijatelná, mohou ovlivňovat podmínky, zásady a postupy popsané v odstavcích 120.6 A1 a 120.8 A2. Tyto podmínky, zásady a postupy mohou souviset:

- s klientem a jeho provozním prostředím; a
- s firmou a jejím provozním prostředím.

300.7 A2 Na to, jak auditor vyhodnotí úroveň hrozby, má vliv rovněž charakter a rozsah odborných služeb, které poskytuje.

Klient a jeho provozní prostředí

300.7 A3 Vyhodnocení úrovně hrozby může být ovlivněno typem klienta, tj. tím, zda se jedná o:

- auditního klienta a zda je tento auditní klient subjektem veřejného zájmu;
- klienta, u něhož se provádí ověřování, a nikoli audit; nebo
- klienta, u něhož se neprovádí žádný typ ověřování.

Jestliže auditor například poskytuje svému auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, i jiné služby, jež nemají charakter ověřování, bude u auditu pravděpodobně vyhodnocena vyšší úroveň hrozby ohrožující princip nestrannosti.

300.7 A4 Struktura správy a řízení, včetně stylu řízení, může podporovat dodržování základních principů. Na to, jak auditor vyhodnotí úroveň hrozby, může mít tudíž vliv i provozní prostředí klienta, mimo jiné následující aspekty:

- klient vyžaduje, aby zadání zakázky firmě potvrdily nebo schválily osoby, které nejsou členy jeho vedení;
- manažerská rozhodnutí klienta přijímají odborně způsobilí zaměstnanci ve vedoucích funkcích, kteří mají odpovídající zkušenosti;
- klient zavedl vnitřní postupy zajišťující objektivní výběr při zadávání zakázek, které nemají charakter ověřování;
- klient zavedl strukturu správy a řízení, která umožňuje náležitý dohled nad službami poskytovanými firmou, včetně efektivní komunikace.

Firma a její provozní prostředí

300.7 A5 Vyhodnocení úrovně hrozeb může být dále ovlivněno pracovním a provozním prostředím firmy, ve které auditor působí. Příklady:

- styl vedení, který prosazuje dodržování základních principů a nastavuje očekávání, že členové týmu provádějícího ověřování budou jednat ve veřejném zájmu;
- zásady a postupy zajišťující a sledující u všech pracovníků dodržování základních principů;
- zásady a postupy upravující oblast odměňování, měření výkonnosti a disciplinární opatření, prosazující dodržování základních principů;
- řízení závislosti na příjmech od jednoho klienta;
- partner odpovědný za zakázku má ve své kompetenci rozhodnutí týkající se dodržování základních principů, mimo jiné rozhodnutí o přijetí zakázek nebo o poskytování služeb;
- požadavky na vzdělávání, odbornou přípravu a praxi;
- postupy zajišťující podávání a řešení interních i externích stížností a připomínek.

Zohlednění nových informací a změn skutečností a okolností

300.7 A6 Nové informace či změny skutečností a okolností mohou:

- (a) mít dopad na úroveň hrozeb; nebo
- (b) ovlivňovat závěr auditora ohledně toho, zda jsou přijatá ochranná opatření i nadále vhodná pro ošetření zjištěných hrozeb.

V těchto případech zavedená ochranná opatření již nemusí stačit na účinné ošetření nových hrozeb. Proto má auditor v souladu s koncepčním rámcem povinnost hrozby znovu vyhodnotit a ošetřit (viz odstavce R120.9 and R120.10).

300.7 A7 Příklady nových informací či změn skutečností a okolností, které mohou mít dopad na úroveň hrozby:

- dojde ke zvětšení rozsahu poskytovaných odborných služeb;
- dojde ke kotaci klienta na kapitálovém trhu nebo k akvizici jiného podniku;
- dojde k fúzi firmy s jinou firmou;
- auditor pracuje současně pro dva klienty, mezi nimiž dojde ke sporu;
- změní se osobní nebo rodinné vztahy auditora.

Ošetření hrozeb

300.8 A1 Požadavky a aplikační ustanovení týkající se řešení hrozeb, které nemají přijatelnou úroveň, jsou uvedeny v odstavcích R120.10 až 120.10 A2.

Příklady ochranných opatření

300.8 A2 Ochranná opatření se liší v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech. Příklady opatření, která mohou za určitých okolností sloužit jako ochranná opatření ošetřující existující hrozby:

- hrozbu vlastní zainteresovanosti lze ošetřit rozšířením časového prostoru pro realizaci zakázky a přidělením kvalifikovaných pracovníků;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením vhodné osoby, která není členem

stávajícího týmu a která provede kontrolu zakázky nebo bude podle potřeby sloužit jako poradce;

- hrozbu kontroly po sobě samém, hrozbu protekčního vztahu nebo hrozbu spřízněnosti lze ošetřit tím, že jestliže jsou klientovi, u něhož se provádí ověřování, poskytovány i jiné služby, které nemají charakter ověřování, mají oba typy služeb na starosti různí partneři a různé týmy se samostatnými liniemi podřízenosti;
- hrozbu vlastní zainteresanosti, hrozbu kontroly po sobě samém, hrozbu protekčního vztahu, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti lze ošetřit využitím jiné firmy, která provede, resp. opakovaně provede část zakázky;
- hrozbu vlastní zainteresanosti lze ošetřit tím, že je klient informován o veškerých odměnách nebo provizích, které auditor obdržel za to, že mu zprostředkoval služby nebo produkty jiných subjektů;
- hrozbu vlastní zainteresanosti lze ošetřit oddělením jednotlivých týmů tak, aby se záležitosti důvěrného charakteru řešily separátně.

300.8 A3 V následujících oddílech části 3 a v *Mezinárodních standardech nezávislosti* jsou podrobněji popsány hrozby, s nimiž se auditor může setkat při poskytování odborných služeb, včetně příkladů, jak tyto hrozby ošetřit.

Osoba kompetentní k provedení kontroly

300.8 A4 Osoba kompetentní k provedení kontroly je odborník s potřebnými znalostmi, dovednostmi, zkušenostmi a kompetencemi, které mu umožňují provést objektivní kontrolu provedené práce nebo poskytnutých služeb. Může se jednat o auditora/účetního odborníka.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

R300.9 Auditor je povinen v rámci struktury správy a řízení účetní jednotky určit osoby, jimž má předávat informace pro účely komunikace s osobami pověřenými správou a řízením v souladu s Etickým kodexem. Jestliže auditor komunikuje pouze s určitou skupinou osob pověřených správou a řízením, je povinen posoudit, zda je nezbytné informovat rovněž všechny ostatní osoby pověřené správou a řízením, a zajistit tak jejich dostatečnou informovanost.

300.9 A1 Auditor při rozhodování o tom, s kým má komunikovat, zváží mimo jiné následující faktory:

- (a) charakter a důležitost okolností; a
- (b) záležitost, o níž bude informovat.

300.9 A2 Příkladem skupiny osob pověřených správou a řízením je výbor pro audit, případně to může být jedna osoba pověřená správou a řízením.

R300.10 Jestliže auditor komunikuje s osobami, které vedle povinností v oblasti správy a řízení zastávají rovněž manažerské povinnosti, je povinen ujistit se, že informováním těchto osob byly dostatečně informovány i všechny osoby, s nimiž má komunikovat z titulu jejich funkce v oblasti správy a řízení.

300.10 A1 V některých případech se všechny osoby pověřené správou a řízením podílejí rovněž na vedení účetní jednotky, například u malých společností, kde jediný vlastník zároveň řídí společnost a správou a řízením není pověřena žádná jiná osoba. V takových případech auditor, který o záležitosti informoval osobu (osoby) zastávající manažerskou funkci, jež je pověřena rovněž povinnostmi v oblasti správy a řízení, splnil požadavek informovat osoby pověřené správou a řízením.

ODDÍL 310**STŘET ZÁJMŮ****Úvod**

- 310.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 310.2 Střet zájmů ohrožuje dodržování principu nestrannosti a může vést i k ohrožení ostatních základních principů. Ke střetu zájmů může dojít v následujících případech:
- (a) auditor poskytuje odborné služby v určité záležitosti dvěma či více stranám, jejichž zájmy jsou v dané záležitosti v rozporu; nebo
 - (b) zájmy auditora v určité záležitosti jsou v rozporu se zájmy strany, které auditor poskytuje odborné služby týkající se dané záležitosti.
- 310.3 Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce na případy střetu zájmů. Při provádění auditů a prověrek a poskytování dalších ověřovacích služeb je povinností auditora rovněž zachovávat nezávislost v souladu s *Mezinárodními standardy nezávislosti*.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

R310.4 Auditor nesmí připustit, aby střet zájmů ohrozil jeho odborný úsudek.

310.4 A1 Příklady okolností, které mohou představovat střet zájmů:

- poskytování služeb transakčního poradenství klientovi, který usiluje o akvizici nějaké společnosti; ta je současně auditním klientem firmy, přičemž firma získala během auditu důvěrné informace důležité pro akvizici;
- poskytování poradenských služeb současně dvěma klientům, kteří usilují o akvizici téže společnosti, přičemž poradenství by mohlo ovlivnit konkurenční pozici těchto klientů;
- poskytování poradenských služeb prodávajícímu i kupujícímu ve vztahu k téže transakci;
- oceňování aktiv pro dvě strany, které jsou ve vztahu k těmto aktivům v antagonistické pozici;
- zastupování dvou protistran sporu ve stejné věci, například při rozvodovém řízení nebo zrušení osobní společnosti;
- vypracování ověřovací zprávy o výši licenčních poplatků pro poskytovatele licence a současně poskytování poradenských služeb nabyvateli licence ohledně správnosti částek, které má uhradit;
- poskytování poradenských služeb ohledně investování do podniku, v němž má finanční podíl např. manžel/ka auditora;
- poskytování poradenských služeb strategického charakteru klientovi, které se týkají jeho

konkurenceschopnosti, v případech, kdy má firma společný podnik nebo obdobný vztah s klíčovým konkurentem klienta;

- poskytování poradenských služeb klientovi v souvislosti s akvizicí nějakého podniku, o který má zájem i firma samotná;
- poskytování poradenských služeb klientovi při nákupu produktu nebo služeb v případech, kdy má firma licenční smlouvu nebo smlouvu o zprostředkování s potenciálním prodejcem produktu nebo služeb.

Identifikace střetu zájmů

Všeobecné

R310.5 Auditor je povinen před navázáním vztahu s novým klientem, před přijetím nové zakázky nebo před navázáním nového obchodního vztahu přijmout přiměřená opatření, aby identifikoval okolnosti, jež mohou představovat střet zájmů, a mohou tudíž ohrožovat jeden či více základních principů. V rámci těchto opatření je povinen identifikovat:

- (a) charakter relevantních zájmů zúčastněných stran a vztahů mezi nimi; a
- (b) poskytované služby a jejich dopad na zúčastněné strany.

310.5 A1 Efektivně nastavený proces identifikace možného střetu zájmů auditorovi pomáhá přijmout před přijetím zakázky i v jejím průběhu přiměřená opatření, která mu umožní odhalit případné zájmy a vztahy, jež by mohly představovat střet zájmů. V rámci tohoto procesu auditor zohledňuje mimo jiné i záležitosti zjištěné třetími stranami, například klienty nebo potenciálními klienty. Čím dříve auditor faktický nebo potenciální střet zájmů identifikuje, tím větší je pravděpodobnost, že bude schopen ošetřit související hrozby.

310.5 A2 Efektivní proces identifikace faktického nebo potenciálního střetu zájmů zohledňuje mimo jiné následující faktory:

- charakter poskytovaných služeb;
- velikost firmy;
- velikost a charakter klientely;
- strukturu firmy, např. počet poboček a jejich geografické rozmístění.

310.5 A3 Podrobnější informace o přijímání klientů jsou uvedeny v oddílu 320, *Získávání zakázek*.

Změny okolností

R310.6 Auditor je povinen věnovat při provádění zakázky pozornost změnám, k nimž může v průběhu času dojít v charakteru poskytovaných služeb a zájmů a vztahů, které mohou představovat střet zájmů.

310.6 A1 Charakter poskytovaných služeb a zájmy a vztahy mezi zúčastněnými stranami se mohou v průběhu zakázky měnit. To platí dvojnásob, je-li auditor požádán o provedení zakázky v situaci, která může vyústit v antagonistické pozice zúčastněných stran, i když na počátku nebyly ve sporu.

Firmy v síti

R310.7 Je-li firma členem sítě, auditor je povinen zohlednit rovněž střety zájmů, o nichž se důvodně

domnívá, že by mohly existovat nebo vzniknout v souvislosti se zájmy a vztahy nějaké jiné firmy v síti.

- 310.7 A1 Faktory, které auditor mimo jiné zvažuje při identifikování zájmů a vztahů týkajících se jiné firmy v síti:
- charakter poskytovaných odborných služeb;
 - klienti, kterým síť poskytuje služby;
 - geografické rozmístění zúčastněných stran.

Hrozby vyplývající ze střetu zájmů

- 310.8 A1 Obecně platí, že čím zřejmější je vazba mezi odbornými službami, které auditor poskytuje, a záležitostí, v níž jsou zájmy zúčastněných stran v rozporu, tím je pravděpodobnější, že úroveň hrozby nebude přijatelná.
- 310.8 A2 Při vyhodnocování úrovně hrozby vyplývající ze střetu zájmů jsou důležitým faktorem opatření, jejichž cílem je zabránit zpřístupňování důvěrných informací v těch případech, kdy firma poskytuje odborné služby týkající se určité záležitosti dvěma a více klientům, jejichž zájmy jsou v dané záležitosti v rozporu. Jedná se např. o následující opatření:
- existence oddělených funkčních sekcí v rámci firmy, jejichž samostatnost brání vzájemnému předávání důvěrných informací týkajících se klientů;
 - zásady a postupy omezující přístup ke klientským složkám;
 - smlouvy o mlčenlivosti sjednané s pracovníky a partnery firmy;
 - oddělení důvěrných informací v materiální i elektronické podobě;
 - cíleně zaměřená profesní příprava a komunikace.
- 310.8 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb vyplývajících ze střetu zájmů:
- jednotlivé týmy provádějící zakázky jsou samostatné a řídí se jasnými zásadami a postupy zajišťujícími mlčenlivost;
 - provedené práce kontroluje vhodná osoba, která se sama na poskytování služeb nepodílí a není ve střetu zájmů. Jejím úkolem je posoudit, zda jsou klíčové úsudky a závěry týmu správné.

Informování a souhlas příslušných stran

Všeobecné

- R310.9** Auditor je povinen při ošetřování hrozby vyplývající ze střetu zájmů posoudit na základě svého odborného úsudku, zda charakter a důležitost daného střetu zájmů vyžadují, aby o něm informoval příslušné strany a aby si vyžádal jejich výslovný souhlas.
- 310.9 A1 Faktory, které auditor mimo jiné zvažuje při rozhodování o nutnosti informovat o střetu zájmů a vyžádat si výslovný souhlas:
- okolnosti představující střet zájmů;
 - strany, které by mohly být střetem zájmů dotčeny;

- jaký problém by ze střetu zájmů mohl vzniknout;
- zda by se daná záležitost mohla vyvinout neočekávaným způsobem.

310.9 A2 Informování o střetu zájmů a souhlas příslušných stran může mít různou formu, např.:

- Klienti jsou obecně informováni o situacích, kdy v souladu s obvyklou obchodní praxí není žádnému z nich poskytována exkluzivita (např. pro určitou službu nebo odvětví). U obecné informace může být i souhlas klienta pouze obecný. Tuto obecnou informaci může auditor uvést např. ve svých všeobecných smluvních podmínkách.
- Dotčený klient je auditorem dostatečně podrobně informován o konkrétním střetu zájmů, aby se mohl v dané záležitosti kompetentně rozhodnout a poskytnout výslovný souhlas. Součástí informací o střetu zájmů může být podrobný popis okolností a komplexní vysvětlení plánovaných ochranných opatření a souvisejících rizik.
- Souhlas dotčených klientů může být implicitní, tj. může vyplývat z jejich chování, a to v případě, že má auditor dostatečné důkazy o tom, že dotčení klienti znají okolnosti od samého začátku a že střet zájmů akceptovali, když vůči němu nevznikli žádné námitky.

310.9 A3 Obecně je nezbytné, aby auditor:

- informoval dotčené klienty o charakteru existujícího střetu zájmů a o tom, jak ošetřil hrozby z něj vyplývající; a
- v případě použití ochranných opatření ošetřující existující hrozby získal od dotčených klientů souhlas s poskytováním poradenských služeb.

310.9 A4 Jestliže informace o střetu zájmů nebyly předány písemnou formou a souhlas rovněž není písemný, doporučuje se, aby auditor zdokumentoval:

- charakter okolností představujících střet zájmů; a
- případná přijatá ochranná opatření, jejichž cílem je ošetřit existující hrozby a
- získaný souhlas.

Odmítnutí výslovného souhlasu

R310.10 Pokud auditor došel k závěru, že je v souladu s odstavcem R310.9 nutné, aby od klienta získal výslovný souhlas, ale klient mu ho odmítne dát, je auditor povinen:

- buď ukončit, resp. odmítnout poskytování poradenských služeb, které by vedly ke střetu zájmů; nebo
- nebo ukončit příslušné vztahy, resp. zbavit se příslušných podílů, a tím hrozbu odstranit nebo ji snížit na přijatelnou úroveň.

Mlčenlivost

Všeobecné

R310.11 Auditor je povinen věnovat pozornost principu mlčenlivosti, mimo jiné při informování o střetu zájmů a předávání informací v rámci firmy či sítě firem nebo při konzultování se třetími stranami.

310.11 A1 Požadavky a aplikační ustanovení týkající se situací, které by mohly ohrozit dodržování principu mlčenlivosti, jsou uvedeny v pododdílu 114.

Případy, kdy informování o střetu zájmů představuje porušení mlčenlivosti

R310.12 V některých situacích by informace o střetu zájmů vyžadované pro účely získání výslovného souhlasu vedly k porušení mlčenlivosti, a firma souhlas tudíž nemůže získat. V těchto případech smí firma zakázku přijmout, resp. v ní pokračovat pouze, pokud jsou splněny následující podmínky:

- (a) firma nepůsobí jako obhájce jednoho svého klienta, který je v dané záležitosti v antagonistické pozici vůči jinému jejím klientovi;
- (b) firma přijala konkrétní opatření bránící vzájemnému předávání důvěrných informací mezi týmy poskytujícími služby těmto dvěma jejím klientům; a
- (c) firma se ujistila, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že je správné, aby firma zakázku přijala, resp. aby v ní pokračovala, protože odmítnutí zakázky by mělo nepřiměřeně nepříznivé důsledky pro klienty či další příslušné třetí strany.

310.12 A1 K porušení mlčenlivosti může dojít např., když by firma žádala o souhlas:

- s poskytováním služeb transakčního poradenství jednomu klientovi v souvislosti s nepřátelským převzetím nějaké společnosti, která je rovněž klientem firmy;
- s forezním šetřením možného podvodu pro jednoho klienta, a to v situaci, kdy má důvěrné informace díky práci pro jiného klienta, který by mohl být do vyšetřovaného podvodného jednání zapojen.

Dokumentace

R310.13 V případech popsaných v odstavci R310.12 je auditor povinen zdokumentovat:

- (a) charakter okolností, včetně své role, kterou má plnit;
- (b) konkrétní opatření, která přijal, aby zabránil vzájemnému předávání důvěrných informací mezi týmy poskytujícími služby těmto dvěma jejím klientům; a
- (c) proč je vhodné, aby zakázku přijal, resp. aby v ní pokračoval.

ODDÍL 320**ZÍSKÁVÁNÍ ZAKÁZEK****Úvod**

- 320.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 320.2 Navázání vztahu s novým klientem či změny týkající se stávající zakázky mohou být zdrojem hrozeb ohrožujících jeden či více základních principů. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Přijetí klienta a zakázky***Všeobecné*

- 320.3 A1 Zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování principu integrity nebo principu profesionálního jednání mohou být mimo jiné problémy spojené s klientem (s jeho vlastníky, vedením nebo podnikatelskou činností), například zapojení klienta do nelegální činnosti, nepoctivé jednání, pochybné způsoby vykazování nebo jiné neetické chování.
- 320.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- zda auditor dobře zná klienta, jeho vlastníky, vedení, osoby pověřené správou a řízením a podnikatelskou činnost klienta;
 - zda se klient zavázal, že bude problémy řešit, například zlepšením procesů v oblasti správy a řízení či interních kontrol.
- 320.3 A3 Hrozba vlastní zainteresanosti, která ohrožuje dodržování principu odborné způsobilosti a řádné péče, vzniká v případě, že tým provádějící zakázku nemá a ani si nemůže osvojit odborné znalosti a dovednosti potřebné pro poskytování daných odborných služeb.
- 320.3 A4 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:
- zda auditor dobře rozumí:
 - charakteru podnikatelské činnosti klienta;
 - komplexnosti jeho provozní činnosti;
 - požadavkům na zakázku;
 - účelu, charakteru a rozsahu prací, které má provést;
 - zda auditor zná dané odvětví a předmět zakázky;
 - zda má auditor zkušenosti s příslušnými regulačními požadavky a požadavky na výkaznictví;
 - zda existují zásady a postupy řízení kvality poskytující přiměřenou jistotu, že auditor přijme zakázku pouze v případě, že je schopen ji kompetentně provést.

- 320.3 A5 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:
- dostatečné personální zajištění zakázky jak co do počtu přidělených pracovníků, tak co do jejich odbornosti;
 - sjednání realistického časového harmonogramu pro realizaci zakázky;
 - v případě nezbytnosti využití odborného experta.

Změna auditora

Všeobecné

- R320.4** Auditor je povinen posoudit, zda existují nějaké důvody pro nepřijetí zakázky, jestliže:
- (a) je potenciálním klientem požádán, aby nahradil jiného auditora;
 - (b) uvažuje o účasti ve výběrovém řízení na zakázku, kterou v současné době provádí jiný auditor; nebo
 - (c) uvažuje o provedení práce, která doplňuje nebo navazuje na práci jiného auditora.
- 320.4 A1 V těchto případech mohou existovat důvody, proč zakázku nepřijmout. Jedním z nich může být to, že hrozbu vyplývající z daných skutečností a okolností není možné ošetřit prostřednictvím ochranných opatření. Například pokud auditor přijme zakázku dříve, než se seznámí se všemi relevantními skutečnostmi, bude dodržení principu odborné způsobilosti a řádné péče ohroženo hrozbou vlastní zainteresovanosti.
- 320.4 A2 Rovněž v případech, kdy je auditor požádán o provedení práce, která má doplňovat nebo navazovat na práci stávajícího nebo předchozího auditora, může být ohrožen princip odborné způsobilosti a řádné péče hrozbou vlastní zainteresovanosti, např. v důsledku neúplných informací.
- 320.4 A3 Při vyhodnocování úrovně této hrozby bude důležité, zda je v podmínkách příslušného výběrového řízení uvedeno, že navrhovaný auditor si před přijetím zakázky vyžádá informace od stávajícího nebo předchozího auditora. To navrhovanému auditorovi umožní dotázat se na případné důvody, proč by zakázku neměl přijmout.
- 320.4 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:
- Navrhovaný auditor požádá stávajícího nebo předchozího auditora, aby mu poskytl známé informace, které by podle jeho názoru měl navrhovaný auditor před rozhodnutím o přijetí zakázky znát. Toto dotazování může odhalit relevantní skutečnosti, které dříve nebyly známy, a poukázat na rozpory mezi stávajícím či předchozím auditorem a auditorem navrhovaným, které mohou ovlivnit jeho rozhodnutí zakázku přijmout.
 - Navrhovaný auditor získá informace z jiných zdrojů, například prostřednictvím dotazování třetích stran nebo šetřením u vrcholového vedení klienta nebo osob pověřených správou a řízením.

Komunikace se stávajícím nebo předchozím auditorem

320.5 A1 Navrhovaný auditor zpravidla potřebuje souhlas klienta, nejlépe v písemné podobě, aby mohl zahájit jednání se stávajícím nebo předchozím auditorem.

R320.6 Jestliže navrhovaný auditor nemá možnost komunikovat se stávajícím či předchozím auditorem, je povinen přijmout jiná přiměřená opatření, aby získal informace o všech potenciálních hrozbách.

Komunikace s navrhovaným auditorem

R320.7 Jestliže je stávající nebo předchozí auditor požádán, aby poskytl informace navrhovanému auditorovi, je povinen:

- (a) dodržet příslušné právní předpisy upravující takovou žádost; a
- (b) poskytnout informace otevřeně a jednoznačně.

320.7 A1 Stávající i předchozí auditor je vázán mlčenlivostí. Jeho právo či povinnost projednat záležitosti klienta s navrhovaným auditorem bude záviset na charakteru zakázky a dále:

- (a) na tom, zda mu k tomu klient dal souhlas; a
- (b) na právních a etických požadavcích upravujících takovou komunikaci a předávání informací, tyto požadavky mohou být v různých jurisdikcích různé.

320.7 A2 Okolnosti, kdy auditor má nebo může mít povinnost zpřístupnit důvěrné informace, resp. kdy jejich zpřístupnění může být vhodné, jsou vymezeny v odstavci 114.1 A1 Etického kodexu.

Změna auditora u auditu nebo prověrky

R320.8 V případě auditu nebo prověrky účetní závěrky je auditor povinen požádat stávajícího nebo předchozího auditora, aby mu poskytl veškeré známé informace, které by podle jeho názoru měl navrhovaný auditor před rozhodnutím o přijetí zakázky znát. S výjimkou okolností vymezených v odstavcích R360.21 a R360.22, jež se týkají nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad:

- (a) jestliže klient dá souhlas stávajícímu nebo předchozímu auditorovi, aby veškeré tyto informace zpřístupnil, je tento auditor povinen poskytnout je otevřeně a jednoznačně; a
- (b) jestliže klient nedá, resp. výslovně odmítne dát stávajícímu nebo předchozímu auditorovi souhlas, aby jeho záležitosti projednal s navrhovaným auditorem, je stávající nebo předchozí auditor povinen oznámit tuto skutečnost navrhovanému auditorovi, který ji pečlivě zváží při rozhodování o tom, zda zakázku přijmout.

Pokračování vztahu s klientem a opakující se zakázky

R320.9 U opakujících se zakázek je auditor povinen pravidelně přehodnocovat, zda má v zakázce pokračovat.

320.9 A1 Potenciální hrozby ohrožující dodržování základních principů, které by bývaly vedly k odmítnutí zakázky, se mohou objevit až po jejím přijetí. Například hrozba vlastní zainteresovanosti ohrožující dodržování principu integrity může vzniknout v důsledku nesprávného vykazování výnosů nebo nesprávného ocenění položek rozvahy.

Využití experta

R320.10 Jestliže auditor hodlá využít experta, je povinen posoudit, zda je toto využití odůvodněné.

320.10 A1 Při rozhodování o tom, zda využít práci experta, auditor zvažuje takové faktory, jako je pověst a odborná kvalifikace experta, zdroje, které má expert k dispozici, a příslušné odborné a etické standardy, jimiž se expert řídí. Tyto informace je možné získat na základě předchozí spolupráce s expertem nebo na základě konzultací s třetími stranami.

ODDÍL 321**ALTERNATIVNÍ STANOVISKO****Úvod**

- 321.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 321.2 Poskytnutí alternativního stanoviska („second opinion“) subjektu, který momentálně není auditorovým klientem, může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti či jiných hrozeb ohrožujících jeden či více základních principů. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 321.3 A1 Auditor může být požádán nějakou společností či jiným subjektem, resp. jejich jménem, aby poskytl alternativní stanovisko k aplikaci účetních či auditorských standardů, standardů upravujících výkaznictví či jiných standardů nebo principů na (a) určitou situaci nebo (b) transakci. Pokud alternativní stanovisko nevychází ze stejných skutečností, z nichž vycházel stávající nebo předchozí auditor, resp. vychází z nedostatečných důkazů, může to být zdrojem hrozby ohrožující dodržování principu odborné způsobilosti a řádné péče, např. hrozby vlastní zainteresovanosti.
- 321.3 A2 Pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti jsou v těchto případech relevantní okolnosti žádosti o alternativní stanovisko a rovněž všechna ostatní dostupná fakta a předpoklady důležité pro vyjádření odborného úsudku.
- 321.3 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:
- auditor si se souhlasem klienta vyžádá informace od stávajícího nebo předchozího auditora;
 - auditor klientovi vysvětlí omezení, jimž bude jeho stanovisko vystaveno;
 - auditor poskytne stávajícímu nebo předchozímu auditorovi kopii svého stanoviska.

Souhlas s komunikací se stávajícím nebo předchozím auditorem není udělen

- R321.4** Jestliže subjekt, který si vyžádal alternativní stanovisko, nedá auditorovi souhlas, aby se obrátil na stávajícího nebo předchozího auditora, je oslovený auditor povinen posoudit, zda může za daných okolností alternativní stanovisko vydat.

ODDÍL 330**ODMĚNA A JINÉ FORMY ODMĚNOVÁNÍ****Úvod**

- 330.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 330.2 Výše a charakter odměny a jiných forem odměňování může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti ohrožující jeden či více základních principů. Tento oddíl obsahuje aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Aplikační ustanovení**Výše odměny**

- 330.3 A1 Výše odměny, kterou si auditor určí, může ovlivnit jeho schopnost poskytovat odborné služby v souladu s profesními standardy.
- 330.3 A2 Auditor si může určit jakoukoli odměnu, kterou považuje za přiměřenou. Určí-li si nižší odměnu než jiný auditor, není to samo o sobě neetické. Nicméně výše odměny, která je tak nízká, že bude pravděpodobně obtížné realizovat zakázku za danou cenu v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy, je zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, která ohrožuje dodržování principu odborné způsobilosti a řádné péče.
- 330.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:
- zda klient zná podmínky zakázky, především zda ví, z čeho vychází výpočet odměny a které odborné služby odměna pokrývá;
 - zda je výše odměny stanovena nezávislou třetí stranou, např. regulačním orgánem.
- 330.3 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:
- úprava výše odměny nebo rozsahu zakázky;
 - pověření vhodné osoby provedením kontroly prací.

Podmíněná odměna

- 330.4 A1 Pro některé typy služeb, které nemají charakter ověřování, se používá podmíněná odměna. Tento typ odměny však může být za určitých okolností zdrojem hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, především zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti ohrožující princip nestrannosti.
- 330.4 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- charakter zakázky;
 - rozpětí možných částek odměny;
 - způsob stanovení odměny;
 - informování předpokládaných uživatelů o práci provedené auditorem a o způsobu stanovení odměny;
 - zásady a postupy řízení kvality;

- zda bude výsledek transakce prověřovat nezávislá třetí strana;
- zda je výše odměny stanovena nezávislou třetí stranou, např. regulačním orgánem.

330.4 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:

- pověření vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb nemajících charakter ověřování, provedením kontroly auditorovy práce;
- sjednání písemné dohody s klientem o způsobu stanovení odměny, a to předem.

330.4 A4 Požadavky a aplikační ustanovení týkající se podmíněné odměny u služeb poskytovaných auditním klientům a klientům, pro něž auditor realizuje проверки nebo jiné ověřovací zakázky, jsou uvedeny v *Mezinárodních standardech nezávislosti*.

Odměna nebo provize za zprostředkování

330.5 A1 Jestliže auditor v souvislosti s některým svým klientem zaplatí nebo obdrží odměnu za zprostředkování nebo inkasuje provizi, je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, která ohrožuje dodržování principu nestrannosti a principu odborné způsobilosti a řádné péče. Příklady odměny nebo provize za zprostředkování:

- auditor zaplatí odměnu jinému auditorovi za to, že jej tento jiný auditor doporučí svému klientovi, jenž potřebuje nějakou konkrétní odbornou službu, kterou jeho stávající auditor neposkytuje;
- auditor vyinkasuje odměnu od jiného auditora nebo experta za to, že je doporučí svému klientovi, jenž potřebuje nějakou konkrétní odbornou službu, kterou auditor sám neposkytuje;
- auditor dostane provizi od třetí strany (např. od dodavatele softwaru) za zboží nebo služby, které od dodavatele odebral auditorův klient.

330.5 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:

- auditor od klienta předem získá souhlas s provizí, kterou bude dostávat od třetí strany za prodej zboží nebo služeb tomuto klientovi;
- auditor informuje klienta o veškerých odměnách nebo provizích, které hradí jinému auditorovi nebo třetí straně, resp. které od nich inkasuje za zprostředkování jejich služeb nebo produktů.

Koupě nebo prodej firmy

330.6 A1 Auditor může koupit jinou firmu, a to celou nebo její část, tak, že za ni zaplatí fyzickým osobám, které ji vlastnily, nebo jejich dědicům, resp. správě pozůstalosti. Takovéto platby nejsou provizí ani odměnou za zprostředkování podle tohoto oddílu.

ODDÍL 340

POSKYTOVÁNÍ POZORNOSTÍ, VČETNĚ DARŮ A POHOSTINNOSTI

Úvod

- 340.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 340.2 Nabízení nebo přijímání pozorností může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, které ohrožují dodržování základních principů, především principu integrity, nestrannosti a profesionálního jednání.
- 340.3 Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v případech, kdy auditor v rámci poskytování odborných služeb nabízí nebo přijímá pozornosti, které nepředstavují porušení právních předpisů. V souladu s tímto oddílem je povinností auditora dodržovat při nabízení nebo přijímání pozorností příslušné právní předpisy.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

- 340.4 A1 Pozornost je věc, situace nebo jednání sloužící k ovlivnění chování jiné osoby, ale jejím cílem nutně nemusí být snaha ovlivnit toto chování nevhodným způsobem. Pozornost může mít nejrůznější formu, od drobných aktů pohostinnosti mezi auditory a jejich stávajícími nebo potenciálními klienty až po jednání vedoucí k porušování právních předpisů. Pozorností je například:
- dar;
 - pohostinnost;
 - výdaje na reprezentaci;
 - příspěvek politickému subjektu nebo charitativní příspěvek;
 - žádost s odvoláním na přátelství nebo loajalitu;
 - pracovní nebo obchodní příležitost;
 - přednostní zacházení, práva nebo privilegia.

Pozornosti zakázané právními předpisy

- R340.5** V mnoha jurisdikcích byly přijaty právní předpisy, například protikorupční zákony, vymezující okolnosti, kdy je nabízení nebo přijímání pozorností zakázáno. Auditor je povinen seznámit se s příslušnými právními předpisy a v praxi je v těchto situacích dodržovat.

Pozornosti nezakázané právními předpisy

- 340.6 A1 I nabízení nebo přijímání pozorností, které nejsou právními předpisy zakázány, může představovat hrozbu ohrožující dodržování základních principů.

Pozornosti, které mají za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby

- R340.7** Auditor nesmí nabízet žádné pozornosti, které mají za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce či jiné osoby, resp. pozornosti, u nichž se domnívá, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že mají takový cíl, ani nesmí podněcovat jiné, aby takové pozornosti nabízeli.

- R340.8** Auditor nesmí přijímat žádné pozornosti, které mají podle jeho názoru za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce či jiné osoby, resp. pozornosti, u nichž se domnívá, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že mají takový cíl, ani nesmí podněcovat jiné, aby takové pozornosti přijímali.
- 340.9 A1 Pozornost je považována za nevhodnou, jestliže motivuje příjemce k neetickému jednání. Cílem ovlivňování může být jak příjemce pozornosti, tak jiná osoba, která je s ním v nějakém vztahu. Auditor se při posuzování toho, co je neetickým jednáním, ať už z jeho strany, či ze strany jiných osob, řídí základními principy.
- 340.9 A2 Jestliže auditor nabídne nebo přijme pozornost, která má za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce či jiné osoby, případně podněcuje jiné, aby takové pozornosti nabízeli nebo přijímali, jedná se o porušení základního principu integrity.
- 340.9 A3 Posouzení toho, zda určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby, vyžaduje od auditora uplatňování odborného úsudku. Při tom auditor může zvážit mimo jiné následující faktory:
- charakter, frekvenci, hodnotu a kumulativní účinek pozornosti;
 - načasování pozornosti vzhledem k jednání či rozhodování, které by mohla ovlivnit;
 - běžnou praxi nebo kulturní zvyklosti relevantní pro určité okolnosti, například dávání darů u příležitosti církevního svátku nebo svatebních darů
 - zda je pozornost běžnou součástí poskytování odborných služeb, například oběd nabízený nebo přijatý v rámci obchodního jednání;
 - zda je pozornost poskytována pouze danému příjemci nebo širší skupině osob. Může se jednat o interní skupinu ve vztahu k firmě nebo o skupinu externí, například o dodavatele klienta;
 - jakou roli a funkci v rámci firmy nebo u klienta zastávají osoby, které pozornost nabízejí, resp., jimž je pozornost nabízena;
 - zda auditor ví nebo se důvodně domnívá, že přijetím pozornosti poruší zásady a postupy klienta;
 - jak transparentně je daná pozornost nabízena;
 - zda příjemce pozornost vyžaduje;
 - jak se osoba nabízející pozornost chovala v minulosti a jakou má pověst, pokud je to známo.

Posouzení dalších kroků

- 340.10 A1 Zjistí-li auditor, že určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby, může být dodržování základních principů ohroženo i v případě, že splní požadavky odstavců R340.7 a R340.8.
- 340.10 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:
- informování členů vrcholového managementu firmy nebo osob pověřených správou a řízením klienta o nabídnuté pozornosti;
 - úprava nebo ukončení obchodního vztahu s klientem.

Pozornosti, které nemají za cíl nevhodně ovlivnit chování nějaké osoby

- 340.11 A1 Požadavky a aplikační ustanovení koncepčního rámce jsou relevantní i v případě, že auditor dojde k závěru, že určitá pozornost nemá za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce ani jiné osoby.
- 340.11 A2 Jedná-li se o pozornost, která je jednoznačně nepodstatná a bezvýznamná, úroveň případných souvisejících hrozeb bude přijatelná
- 340.11 A3 Příklady okolností, kdy nabídka nebo přijetí pozornosti může představovat hrozbu, i když auditor došel k závěru, že určitá pozornost nemá za cíl nevhodně ovlivnit chování příjemce ani jiné osoby:
- hrozba vlastní zainteresovanosti
 - potenciální kupující, který má zájem o akvizici klienta, auditorovi, jenž klientovi poskytuje služby v oblasti corporate finance, nabídne nějakou formu pohostinnosti;
 - hrozba spřízněnosti
 - auditor bere stávajícího nebo potenciálního klienta pravidelně na sportovní akce;
 - hrozba vydíratelnosti
 - auditor přijme od klienta pohostinnost takového charakteru, že by se to považovalo za nevhodné, pokud by se příslušná informace dostala na veřejnost.
- 340.11 A4 Faktory relevantní pro posouzení úrovně hrozeb vyplývajících z nabídky nebo přijetí takové pozornosti, jsou totožné s faktory relevantními pro posouzení záměru/úmyslu uvedenými v odstavci 340.9 A3.
- 340.11 A5 Příklady opatření, jejichž prostřednictvím lze odstranit hrozby vyplývající z nabídky nebo přijetí pozornosti:
- odmítnutí / nenabízení pozornosti;
 - přenesení odpovědnosti za poskytování odborných služeb klientovi na jinou osobu, o níž auditor nemá důvod se domnívat, že bude při poskytování těchto služeb nevhodně ovlivněna, resp. že se tak bude jevit.
- 340.11 A6 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb vyplývajících z nabídky nebo přijetí pozornosti:
- transparentní informování členů vrcholového managementu firmy či klienta o tom, že auditor pozornost nabídl nebo že mu byla nabídnuta;
 - nahlášení pozornosti do evidence sledované vrcholovým managementem firmy nebo jinými osobami odpovědnými ve firmě za dodržování etických principů nebo do evidence klienta;
 - pověření vhodné osoby, která se nepodílí na poskytování odborných služeb danému klientovi a která provede kontrolu práce auditora či jeho rozhodnutí, jež přijal v souvislosti s klientem, od něhož pozornost obdržel;

- darování přijaté pozornosti na dobročinné účely a náležité zveřejnění daru, například informování člena vrcholového managementu firmy nebo osoby, která pozornost poskytla;
- uhrazení nákladů na přijatou pozornost, například nákladů na pohoštění;
- neprodlené vrácení přijaté pozornosti, například daru.

Nejbližší nebo blízcí rodinní příslušníci

R340.12 Auditor je povinen věnovat pozornost potenciálním hrozbám ohrožujícím dodržování základních principů, které vznikají v následujících situacích:

- (a) nejbližší nebo blízcí rodinní příslušníci auditora nabízejí pozornosti jeho stávajícímu nebo potenciálnímu klientovi;
- (b) stávající nebo potenciální klient auditora nabízí pozornosti jeho nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkům.

R340.13 Zjistí-li auditor, že jeho nejbližšímu nebo blízkému rodinnému příslušníkovi byla nabídnuta pozornost, resp. že rodinný příslušník takovou pozornost nabídl, a dojde-li k závěru, že cílem pozornosti je nevhodně ovlivnit jeho vlastní chování nebo chování stávajícího či potenciálního klienta auditora, případně pokud se domnívá, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že daná pozornost má takový cíl, je povinen doporučit svému nejbližšímu nebo blízkému rodinnému příslušníkovi, aby pozornost nenabízel, resp. nepřijímal.

340.13 A1 Pro posouzení toho, zda určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování auditora nebo jeho stávajícího či potenciálního klienta, jsou relevantní faktory uvedené v odstavci 340.9 A3. Dále je relevantní také to, jaký a jak těsný vztah existuje mezi:

- (a) auditorem a jeho nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkem;
- (b) nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkem auditora a jeho stávajícím či potenciálním klientem;
- (c) auditorem a jeho stávajícím či potenciálním klientem.

O tom, že cílem klienta je nevhodně ovlivnit chování auditora, bude například svědčit nabídka pracovního poměru, kterou klient, pro něhož auditor provádí ocenění podniku v souvislosti s plánovaným prodejem, učiní mimo rámec standardního náborového procesu manželovi/manželce (druhovi/družce) auditora.

340.13 A2 Pro ošetření hrozeb, jež mohou vzniknout v situaci, kdy určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit chování auditora nebo jeho stávajícího či potenciálního klienta, ačkoliv se nejbližší nebo blízký rodinný příslušník řídil doporučením podle odstavce R340.13, jsou relevantní aplikační ustanovení uvedená v odstavci 340.10 A2.

Uplatňování koncepčního rámce

340.14 A1 Jestliže se auditor dozví o pozornosti nabídnuté za okolností vymezených v odstavci R340.12, může být dodržování základních principů ohroženo v následujících situacích:

- (a) nejbližší nebo blízký rodinný příslušník nabídne, resp. přijme pozornost v rozporu s doporučením auditora podle odstavce R340.13; nebo
- (b) auditor nemá důvod se domnívat, že určitá pozornost skutečně má nebo může mít za cíl nevhodně ovlivnit jeho chování nebo chování stávajícího či potenciálního klienta.

- 340.14 A2 Pro účely identifikace a vyhodnocování těchto hrozeb a při přijímání odpovídajících ochranných opatření jsou relevantní aplikační ustanovení odstavců 340.11 A1 až 340.11 A6. Dále je pro posouzení úrovně těchto hrozeb za daných okolností relevantní také charakter blízkosti vztahů vymezených v odstavci 340.13 A1.

Další aspekty

- 340.15 A1 Jestliže se auditor setká s pozornostmi, které mohou mít za následek nesoulad, resp. podezření na nesoulad s právními předpisy u klienta či jiných osob pracujících pro klienta, resp. podle jeho pokynů, jsou relevantní požadavky a aplikační ustanovení oddílu 360.
- 340.15 A2 Jestliže auditní klient nabídne firmě, jiné firmě v síti nebo členovi auditního týmu dar nebo pohostinnost, jsou relevantní požadavky a aplikační ustanovení oddílu 420.
- 340.15 A3 Jestliže klient, u něhož se provádí ověřování, nabídne firmě nebo členovi týmu provádějícího ověřování dar nebo pohostinnost, jsou relevantní požadavky a aplikační ustanovení oddílu 906.

ODDÍL 350

SPRÁVA KLIENTSKÝCH AKTIV

Úvod

- 350.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 350.2 Správa clientských aktiv je zdrojem hrozby vlastní zinteresanosti, případně dalších hrozeb ohrožujících princip profesionálního jednání a princip nestrannosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení

Před převzetím správy

- R350.3** Auditor smí převzít do své správy finanční prostředky nebo jiná aktiva klienta pouze v případě, že to právní předpisy povolují, a musí tak učinit v souladu se všemi podmínkami relevantními pro správu majetku.
- R350.4** V rámci procesu přijímání zakázky, jejímž předmětem je správa finančních prostředků nebo jiných aktiv klienta, je auditor povinen:
- (a) dotázat se na původ aktiv; a
 - (b) zohlednit související právní a regulační povinnosti.
- 350.4 A1 Auditor může dotazováním například zjistit, že aktiva pocházejí z nelegální činnosti, např. že jde o legalizaci výnosů z trestné činnosti. V těchto případech vzniká hrozba, kterou upravuje oddíl 360.

Po převzetí správy

- R350.5** Auditor pověřený správou finančních prostředků nebo jiných aktiv je povinen:
- (a) dodržovat právní předpisy upravující správu aktiv a související účtování;
 - (b) vést tato aktiva odděleně od vlastních či firemních aktiv;
 - (c) používat tato aktiva pouze k účelům, pro něž jsou určena; a
 - (d) být neustále připraven předložit vyúčtování týkající se těchto aktiv a souvisejících výnosů, dividend nebo zisků všem, kdo mají na předložení takového vyúčtování nárok.

ODDÍL 360**REAKCE NA NESOULAD S PRÁVNÍMI PŘEDPISY****Úvod**

- 360.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 360.2 Případy, kdy auditor zjistí nesoulad s právními předpisy nebo má na něj podezření, mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tyto hrozby ohrožují dodržování principu integrity a principu profesionálního jednání.
- 360.3 Auditor se při poskytování odborných služeb klientům může setkat s nesouladem s právními předpisy nebo s podezřením na nesoulad s nimi. Tento oddíl poskytuje auditorům návod, jak vyhodnotit důsledky takové záležitosti a jak postupovat v reakci na nesoulad, resp. podezření na nesoulad:
- (a) s právními předpisy, o nichž je obecně známo, že mají přímý vliv na stanovení materiálních částek a vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce klienta; a
 - (b) s ostatními právními předpisy, které nemají přímý vliv na částky a vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce klienta, ale jejichž dodržování může být zásadní pro provozní aspekty jeho podnikání, jeho schopnost pokračovat v podnikání nebo vyvarování se materiálních sankcí.

Úkoly auditora v reakci na nesoulad s právními předpisy

- 360.4 Charakteristickým znakem auditorské/účetní profese je, že přijala odpovědnost jednat ve veřejném zájmu. Jestliže tedy auditor zjistí nesoulad s právními předpisy nebo má na něj podezření, je jeho úkolem:
- (a) dodržovat princip integrity a princip profesionálního jednání;
 - (b) upozornit na záležitost vedení klienta a případně osoby pověřené správou a řízením s cílem:
 - (i) umožnit jim, aby napravily nebo zmírnily důsledky identifikovaného nesouladu s právními předpisy nebo podezření na něj; nebo
 - (ii) zabránit takovému nesouladu, pokud k němu ještě nedošlo; a
 - (c) přijmout další opatření, která budou v souladu s veřejným zájmem.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 360.5 A1 Pojem „nesoulad s právními předpisy“ zahrnuje jak nedbalost, tak úmyslné nebo neúmyslné jednání v rozporu s platnými právními předpisy, jehož se dopustí:
- (a) klient;
 - (b) osoby pověřené správou a řízením klienta;

- (c) vedení klienta; nebo
- (d) jiné osoby pracující pro klienta nebo podle jeho pokynů.

360.5 A2 Tento oddíl se týká mimo jiné právních předpisů, které upravují následující oblasti:

- podvody a korupce;
- legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu;
- trh a obchodování s cennými papíry;
- bankovní a jiné finanční produkty a služby;
- ochrana osobních údajů;
- daňové a penzijní závazky a platby;
- ochrana životního prostředí;
- veřejné zdraví a bezpečnost.

360.5 A3 Nesoulad s právními předpisy může vyústit v pokuty, soudní spory a další následky pro klienta, které mohou mít materiální dopad na jeho účetní závěrku. Ještě důležitější však je, že nesoulad s právními předpisy může mít širší dopady v oblasti veřejného zájmu, protože může podstatně poškodit investory, věřitele, zaměstnance nebo veřejnost. Pro účely tohoto oddílu se jednáním, které způsobí podstatnou škodu, rozumí taková událost, která má pro některou ze stran závažné nepříznivé důsledky finančního nebo nefinančního charakteru. Takovou událostí je např. spáchání podvodu, který způsobí významné finanční ztráty investorům, nebo nedodržení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí, které ohrozí zdraví nebo bezpečnost zaměstnanců či veřejnosti.

R360.6 Postup auditora v případě zjištěného nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad je v některých jurisdikcích upraven právními předpisy. Tyto právní předpisy se mohou lišit od požadavků tohoto oddílu, případně jdou nad jeho rámec. V případě, že se auditor setká s nesouladem s právními předpisy nebo s podezřením na něj, je povinen se s těmito předpisy seznámit a dodržovat je, včetně případného:

- (a) požadavku nahlásit záležitost příslušným orgánům; a
- (b) zákazu upozornit klienta.

360.6 A1 Zákaz upozornit klienta mohou požadovat např. právní předpisy upravující boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

360.7 A1 Ustanovení tohoto oddílu platí bez ohledu na charakter klienta, včetně toho, zda se jedná o subjekt veřejného zájmu, či nikoli.

360.7 A2 Jestliže se auditor setká se záležitostí, která je jednoznačně nevýznamná, nemá povinnost postupovat podle tohoto oddílu. Nevýznamnost záležitosti se posuzuje s ohledem na její charakter a její finanční nebo jiné důsledky pro klienta, ostatní zúčastněné strany a veřejnost.

360.7 A3 Tento oddíl se nezabývá:

- (a) protiprávním jednáním, které nesouvisí s podnikatelskou činností klienta; a
- (b) nesouladem s právními předpisy, jehož se dopustily jiné osoby než ty, které jsou vymezeny v odstavci 360.5 A1; příkladem je situace, kdy je auditor klientem pověřen,

aby provedl před investiční prověrku (due diligence) třetí strany, přičemž nesouladu, resp. údajného nesouladu s právními předpisy se dopustila tato třetí strana.

I v těchto situacích však mohou ustanovení tohoto oddílu poskytnout auditorovi vodítko, jak reagovat.

Povinnosti vedení klienta a osob pověřených správou a řízením

360.8 A1 Za to, že podnikatelská činnost klienta je v souladu s právními předpisy, je odpovědné vedení klienta za dohledu osob pověřených správou a řízením. Odpovědností těchto složek je rovněž identifikovat a řešit všechny případy nesouladu s právními předpisy, jichž se dopustí:

- (a) klient;
- (b) osoba pověřená správou a řízením;
- (c) člen vedení; nebo
- (d) jiné osoby pracující pro klienta nebo podle jeho pokynů.

Povinnosti každého auditora

R360.9 Jestliže auditor zjistí záležitost, která je předmětem tohoto oddílu, musí bez zbytečného odkladu podniknout příslušné kroky vyžadované tímto oddílem. Při tom je povinen zohlednit charakter dané záležitosti a škodu, kterou by kvůli ní mohly utrpět zájmy účetní jednotky, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.

Audit účetní závěrky

Seznámení s danou záležitostí

R360.10 Jestliže auditor pověřený provedením auditu účetní závěrky zjistí, že došlo k nesouladu s právními předpisy, nebo má podezření na nesoulad, je povinen se s danou záležitostí seznámit. Mimo jiné je povinen se seznámit s charakterem nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad a s okolnostmi, za jakých k němu došlo nebo by mohlo dojít.

360.10 A1 Auditor může při provádění zakázky, případně na základě informací získaných od jiných stran zjistit, že došlo k nesouladu s právními předpisy, nebo mít podezření na nesoulad.

360.10 A2 Od auditora se očekává, že bude uplatňovat své odborné znalosti a odborný úsudek, nicméně neočekává se od něj znalost právních předpisů nad rámec těch, jež potřebuje pro realizaci zakázky. To, zda určité jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je v konečném důsledku věcí právního posouzení soudem nebo jiným příslušným orgánem.

360.10 A3 Auditor může záležitost v závislosti na jejím charakteru a významu důvěrně konzultovat v rámci své firmy, s jinou firmou v síti, s profesní organizací nebo s právním zástupcem.

R360.11 Jestliže auditor zjistí nebo má podezření, že došlo nebo může dojít k nesouladu s právními předpisy, musí záležitost projednat s příslušnou úrovní vedení klienta, případně s osobami pověřenými správou a řízením.

360.11 A1 Taková diskuse auditorovi umožňuje 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.

360.11 A2 Volba příslušné úrovně vedení, s níž bude auditor danou záležitostí diskutovat, je věcí jeho odborného úsudku. Při tom je třeba zohlednit mimo jiné následující faktory:

- charakter dané záležitosti a okolnosti s ní spjaté;
- osoby, jichž se daná záležitost týká nebo může týkat;
- pravděpodobnost tajné dohody;
- možné důsledky dané záležitosti;
- zda je příslušná úroveň vedení schopna danou záležitost vyšetřit a přijmout příslušná opatření.

360.11 A3 Příslušná úroveň vedení je obvykle ta, která je alespoň o úroveň výše než osoba nebo osoby, které se na nesouladu s právními předpisy podílejí nebo by se mohly podílet. V rámci skupiny může příslušnou úroveň být vedení ovládající osoby klienta.

360.11 A4 Auditor může také zvážit, zda neprojednat záležitost s interními auditory, je-li to relevantní.

R360.12 Pokud se auditor domnívá, že na nesouladu s právními předpisy se podílí nebo by se mohlo podílet i vedení klienta, musí danou záležitost projednat s osobami pověřenými správou a řízením.

Řešení záležitosti

R360.13 Při projednávání nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením je auditor povinen jim doporučit, aby pokud tak ještě neučinily, přijaly vhodná a včasná opatření s cílem:

- (a) napravit nebo zmírnit důsledky nesouladu s právními předpisy;
- (b) zabránit takovému nesouladu, pokud k němu ještě nedošlo; nebo
- (c) informovat o dané záležitosti příslušný orgán, pokud to vyžadují právní předpisy nebo pokud to auditor považuje za nutné ve veřejném zájmu.

R360.14 Auditor je povinen posoudit, zda vedení klienta a osoby pověřené správou a řízením chápou povinnosti, jež jim v souvislosti se záležitostmi týkajícími se nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad ukládají právní a regulační předpisy.

360.14 A1 Pokud vedení klienta a osoby pověřené správou a řízením nechápou své povinnosti vyplývající z právních a regulačních předpisů, může jim auditor navrhnout vhodné informační zdroje nebo doporučit, aby si vyžádaly právní pomoc.

R360.15 Auditor je povinen dodržovat příslušné:

- (a) právní předpisy, včetně ustanovení, která upravují ohlašování případů nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad příslušným orgánům; a
- (b) požadavky auditorských standardů, včetně těch, které se týkají:
 - identifikování případů nesouladu s právními předpisy, včetně podvodu, a reakce na tyto případy;
 - komunikace s osobami pověřenými správou a řízením;
 - zohlednění dopadů nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad při sestavování zprávy auditora.

360.15 A1 Některé právní předpisy stanoví lhůtu, ve které je třeba nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad ohlásit příslušným orgánům.

Komunikace v rámci skupiny

R360.16 Jestliže auditor v kterékoli z níže uvedených dvou situací zjistí nesoulad s právními předpisy u části skupiny nebo má podezření na nesoulad, je povinen informovat o dané záležitosti partnera odpovědného za audit skupiny, s výjimkou případů, kdy to zakazují právní předpisy:

- (a) auditor byl skupinovým auditním týmem požádán, aby pro účely auditu účetní závěrky skupiny provedl práce na finančních informacích její složky; nebo
- (b) auditor byl pověřen provedením auditu účetní závěrky složky pro jiné účely, než je audit skupiny, například byl pověřen provedením povinného auditu.

Vedle informování partnera odpovědného za audit skupiny je auditor povinen reagovat na danou záležitost tak, jak mu ukládají ostatní ustanovení tohoto oddílu.

360.16 A1 Partnera odpovědného za audit skupiny je třeba o dané záležitosti informovat proto, aby mohl s ohledem na audit skupiny rozhodnout, zda a případně jak by daná záležitost měla být řešena v souladu s ustanoveními tohoto oddílu. Požadavek odstavce R360.16 týkající se informování partnera odpovědného za audit skupiny platí bez ohledu na to, zda tento partner působí ve stejné firmě nebo síti firem jako auditor, či nikoli.

R360.17 Jestliže partner odpovědný za audit skupiny v průběhu auditu její účetní závěrky zjistí, že došlo k nesouladu s právními předpisy, nebo má podezření na nesoulad, je povinen posoudit, zda je daná záležitost relevantní pro některou ze složek skupiny:

- (a) na jejichž finančních informacích jsou prováděny práce pro účely auditu účetní závěrky skupiny; nebo
- (b) jejíž finanční informace jsou předmětem auditu pro jiné účely, než je audit skupiny, například pro účely povinného auditu.

Vedle tohoto posouzení je partner odpovědný za audit skupiny povinen reagovat na danou záležitost tak, jak mu ukládají ostatní ustanovení tohoto oddílu.

R360.18 V případě, že by nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad mohly být relevantní pro jednu či více složek vymezených v odstavci R360.17(a) a (b), je partner odpovědný za audit skupiny povinen, s výjimkou případů, kdy to zakazují právní předpisy, přijmout opatření zajišťující, že o záležitosti budou informováni auditoři provádějící práce na složkách skupiny. Je-li to nezbytné, je dále tento partner povinen zajistit, aby bylo zjištěno (buď od vedení, nebo z veřejně dostupných zdrojů), zda je složka skupiny podle odstavce R360.17(b) předmětem auditu, a pokud ano, kdo je jejím auditorem (je-li prakticky možné to zjistit).

360.18 A1 Auditory provádějící práce na složkách skupiny je třeba o dané záležitosti informovat proto, aby mohli rozhodnout, zda a případně jak by daná záležitost měla být řešena v souladu s ustanoveními tohoto oddílu. Požadavek na jejich informování platí bez ohledu na to, zda působí ve stejné firmě nebo síti firem jako partner odpovědný za audit skupiny, či nikoli.

Posouzení nutnosti dalších kroků

R360.19 Auditor je povinen vyhodnotit přiměřenost reakce vedení klienta a případně osob pověřených správou a řízením.

360.19 A1 Při vyhodnocování přiměřenosti reakce vedení klienta a případně osob pověřených správou a řízením posuzuje auditor například následující faktory:

- zda reagovaly bez zbytečného odkladu;
- zda byly nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad dostatečně prošetřeny;
- zda byla přijata nebo jsou přijímána opatření s cílem napravit nebo zmírnit důsledky nesouladu s právními předpisy;
- zda byla přijata nebo jsou přijímána opatření s cílem zabránit nesouladu s právními předpisy, pokud k němu ještě nedošlo;
- zda byla přijata nebo jsou přijímána vhodná opatření s cílem snížit riziko opakování takové záležitosti, například nové kontroly nebo profesní příprava;
- zda byly nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad ohlášeny příslušným orgánům, pokud je to relevantní, a zda je ohlášení adekvátní.

R360.20 V závislosti na reakci vedení klienta a případně osob pověřených správou a řízením je auditor povinen rozhodnout, zda jsou ve veřejném zájmu nutné další kroky.

360.20 A1 Rozhodnutí o nutnosti dalších kroků a o jejich charakteru a rozsahu bude záviset na různých faktorech, jako je např.:

- právní a regulační rámec;
- naléhavost dané situace;
- o jak rozsáhlou záležitost v rámci klienta se jedná;
- zda má auditor i nadále důvěru v integritu vedení klienta a případně osob pověřených správou a řízením;
- zda je pravděpodobné, že se nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad bude opakovat;
- zda existují věrohodné důkazy o skutečné nebo potencionální podstatné škodě způsobené zájmům účetní jednotky, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.

360.20 A2 Auditor může ztratit důvěru v integritu vedení klienta a případně osob pověřených správou a řízením např. v následujících případech:

- podezřívá je, že se podílejí nebo hodlají podílet na nesouladu s právními předpisy, nebo o tom má dokonce důkazy;
- má poznatky o tom, že věděly o nesouladu s právními předpisy, nicméně v rozporu s právními nebo regulačními požadavky záležitost v přiměřené lhůtě nenahlásily příslušným orgánům ani nikoho nezmocnily, aby tak učinil.

R360.21 Při rozhodování o nutnosti, charakteru a rozsahu případných dalších opatření je auditor povinen uplatňovat odborný úsudek. Při tom musí zohlednit, zda by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že jednal ve veřejném zájmu.

360.21 A1 Příklady dalších opatření, která může auditor přijmout:

- může záležitost ohlásit příslušným orgánům, i když to právní ani jiné předpisy výslovně nevyžadují;
- může odstoupit od zakázky a ukončit profesní vztah s klientem, pokud to právní předpisy povolují.

360.21 A2 Odstoupením od zakázky a ukončením profesního vztahu s klientem nezaniká povinnost auditora přijmout další případná opatření, aby dostal svým povinnostem podle tohoto oddílu. V některých jurisdikcích však mohou být další možnosti auditora omezeny, a ukončení profesního vztahu s klientem tak může být jediným dostupným řešením.

R360.22 Jestliže auditor ukončil profesní vztah s klientem podle odstavců R360.20 a 360.21 A1, je povinen poskytnout navrhovanému auditorovi na jeho žádost podle odstavce R320.8 všechna relevantní fakta a další informace týkající se nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad. Předchozí auditor je povinen, s výjimkou případů, kdy to zakazují právní předpisy, tak učinit i v případě, že nastane situace podle odstavce R320.8(b), tj. i když klient nedá, resp. výslovně odmítne dát předchozímu auditorovi souhlas, aby jeho záležitosti projednal s navrhovaným auditorem.

360.22 A1 Předchozí auditor poskytne navrhovanému auditorovi fakta a další informace, které podle jeho názoru navrhovaný auditor potřebuje znát, než rozhodne o přijetí auditní zakázky. Komunikaci s předchozím auditorem upravuje oddíl 320.

R360.23 Jestliže navrhovaný auditor nemá možnost komunikovat s předchozím auditorem, je povinen přijmout přiměřená opatření, aby informace o okolnostech změny auditora získal jiným způsobem.

360.23 A1 Informace o okolnostech změny auditora lze získat například dotazováním třetích stran nebo šetřením u vedení klienta či osob pověřených správou a řízením.

360.24 A1 Vzhledem k tomu, že vyhodnocení záležitosti v některých případech vyžaduje komplexní analýzu a úsudek, může auditor zvážit, zda by nebylo vhodné:

- konzultovat záležitost interně;
- vyžádat si právní pomoc, aby posoudil své možnosti a profesní nebo právní důsledky svých případných kroků;
- konzultovat záležitost důvěrně s regulačním orgánem nebo profesní organizací.

Rozhodnutí, zda ohlásit danou záležitost příslušným orgánům

360.25 A1 Ohlášení dané záležitosti příslušným orgánům je zakázáno, pokud by to bylo v rozporu s právními předpisy. Ve všech ostatních případech je cílem ohlášení umožnit příslušným orgánům, aby danou záležitost vyšetřily a přijaly opatření ve veřejném zájmu.

360.25 A2 Rozhodnutí, zda záležitost ohlásit, závisí především na charakteru a rozsahu skutečné nebo potenciální škody způsobené danou záležitostí investorům, věřitelům, zaměstnancům nebo veřejnosti. Auditor může dojít k závěru, že rozhodnutí ohlásit záležitost příslušným orgánům je odpovídajícím krokem, například v následujících případech:

- účetní jednotka se podílí na korupci (například dává úplatky domácím nebo zahraničním státním úředníkům, aby získala velké zakázky);

- účetní jednotka působí v regulovaném prostředí a daná záležitost je natolik významná, že může ohrozit její oprávnění k podnikání;
- účetní jednotka je kotována na kapitálovém trhu a záležitost by mohla negativně ovlivnit regulérní a řádné obchodování s jejími cennými papíry nebo představovat systémové riziko pro kapitálové trhy;
- existuje možnost, že účetní jednotka prodává produkty, které ohrožují veřejné zdraví a bezpečnost;
- účetní jednotka svým klientům navrhuje opatření umožňující daňové úniky.

360.25 A3 Rozhodnutí, zda záležitost ohlásit, závisí rovněž na externích faktorech, jako např.:

- Zda existuje příslušný orgán, kterému lze záležitost ohlásit a který může zajistit, že bude vyšetřována a že budou přijata příslušná opatření. Volba příslušného orgánu bude záviset na charakteru dané záležitosti. V případě podvodného finančního výkaznictví to může být například regulátor trhu s cennými papíry, v případě porušení právních předpisů v oblasti ochrany životního prostředí to může být agentura na ochranu přírody.
- Zda případný ohlašovatel požívá dostatečnou právní ochranu, např. prostřednictvím právního předpisu upravujícího ochranu informátorů (whistleblowerů), před občanskoprávní, trestněprávní a profesní odpovědností či případnými odvetnými opatřeními.
- Zda je reálně či potenciálně ohrožena osobní bezpečnost auditora nebo jiných osob.

R360.26 Jestliže auditor dojde k závěru, že je za daných okolností správné ohlásit nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad příslušnému orgánu, v souladu s odstavcem R114.1(d) Etického kodexu smí záležitost ohlásit. Při ohlašování je povinen jednat v dobré víře a být obezřetný ve svých prohlášeních a tvrzeních. Dále je povinen zvážit, zda je vhodné ještě před ohlášením záležitosti příslušnému orgánu o tomto svém záměru informovat klienta.

Bezprostřední hrozba

R360.27 Auditor se ve výjimečném případě může dozvědět o nějakém jednání, resp. záměru, o němž se důvodně domnívá, že představuje bezprostřední hrozbu nesouladu s právními předpisy a může podstatně poškodit investory, věřitele, zaměstnance nebo veřejnost. Poté, co zváží možnost projednání této záležitosti s vedením účetní jednotky nebo s osobami pověřenými správou a řízením, je povinen uplatnit odborný úsudek a rozhodnout, zda je třeba záležitost neprodleně ohlásit příslušnému orgánu, a tím předejít možným důsledkům bezprostřední hrozby nebo je zmírnit. Případné ohlášení v tomto případě povoluje odstavec R114.1(d) Etického kodexu.

Dokumentace

R360.28 Auditor je v souvislosti s nesouladem s právními předpisy, který je předmětem tohoto oddílu, resp. podezřením na nesoulad povinen zdokumentovat:

- jakým způsobem vedení a případně osoby pověřené správou a řízením na danou záležitost reagovaly;

- kroky, které zvažoval, úsudky, které udělal, a přijatá rozhodnutí, a to s ohledem na test rozumné a informované třetí strany;
- jak se ujistil o splnění svých povinností vymezených v odstavci R360.20.

360.28 A1 Tuto dokumentaci auditor zpracuje nad rámec dokumentace vyžadované příslušnými auditorskými standardy. Například Mezinárodní standardy pro audit (ISA) vyžadují, aby auditor provádějící audit účetní závěrky:

- vyhotovil dokumentaci tak, aby bylo možné pochopit významné záležitosti, které z auditu vyplynuly, přijaté závěry a významné odborné úsudky učiněné při přijímání těchto závěrů;
- zdokumentoval projednání významných záležitostí s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a s dalšími osobami a rovněž charakter projednaných významných záležitostí, datum projednání a jména osob, se kterými jednal;
- zdokumentoval identifikované případy nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad a výsledky diskusí s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením a dalšími externími stranami.

Jiné odborné služby než audit účetní závěrky

Seznámení se záležitostí a její řešení ve spolupráci s vedením a osobami pověřenými správou a řízením

R360.29 Jestliže auditor neprovádějící audit, ale poskytující jiné odborné služby zjistí, že došlo k nesouladu s právními předpisy, nebo má podezření na nesoulad, je povinen usilovat o to, aby se s danou záležitostí seznámil. Musí se seznámit s charakterem nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad a okolnostmi, za nichž k němu došlo nebo by mohlo dojít.

360.29 A1 Od auditora se očekává, že bude uplatňovat své odborné znalosti a odborný úsudek, nicméně neočekává se od něj znalost právních předpisů nad rámec těch, jež potřebuje pro poskytování odborných služeb, jimiž je pověřen. To, zda určité jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je v konečném důsledku věci právního posouzení soudem nebo jiným příslušným orgánem.

360.29 A2 Auditor může záležitost v závislosti na jejím charakteru a významu důvěrně konzultovat v rámci své firmy, s jinou firmou v síti, s profesní organizací nebo s právním zástupcem.

R360.30 Jestliže auditor zjistí nebo má podezření, že došlo nebo může dojít k nesouladu s právními předpisy, musí záležitost projednat s příslušnou úrovní vedení klienta. Jestliže má přístup k osobám pověřeným správou a řízením, je povinen projednat danou záležitost rovněž s těmito osobami, pokud je to vhodné.

360.30 A1 Taková diskuse auditorovi umožňuje 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.

360.30 A2 Volba příslušné úrovně vedení, s níž bude auditor danou záležitostí diskutovat, je věcí jeho odborného úsudku. Při tom je třeba zohlednit mimo jiné následující faktory:

- charakter dané záležitosti a okolnosti s ní spjaté;

- osoby, jichž se daná záležitost týká nebo může týkat;
- pravděpodobnost tajné dohody;
- možné důsledky dané záležitosti;
- zda je příslušná úroveň vedení schopna danou záležitost vyšetřit a přijmout příslušná opatření.

Informování externího auditora účetní jednotky

R360.31 Jestliže auditor poskytuje neauditní službu:

- (a) auditnímu klientovi firmy nebo
- (b) složce auditního klienta firmy,

je povinen firmu informovat o zjištěném nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad, s výjimkou případů, kdy to zakazují právní předpisy. Informování musí proběhnout v souladu s firemními směrnicemi a postupy. Jestliže firma příslušné interní směrnice a postupy nemá, je auditor povinen informovat přímo partnera odpovědného za auditní zakázku.

R360.32 Jestliže auditor poskytuje neauditní službu:

- (a) auditnímu klientovi jiné firmy v síti nebo
- (b) složce auditního klienta jiné firmy v síti,

je povinen zvážit, zda o zjištěném nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad informovat tuto jinou firmu. Případné informování musí proběhnout v souladu s interními směrnicemi a postupy dané sítě firem. Jestliže síť příslušné interní směrnice a postupy nemá, je auditor povinen informovat přímo partnera odpovědného za auditní zakázku.

R360.33 Jestliže auditor poskytuje neauditní službu klientovi, který není:

- (a) auditním klientem firmy ani jiné firmy v síti ani
- (b) složkou auditního klienta firmy ani jiné firmy v síti,

je povinen zvážit, zda o zjištěném nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad informovat firmu, která je externím auditorem daného klienta, pokud klient má externího auditora.

Relevantní faktory

360.34 A1 Auditor při posuzování toho, zda poskytnout informace podle odstavců R360.31 až R360.33, zvažuje mimo jiné následující faktory:

- zda informování není v rozporu s právními předpisy;
- zda je informování omezeno regulačním orgánem nebo orgány činnými v trestním řízení v souvislosti s probíhajícím vyšetřováním, jehož předmětem je nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad;
- zda je účelem zakázky vyšetřit případný nesoulad s právními předpisy v účetní jednotce, aby mohla přijmout vhodná opatření;
- zda vedení nebo osoby pověřené správou a řízením o dané záležitosti již informovaly externího auditora;

- jak materiální daná záležitost pravděpodobně je z hlediska auditu účetní závěrky, případně, pokud se záležitost týká složky skupiny, jak materiální pravděpodobně je z hlediska auditu účetní závěrky skupiny.

Účel informování

360.35 A1 V případě situací podle odstavců R360.31 až R360.33 je partnera odpovědného za audit potřeba o dané záležitosti informovat proto, aby mohl rozhodnout, zda a případně jak by daná záležitost měla být řešena v souladu s ustanoveními tohoto oddílu.

Posouzení nutnosti dalších opatření

R360.36 Auditor je rovněž povinen posoudit, zda jsou ve veřejném zájmu nutná další opatření.

360.36 A1 Nutnost dalších opatření a jejich charakter a rozsah závisí např. na následujících faktorech:

- právní a regulační rámec;
- vhodnost a včasnost reakce vedení a případně osob pověřených správou a řízením;
- naléhavost dané situace;
- zda se na nesouladu s právními předpisy podílí vedení nebo osoby pověřené správou a řízením;
- jaká je pravděpodobnost, že jsou podstatně poškozeny zájmy klienta, investorů, věřitelů, zaměstnanců nebo veřejnosti.

360.36 A2 Příklady dalších opatření, která může auditor přijmout:

- může záležitost ohlásit příslušným orgánům, i když to právní ani jiné předpisy výslovně nevyžadují;
- může odstoupit od zakázky a ukončit profesní vztah s klientem, pokud to právní předpisy povolují.

360.36 A3 Auditor při posuzování toho, zda záležitost ohlásit příslušnému orgánu, zvažuje mimo jiné následující faktory:

- zda ohlášení záležitosti není v rozporu s právními předpisy;
- zda je ohlášení omezeno regulačním orgánem nebo orgány činnými v trestním řízení v souvislosti s probíhajícím vyšetřováním, jehož předmětem je nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad;
- zda je účelem zakázky vyšetřit případný nesoulad s právními předpisy v účetní jednotce, aby mohla přijmout vhodná opatření.

R360.37 Jestliže auditor dojde k závěru, že je za daných okolností správné ohlásit nesoulad s právními předpisy nebo podezření na nesoulad příslušnému orgánu, v souladu s odstavcem R114.1(d) Etického kodexu smí záležitost ohlásit. Při ohlašování je povinen jednat v dobré víře a být obezřetný ve svých prohlášeních a tvrzeních. Dále je povinen zvážit, zda je vhodné ještě před ohlášením záležitosti příslušnému orgánu o tomto svém záměru informovat klienta.

Bezprostřední hrozba

R360.38 Auditor se ve výjimečném případě může dozvědět o nějakém jednání, resp. záměru, o němž se důvodně domnívá, že představuje bezprostřední hrozbu nesouladu s právními předpisy a může podstatně poškodit investory, věřitele, zaměstnance nebo veřejnost. Poté, co zváží možnost projednání této záležitosti s vedením účetní jednotky nebo s osobami pověřenými správou a řízením, je povinen uplatnit odborný úsudek a rozhodnout, zda je třeba záležitost neprodleně ohlásit příslušnému orgánu, a tím předejít možným důsledkům bezprostřední hrozby nebo je zmírnit. Případné ohlášení v tomto případě povoluje odstavec R114.1(d) Etického kodexu.

Konzultace

360.39 A1 Auditor může zvážit, zda:

- konzultovat záležitost interně;
- si vyžádat právní pomoc, aby posoudil své možnosti a profesní nebo právní důsledky svých případných kroků;
- konzultovat záležitost důvěrně s regulačním orgánem nebo profesní organizací.

Dokumentace

360.40 A1 Doporučuje se, aby auditor v souvislosti s nesouladem s právními předpisy, který je předmětem tohoto oddílu, resp. podezřením na nesoulad zdokumentoval:

- danou záležitost;
- k jakým výsledkům dospělo projednání záležitosti s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a s dalšími stranami;
- jakým způsobem vedení a případně osoby pověřené správou a řízením na danou záležitost reagovaly;
- kroky, které zvažoval, úsudky, které udělal, a přijatá rozhodnutí;
- jak se ujistil o splnění svých povinností vymezených v odstavci R360.36.

MEZINÁRODNÍ STANDARDY NEZÁVISLOSTI (ČÁST 4A a 4B)

Oddíl 400 Uplatňování koncepčního rámce ve vztahu k nezávislosti při auditech a prověrkách účetní závěrky	96
Oddíl 410 Odměna	107
Oddíl 411 Zásady odměňování a hodnocení.....	110
Oddíl 420 Dary a pohostinnost	111
Oddíl 430 Probíhající nebo hrozící soudní řízení.....	112
Oddíl 510 Finanční podíly.....	113
Oddíl 511 Půjčky a záruky.....	117
Oddíl 520 Obchodní vztahy.....	119
Oddíl 521 Příbuzenské a osobní vztahy.....	121
Oddíl 522 Předchozí pracovní poměr nebo členství v orgánu auditního klienta.....	124
Oddíl 523 Členství v orgánu auditního klienta.....	125
Oddíl 524 Pracovní poměr u auditního klienta.....	126
Oddíl 525 Dočasné přidělení zaměstnanců	129
Oddíl 540 Dlouhodobé vazby pracovníků firmy s auditním klientem (včetně střídání partnerů)	130
Oddíl 600 Poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, auditním klientům.....	135
Pododdíl 601 – Vedení účetnictví.....	139
Pododdíl 602 – Administrativní služby	141
Pododdíl 603 – Oceňovací služby	142
Pododdíl 604 – Daňové služby	143
Pododdíl 605 – Služby interního auditu	148
Pododdíl 606 – Služby v oblasti informačních technologií	150
Pododdíl 607 – Podpora při soudních sporech.....	152
Pododdíl 608 – Právní služby.....	152
Pododdíl 609 – Nábor pracovníků.....	154
Pododdíl 610 – Služby corporate finance.....	155
Oddíl 800 Zprávy s omezeným užíváním a šířením k účetním závěrkám pro zvláštní účely (audit a prověrky účetní závěrky).....	158

MEZINÁRODNÍ STANDARDY NEZÁVISLOSTI (ČÁST 4A A 4B)

ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

ODDÍL 400

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE VE VZTAHU K NEZÁVISLOSTI PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Úvod

Všeobecné

- 400.1 Je ve veřejném zájmu, aby auditoři byli při provádění auditů a prověrek účetní závěrky nezávislí, a tento Etický kodex to proto vyžaduje.
- 400.2 Tato část upravuje jak audity, tak prověrky účetních závěrek. Výrazy „audit“, „auditní tým“, „auditní zakázka“, „auditní klient“ a „zpráva auditora“ označují rovněž prověrku účetní závěrky, tým provádějící prověrku účetní závěrky, zakázku charakteru prověrky účetní závěrky, subjekt prověrky účetní závěrky a zprávu o prověrci účetní závěrky.
- 400.3 Výraz „auditor“ v této části zahrnuje rovněž auditorskou firmu („firma“).
- 400.4 V souladu s ISQC 1 má firma povinnost zavést zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že jak ona sama, tak její zaměstnanci, případně další osoby, na něž se vztahují požadavky nezávislosti (včetně mimo jiné zaměstnanců firem v síti), tuto nezávislost zachovávají v souladu s příslušnými etickými předpisy. Povinnosti, které mají partneři odpovědní za zakázku a týmy provádějící zakázku při auditech, jsou vymezeny ve standardech ISA a jejich povinnosti při prověrkách pak ve standardech ISRE. Rozdělení povinností v rámci firmy závisí na její velikosti, struktuře a organizaci. Ustanovení této části většinou nespecifikují odpovědnost konkrétních fyzických osob v rámci firmy za opatření zajišťující nezávislost, ale pro jednoduchost hovoří pouze o „firmě“. V souladu s ISQC 1 firma alokuje odpovědnost za konkrétní opatření na fyzické osoby nebo skupiny fyzických osob (např. na auditní tým). A každý auditor nese odpovědnost za to, že dodržuje veškerá ustanovení, jež jsou relevantní pro jeho práci a případné zájmy, podíly a vztahy.
- 400.5 Nezávislost je spojená se základními principy nestrannosti a integrity a zahrnuje:
- (a) nezávislost mysli – stav mysli, který jednotlivci dovoluje vyjádřit závěr, jenž není zatížen žádnými vlivy ohrožujícími jeho odborný úsudek, a umožňuje mu tudíž jednat poctivě, nestranně a s profesním skepticismem;
 - (b) nezávislost vystupování – vyvarování se skutečností a okolností, které jsou natolik závažné, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že došlo k ohrožení integrity, nestrannosti nebo profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu.
- Jestliže se v této části použije pro fyzickou osobu nebo pro firmu označení „nezávislý“, znamená to, že taková fyzická osoba nebo firma dodržuje ustanovení této části.
- 400.6 Etický kodex vyžaduje, aby firmy při provádění auditních zakázek dodržovaly základní

principy a byly nezávislé. Tato část obsahuje konkrétní požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce tak, aby byla zajištěna nezávislost při provádění těchto zakázek. Koncepční rámec vymezený v oddílu 120 platí pro nezávislost stejně jako pro základní principy vymezené v oddílu 110.

400.7 Tato část popisuje:

- (a) skutečnosti a okolnosti, které představují nebo mohou představovat hrozbu ohrožující nezávislost auditora a jež se týkají např. jeho odborné činnosti, zájmů, podílů a vztahů;
- (b) případná opatření, včetně ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb; a
- (c) některé ze situací, kdy tyto hrozby nelze odstranit, resp. kdy neexistují ochranná opatření, jejichž prostřednictvím by bylo možné snížit tyto hrozby na přijatelnou úroveň.

Subjekty veřejného zájmu

400.8 Některé požadavky a aplikační ustanovení této části reflektují skutečnost, že určité subjekty jsou předmětem veřejného zájmu a jsou jako takové definovány. Firmám se nicméně doporučuje zvážit, zda jako k subjektům veřejného zájmu nepřístupovat i k jiným subjektům či kategoriím subjektů, které mají velké množství a širokou škálu zúčastněných stran. V této souvislosti je vhodné zvážit mimo jiné následující faktory:

- charakter podnikatelské činnosti: veřejný zájem představuje např. správa klientských aktiv zmocněncem pro velký počet klientů; příkladem jsou finanční instituce, jako banky, pojišťovny a penzijní fondy;
- velikost;
- počet zaměstnanců.

Zprávy s omezeným užitím a šířením

400.9 V některých případech je užívání zprávy auditora a její šíření omezeno. Pokud jsou při tom splněny podmínky vymezené v oddílu 800, lze požadavky na nezávislost upravit v souladu s ustanoveními oddílu 800.

Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou účetní závěrky

400.10 Standardy nezávislosti pro ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou účetní závěrky, jsou vymezeny v části 4B – *Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách*.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

R400.11 Firma provádějící auditní zakázku musí být nezávislá.

R400.12 Firma je povinna při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících její nezávislost při provádění auditní zakázky uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.

[Odstavce 400.13 až 400.19 jsou záměrně vynechány]

Spřízněné osoby

R400.20 V případě auditního klienta, který je registrován na veřejném trhu cenných papírů, zahrnuje označení „auditní klient“ v souladu s definicí rovněž všechny spřízněné osoby takového klienta. V případě všech ostatních účetních jednotek zahrnuje označení „auditní klient“ v této části ty spřízněné osoby, které klient přímo nebo nepřímo ovládá. Pokud auditní tým ví nebo se důvodně domnívá, že pro posouzení nezávislosti firmy na klientovi jsou důležité rovněž vztahy nebo okolnosti týkající se další spřízněné osoby, pak musí při identifikaci a vyhodnocování hrozeb ohrožujících nezávislost a při přijímání odpovídajících ochranných opatření přihlídnout rovněž k takové další spřízněné osobě.

[Odstavce 400.21 až 400.29 jsou záměrně vynechány]

Doba, po kterou se vyžaduje nezávislost

R400.30 Nezávislost v souladu s touto částí musí být dodržena po obě níže vymezená období:

- (a) po dobu trvání zakázky; a
- (b) po období, za které je sestavena účetní závěrka.

400.30 A1 Doba trvání zakázky začíná okamžikem, kdy auditní tým zahájí audit, a končí vydáním zprávy auditora. Jestliže se jedná o zakázku opakující se povahy, doba jejího trvání končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah spojený s poskytováním odborných služeb končí, nebo okamžikem vydání závěrečné zprávy auditora.

R400.31 Jestliže se určitý subjekt stane auditním klientem v průběhu období, za které je sestavena účetní závěrka, k níž firma vydává výrok auditora, případně až po jejím uplynutí, musí firma posoudit, zda její nezávislost není ohrožena:

- (a) finančními nebo obchodními vztahy s auditním klientem, které existovaly během období, za které je sestavena účetní závěrka, nebo po jeho skončení, avšak ještě před přijetím auditní zakázky; nebo
- (b) předchozími službami, které danému auditnímu klientovi v minulosti poskytla firma nebo jiná firma v síti.

400.31 A1 Nezávislost je ohrožena také v případě, že auditnímu klientovi byla v průběhu období, na které se vztahuje účetní závěrka, případně po jeho uplynutí, avšak ještě před tím, než začal auditní tým poskytovat auditorské služby, poskytována služba, která nemá charakter ověřování a jejíž poskytování během auditní zakázky není dovoleno.

400.31 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření této hrozby:

- poskytováním služby, která nemá charakter ověřování, jsou pověřeni odborníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- je jmenována vhodná osoba, která provede kontrolu auditu i služby, která nemá charakter ověřování;
- jiná firma, která není členem téže sítě, je pověřena posouzením výsledků služby, která nemá charakter ověřování, případně opětovným provedením této služby, je-li to nezbytné k tomu, aby za ni mohla převzít odpovědnost.

[Odstavce 400.32 až 400.39 jsou záměrně vynechány]

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

400.40 A1 Požadavky týkající se předávání informací osobám pověřeným správou a řízením jsou uvedeny v odstavcích R300.9 a R300.10.

400.40 A2 I v případech, kdy to Etický kodex, příslušné profesní standardy či právní předpisy výslovně nevyžadují, se doporučuje, aby firma pravidelně informovala osoby pověřené správou a řízením klienta o vztazích a dalších skutečnostech, které mohou podle jejího názoru reálně souviset s nezávislostí. Taková komunikace osobám pověřeným správou a řízením umožňuje:

- (a) zohlednit při identifikaci a vyhodnocování hrozeb úsudek firmy;
- (b) posoudit, jak jsou hrozby ošetřeny, včetně posouzení vhodnosti ochranných opatření (pokud jsou taková opatření k dispozici a lze je přijmout); a
- (c) přijmout příslušná opatření.

Tento přístup je přínosem především v souvislosti s omezováním hrozby vydíratelnosti a hrozby spřízněnosti.

[Odstavce 400.41 až 400.49 jsou záměrně vynechány]**Firmy v síti**

400.50 A1 Firmy často vytvářejí širší uskupení s dalšími firmami a subjekty, aby posílily svou schopnost poskytovat odborné služby. Zda se v případě širšího uskupení jedná o síť firem, záleží na konkrétních skutečnostech a okolnostech, nikoli na tom, zda jsou firmy právně samostatné a oddělené.

R400.51 Firma v síti musí být nezávislá podle této části na auditních klientech ostatních firem sdružených v téže síti.

400.51 A1 Požadavky na nezávislost firmy v síti, které jsou vymezené v této části, se vztahují na jakýkoli subjekt, jenž splňuje definici firmy v síti, přičemž tento subjekt současně nemusí splňovat definici firmy. Například konzultační nebo právní praxe může být považována za firmu v síti, ale nemusí být firmou.

R400.52 Jestliže je firma sdružena v širším uskupení s dalšími firmami a subjekty, je povinna:

- (a) na základě svého odborného úsudku rozhodnout, zda je dané širší uskupení sítí firem;
- (b) posoudit, zda by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že ostatní firmy a subjekty tvořící dané širší uskupení jsou sdruženy takovým způsobem, že se jedná o síť firem; a
- (c) uplatňovat toto posouzení jednotně v rámci celé sítě firem.

R400.53 Firma je povinna považovat širší uskupení firem a jiných subjektů za síť firem, pokud je takové širší uskupení zaměřeno na spolupráci a:

- (a) jeho jednoznačným cílem je sdílení zisku a nákladů mezi členy uskupení (viz odstavec 400.53 A2);
- (b) subjekty sdružené v uskupení mají společné vlastníky, řízení a vedení (viz odstavec 400.53 A3);

- (c) subjekty sdružené v uskupení mají jednotné zásady a postupy řízení kvality (viz odstavec 400.53 A4);
- (d) subjekty sdružené v uskupení mají jednotnou podnikatelskou strategii (viz odstavec 400.53 A5);
- (e) subjekty sdružené v uskupení používají společnou obchodní značku (viz odstavce 400.53 A6, 400.53 A7); nebo
- (f) subjekty sdružené v uskupení sdílejí významné odborné zdroje (viz odstavce 400.53 A8, 400.53 A9).

400.53 A1 Vedle okolností vymezených výše v odstavci R400.53 mohou existovat i jiná širší uskupení, která jsou sítí firem. Naproti tomu širší uskupení, které je zaměřené výhradně na zprostředkování zakázek, samo o sobě kritéria nutná pro vznik sítě nesplňuje.

400.53 A2 Důvodem pro vznik sítě firem samo o sobě dále není: sdílení nemateriálních nákladů; sdílení nákladů týkajících se výhradně vývoje auditní metodiky, manuálů nebo vzdělávacích kurzů; spojení firmy a jinak nespřízněné osoby, jehož cílem je společně poskytovat službu nebo vyvinout produkt (viz odstavec R400.53(a)).

400.53 A3 Společné vlastnictví, řízení nebo vedení může být upraveno smlouvou nebo jinými prostředky (viz odstavec R400.53(b)).

400.53 A4 Jednotnými zásadami a postupy řízení kvality se rozumí ty, které jsou navrženy, zavedeny a sledovány v celém uskupení (viz odstavec R400.53(c)).

400.53 A5 Sdílení společné podnikatelské strategie spočívá v tom, že subjekty uzavřely dohodu o společných strategických cílech. Subjekt není považován za firmu v síti pouze proto, že společně s jiným subjektem podá nabídku na poskytnutí odborných služeb (viz odstavec R400.53(d)).

400.53 A6 Společnou obchodní značkou mohou být společné iniciály nebo společný název. Příkladem používání společné obchodní značky je, když při podpisu zprávy auditora je společná obchodní značka součástí názvu firmy nebo je k němu připojena (viz odstavec R400.53(e)).

400.53 A7 I firma, která nepatří do sítě a nepoužívá společnou obchodní značku jako součást svého názvu, může působit dojmem, že do sítě patří, jestliže se ve svých dokumentech a propagačních materiálech prezentuje jako člen sdružení firem. Podobně pokud firma nevěnuje pozornost tomu, jak popisuje své členství v uskupeních, může vzniknout dojem, že patří do nějaké sítě (viz odstavec R400.53(e)).

400.53 A8 Odborné zdroje zahrnují:

- společné systémy umožňující firmám výměnu informací, např. údaje o klientech, fakturaci a časové záznamy;
- partnery a jiné pracovníky;
- odborná oddělení, která pro účely ověřovacích zakázek poskytují konzultace o odborných otázkách, otázkách týkajících se jednotlivých odvětví, o transakcích nebo o jiných skutečnostech;
- auditní metodiku či auditní postupy;
- odbornou přípravu a prostory (viz odstavec R400.53(f)).

400.53 A9 Posouzení toho, zda jsou odborné zdroje významné, závisí na okolnostech. Například:

- Sdílení odborných zdrojů se někdy omezuje pouze na společnou auditní metodiku či postupy a neprobíhá výměna pracovníků, klientů ani informací o trhu. V těchto případech je nepravděpodobné, že by sdílené zdroje byly významné. Totéž platí, jestliže se sdílení omezuje pouze na společnou odbornou přípravu.
- V jiných případech sdílení zdrojů zahrnuje i výměnu osob nebo informací. Pracovníci jsou například vybíráni ze sdíleného týmu odborníků nebo v rámci širšího uskupení firem funguje společné odborné oddělení poskytující odborné poradenství, jímž se zúčastněné firmy musí řídit. V těchto případech je větší pravděpodobnost, že rozumná a informovaná třetí strana dojde k závěru, že sdílené zdroje jsou významné (viz odstavec R400.53(f)).

R400.54 Jestliže firma nebo síť firem prodá nějakou složku a tato prodaná složka může po určitou dobu dále používat původní název nebo jeho část, jsou dotčené subjekty povinny určit způsob, jak budou třetí strany informovat o skutečnosti, že se již nejedná o firmy v síti.

400.54 A1 Prodejní smlouva někdy stanoví, že prodaná složka může po určitou dobu používat původní název nebo jeho část, a to i přesto, že již není spojena s firmou, resp. sítí firem. I když jsou v takovém případě dané subjekty provozovány pod stejným názvem, nepatří do širšího uskupení zaměřeného na spolupráci, a nejsou tudíž firmami v síti.

[Odstavce 400.55 až 400.59 jsou záměrně vynechány]

Dokumentování nezávislosti u auditů a prověrek účetní závěrky

R400.60 Firma je povinna zdokumentovat své závěry týkající se dodržování požadavků stanovených v této části a podstatu všech relevantních diskusí, které vedly k daným závěrům. Především:

- (a) jestliže firma přijala ochranná opatření k ošetření nějaké hrozby, musí zdokumentovat charakter hrozby a přijatá ochranná opatření; a
- (b) pokud nějaká hrozba vyžadovala provedení rozsáhlé analýzy, na jejímž základě firma došla k závěru, že úroveň hrozby je přijatelná, musí zdokumentovat charakter hrozby a odůvodnění svého závěru.

400.60 A1 Dokumentace poskytuje důkazní informace o tom, jak firma uplatnila úsudek při formulování závěrů ohledně dodržování této části. Nicméně pokud taková dokumentace chybí, nevypovídá to nic o tom, zda firma vzala v úvahu konkrétní záležitost či zda je nezávislá.

[Odstavce 400.61 až 400.69 jsou záměrně vynechány]

Fúze a akvizice

Případy, kdy fúze klienta představuje hrozbu

400.70 A1 Jestliže se nějaký subjekt stane v důsledku fúze nebo akvizice spřízněnou osobou auditního klienta firmy, mohou být předchozí či stávající zájmy, podíly nebo vztahy mezi firmou či jinou firmou v síti a touto spřízněnou osobou zdrojem hrozby ohrožující nezávislost firmy, a tudíž i její způsobilosti pokračovat v auditní zakázce.

R400.71 V případech podle odstavce 400.70 A1:

- (a) je firma povinna identifikovat a vyhodnotit předchozí a stávající zájmy, podíly a vztahy se spřízněnou osobou, které by i přes případná přijatá opatření mohly ovlivnit její

nezávislost, a tudíž i její způsobilosti pokračovat po rozhodném dni fúze nebo akvizice v auditní zakázce; a

- (b) je firma, s výhradou ustanovení odstavce R400.72, povinna podniknout nezbytné kroky, aby do rozhodného dne fúze nebo akvizice ukončila všechny stávající zájmy, podíly či vztahy, které nejsou tímto Etickým kodexem dovoleny.

R400.72 Odchylně od odstavce R400.71(b), jestliže firma reálně nemůže stávající zájmy, podíly či vztahy do rozhodného dne fúze nebo akvizice ukončit, je povinna:

- (a) vyhodnotit hrozbu, kterou pro ni takový zájem, podíl nebo vztah představuje; a
 (b) projednat s osobami pověřenými správou a řízením důvody, proč stávající zájmy, podíly či vztahy nelze do rozhodného dne fúze nebo akvizice reálně ukončit.

400.72 A1 V některých případech není reálně možné, aby firma do rozhodného dne fúze nebo akvizice ukončila stávající zájmy, podíly či vztahy, které ohrožují její nezávislost. Důvodem může být skutečnost, že zakázky, které nemají charakter ověřování a které pro něj firma realizuje, není spřízněná osoba schopna do rozhodného dne fúze nebo akvizice řádně předat jinému poskytovateli služeb.

400.72 A2 Faktory, které jsou mimo jiné relevantní pro vyhodnocení úrovně hrozby vyplývající z fúzí a akvizic v případech, kdy stávající zájmy, podíly či vztahy reálně nelze včas ukončit:

- charakter a významnost zájmu, podílu či vztahu;
- charakter a významnost vztahu se spřízněnou osobou (například zda je spřízněná osoba dceřinou nebo mateřskou společností);
- doba, v níž lze zájem, podíl nebo vztah reálně ukončit.

R400.73 Jestliže osoby pověřené správou a řízením v návaznosti na jednání podle odstavce R400.72(b) požádají firmu, aby nadále působila jako auditor klienta, firma tak smí učinit pouze v případě, že:

- (a) bude zájem, podíl nebo vztah ukončen, jakmile to bude reálně možné, nejpozději však do šesti měsíců od rozhodného dne fúze nebo akvizice;
- (b) žádná fyzická osoba, která má takovýto zájem, podíl nebo vztah, včetně vztahů vyplývajících z poskytování služeb, jež nemají charakter ověřování a které nejsou povoleny podle oddílu 600 a jeho pododdílů, nebude členem auditního týmu ani osobou odpovědnou za kontrolu řízení kvality zakázky; a
- (c) budou podle potřeby přijata odpovídající přechodná opatření, která budou projednána s osobami pověřenými správou a řízením.

400.73 A1 Příklad takovýchto přechodných opatření:

- jiný auditor je pověřen, aby zkontroloval práci provedenou na auditu nebo na zakázce, která nemá charakter ověřování;
- auditor, který není členem firmy vydávající výrok auditora k účetní závěrce, je pověřen provedením přezkoumání, které odpovídá kontrole řízení kvality prováděných zakázek;
- jiná firma je pověřena posouzením výsledků služby, která nemá charakter ověřování, případně opětovným provedením této služby, je-li to nezbytné k tomu, aby za ni mohla převzít odpovědnost.

R400.74 Může se stát, že firma vykonala většinu auditních prací již před rozhodným dnem fúze nebo akvizice a je schopná zbývajících auditních procedur dokončit v krátké době. Pokud ji v takovém případě osoby pověřené správou a řízením požádají, aby audit dokončila bez ohledu na přetrvávající zájem, podíl nebo vztah podle odstavce 400.70 A1, firma tak smí učinit pouze v případě, že:

- (a) vyhodnotila závažnost hrozby vyplývající takového zájmu, podílu či vztahu a projednala výsledky tohoto vyhodnocení s osobami pověřenými správou a řízením;
- (b) dodržuje ustanovení odstavce R400.73(a) až (c);
- (c) přestane působit jako auditor klienta nejpozději k datu zprávy auditora.

Ohrožení nestrannosti trvá

R400.75 I v případě, že jsou splněny všechny požadavky odstavců R400.71 až R400.74, je firma povinna posoudit, zda okolnosti vymezené v odstavci 400.70 A1 nadále nepředstavují hrozbu, kterou není možné ošetřit, a zda tudíž není její nestrannost ohrožena. Je-li tomu tak, musí přestat působit jako auditor klienta.

Dokumentace

R400.76 Firma je povinna zdokumentovat:

- (a) veškeré zájmy, podíly či vztahy podle odstavce 400.70 A1, které nebudou ukončeny do rozhodného dne fúze nebo akvizice, a důvody, proč nebudou ukončeny;
- (b) přijatá přechodná opatření;
- (c) výsledky jednání s osobami pověřenými správou a řízením; a
- (d) důvody, proč předchozí ani stávající zájmy, podíly a vztahy nepředstavují hrozbu ohrožující nestrannost firmy.

[Odstavce 400.77 až 400.79 jsou záměrně vynechány]

Porušení ustanovení o nezávislosti při auditech a prověrkách účetní závěrky

Firma zjistila porušení ustanovení o nezávislosti

R400.80 Jestliže firma došla k závěru, že bylo porušeno některé z ustanovení této části, je povinna:

- (a) ukončit, pozastavit nebo eliminovat zájem, podíl nebo vztah, který je důvodem porušení, a posoudit důsledky tohoto porušení;
- (b) zvážit, zda se na takové porušení vztahují nějaké právní či regulační požadavky, a pokud ano:
 - (i) jednat v souladu s těmito požadavky; a
 - (ii) zvážit, zda o porušení bude informovat profesní organizaci či příslušný regulační orgán nebo orgán dohledu, a to v případě, že je takové ohlášení běžnou praxí, resp. se v dané jurisdikci očekává;
- (c) neprodleně o porušení v souladu s firemními zásadami a postupy informovat:
 - (i) partnera odpovědného za zakázku;

- (ii) osoby, které jsou ve firmě odpovědné za dodržování zásad a postupů týkajících se nezávislosti;
 - (iii) ostatní relevantní pracovníky firmy a případně sítě firem; a
 - (iv) osoby, které podle požadavků týkajících se nezávislosti mají povinnost přijmout potřebná opatření;
- (d) posoudit závažnost porušení a jeho dopad na nestrannost firmy a na její schopnost vydat zprávu auditora; a
- (e) v závislosti na závažnosti porušení rozhodnout:
- (i) zda je nutné ukončit práce na auditní zakázce; nebo
 - (ii) zda lze přijmout opatření, která dostatečným způsobem ošetří důsledky porušení, a zda taková opatření budou za daných okolností vhodná.

Při tomto rozhodování je firma povinna uplatňovat odborný úsudek a zohlednit, zda by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že nezávislost firmy byla zpochybněna, a firma tudíž není schopna vydat zprávu auditora.

400.80 A1 K porušení některého z ustanovení této části může dojít i přesto, že firma zavedla zásady a postupy navržené tak, aby poskytovaly přiměřenou jistotu, že zachovává nezávislost. Důsledkem porušení může být nutnost ukončit práce na auditní zakázce.

400.80 A2 Závažnost porušení nezávislosti a jeho dopad na nestrannost firmy a její schopnost vydat zprávu auditora závisí mimo jiné na následujících faktorech:

- jakého je porušení nezávislosti charakteru a jak dlouho trvá;
- kolikrát došlo v minulosti k porušení nezávislosti, které je relevantní pro probíhající auditní zakázku, a jaké mělo toto porušení charakter;
- zda člen auditního týmu věděl o zájmu, podílu nebo vztahu, který vedl k porušení;
- zda osoba, která porušení zavinila, je členem auditního týmu nebo zastává jinou roli, na kterou se vztahují požadavky na nezávislost;
- jestliže porušení způsobil člen auditního týmu, jeho role v týmu;
- jestliže bylo porušení způsobeno poskytnutím odborné služby, případný dopad této služby na účetní záznamy nebo na částky uvedené v účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora;
- jaká je úroveň hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby protekčního vztahu, hrozby vydáratelnosti nebo dalších hrozeb vyplývajících z porušení.

400.80 A3 Aby firma dostatečným způsobem ošetřila důsledky porušení nezávislosti, může v závislosti na jeho závažnosti zvážit mimo jiné následující opatření:

- odvolání příslušného člena auditního týmu;
- pověření jiných osob, aby provedly následnou prověrku příslušných auditních prací, případně aby je v nezbytném rozsahu provedly znovu;
- doporučení auditnímu klientovi, aby pověřil jinou firmu prověrkou nebo opětovným provedením prací v nezbytném rozsahu;

- jestliže se porušení týká služby, která nemá charakter ověřování, nicméně má vliv na účetní záznamy nebo na částku uvedenou v účetní závěrce, pověření jiné firmy posouzením výsledků takové služby, případně jejím opětovným provedením, je-li to nezbytné k tomu, aby za ni tato jiná firma mohla převzít odpovědnost.

R400.81 Jestliže firma rozhodne, že nelze přijmout opatření, která by dostatečným způsobem ošetřila důsledky porušení nezávislosti, je povinna bezodkladně informovat osoby pověřené správou a řízením a v souladu s příslušnými právními nebo regulačními požadavky podniknout kroky vedoucí k ukončení auditní zakázky. Pokud právní předpisy nedovolují zakázku ukončit, firma musí dodržet všechny požadavky týkající se vykazování a ohlašování.

R400.82 Jestliže firma rozhodne, že lze přijmout opatření, která dostatečným způsobem ošetří důsledky porušení nezávislosti, je povinna s osobami pověřenými správou a řízením projednat:

- závažnost porušení, včetně jeho charakteru a doby trvání;
- jak k porušení došlo a jak bylo zjištěno;
- navrhované nebo přijaté opatření a proč podle názoru firmy toto opatření dostatečným způsobem ošetří důsledky porušení a umožní jí vydat zprávu auditora;
- závěr, že podle odborného úsudku firmy nebyla její nestrannost ohrožena, včetně zdůvodnění takového závěru; a
- veškerá opatření, která firma přijala nebo navrhuje přijmout, aby snížila nebo eliminovala riziko opětovného porušení nezávislosti.

Firma projedná porušení nezávislosti s osobami pověřenými správou a řízením bezodkladně, pokud tyto osoby nestanovily pro méně závažná porušení jiný termín.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením o porušení nezávislosti

400.83 A1 Požadavky týkající se předávání informací osobám pověřeným správou a řízením jsou uvedeny v odstavcích R300.9 a R300.10.

R400.84 V souvislosti s porušením nezávislosti je firma povinna osoby pověřené správou a řízením písemně informovat:

- o veškerých záležitostech projednávaných podle odstavce R400.82 a získat od nich souhlas s tím, že navrhovaná nebo přijatá opatření dostatečně ošetřují důsledky porušení; a
- a dále o:
 - firemních zásadách a postupech, které se vztahují k porušení nezávislosti a jsou navrženy tak, aby poskytovaly přiměřenou jistotu, že firma zachovává nezávislost; a
 - opatřeních, která firma přijala nebo navrhuje přijmout, aby snížila nebo eliminovala riziko opětovného porušení nezávislosti.

R400.85 Jestliže osoby pověřené správou a řízením nesouhlasí s tím, že opatření navrhovaná firmou v souladu s odstavcem R400.80(e)(ii) dostatečným způsobem ošetřují důsledky porušení nezávislosti, je firma povinna přijmout potřebná opatření k ukončení auditní zakázky v souladu s odstavcem R400.81.

Porušení nezávislosti před vydáním předchozí zprávy auditora

R400.86 Pokud k porušení nezávislosti došlo před vydáním zprávy auditora za předchozí účetní období, je firma povinna při vyhodnocování závažnosti porušení a jeho dopadu na svou nestrannost a schopnost vydat zprávu auditora za běžné účetní období postupovat v souladu s ustanoveními části 4A.

R400.87 Firma je rovněž povinna:

- (a) zvážit dopad, který by případné porušení nezávislosti mělo na její nestrannost ve vztahu ke zprávám auditora, které vydala v minulosti, a zvážit možnost zpětvzetí těchto zpráv; a
- (b) projednat tyto záležitosti s osobami pověřenými správou a řízením.

Dokumentace

R400.88 V souvislosti s plněním požadavků podle odstavců R400.80 až R400.87 je firma povinna zdokumentovat:

- (a) zjištěné porušení;
- (b) přijatá opatření;
- (c) přijatá klíčová rozhodnutí;
- (d) veškeré záležitosti projednané s osobami pověřenými správou a řízením; a
- (e) případná jednání s profesní organizací, regulačním orgánem či orgánem dohledu.

R400.89 Jestliže firma pokračuje v provádění auditní zakázky, je povinna zdokumentovat:

- (a) závěr, že podle jejího odborného úsudku nebyla její nestrannost zpochybněna; a
- (b) zdůvodnění, proč přijatá opatření dostatečným způsobem ošetřila zjištěné porušení nezávislosti, takže firma může vydat zprávu auditora.

ODDÍL 410**ODMĚNA****Úvod**

- 410.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 410.2 Výše a charakter odměny i jiných forem odměňování může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Odměna – relativní výše***Všichni auditní klienti*

- 410.3 A1 Jestliže celková výše odměny od jednoho auditního klienta, k jehož účetní závěrce firma vydává výrok auditora, představuje větší část její celkové odměny, závislost na takovém klientovi a obava z jeho ztráty je zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti.
- 410.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- provozní struktura firmy;
 - zda jde o zavedenou, nebo o novou firmu;
 - důležitost klienta pro firmu z kvalitativního a kvantitativního hlediska.
- 410.3 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti, je rozšíření klientely, a tím snížení závislosti na daném klientovi.
- 410.3 A4 Hrozba vlastní zainteresovanosti nebo hrozba vydíratelnosti vzniká rovněž v případech, kdy odměna od jednoho auditního klienta tvoří větší část příjmů určitého partnera nebo některé kanceláře firmy.
- 410.3 A5 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- kvalitativní nebo kvantitativní důležitost klienta pro daného partnera nebo kancelář;
 - do jaké míry je odměna partnera nebo partnerů kanceláře závislá na odměně od takového klienta.
- 410.3 A6 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti:
- rozšíření klientely partnera nebo kanceláře, a tím snížení jejich závislosti na daném auditním klientovi;
 - pověření vhodné osoby, která se nepodílela na auditní zakázce, provedením kontroly prací.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R410.4 Je-li auditním klientem, k jehož účetní závěrce firma vydává výrok auditora, subjekt veřejného zájmu a celková odměna od tohoto klienta a jeho spřízněných osob ve dvou po sobě následujících letech představuje více než 15 % z její celkové odměny, je firma povinna:

- (a) informovat osoby pověřené správou a řízením tohoto auditního klienta o tom, že její celková odměna od tohoto klienta představuje více než 15 % z její celkové odměny; a
- (b) projednat s těmito osobami, zda některé z následujících dvou ochranných opatření může ošetřit hrozby vyplývající z relativní významnosti odměny od daného klienta a zda ho v takovém případě zavést:
 - (i) auditor, který není členem firmy vydávající výrok auditora k účetní závěrce klienta, provede kontrolu řízení kvality zakázky nebo profesní organizace provede přezkoumání, které odpovídá kontrole řízení kvality zakázky, a to v obou případech před vydáním výroku auditora k účetní závěrce za druhý rok („přezkoumání před vydáním“); nebo
 - (ii) auditor, který není členem firmy vydávající výrok auditora k účetní závěrce klienta, nebo profesní organizace provedou přezkoumání auditu za druhý rok, které odpovídá kontrole řízení zakázky, a to v obou případech po vydání výroku auditora k účetní závěrce za druhý rok a před vydáním výroku auditora k účetní závěrce za třetí rok („přezkoumání po vydání“).

R410.5 Jestliže celková výše odměny podle odstavce R410.4 výrazně přesahuje 15 %, je firma povinna posoudit, zda je závažnost hrozby tak významná, že by ji „přezkoumání po vydání“ nesnížilo na přijatelnou úroveň. V takových případech musí být provedeno „přezkoumání před vydáním“.

R410.6 Jestliže odměna podle odstavce R410.4 každoročně přesahuje 15 %, je firma povinna:

- (a) informovat o záležitostech podle odstavce R410.4 osoby pověřené správou a řízením klienta a projednat je s nimi; a
- (b) postupovat v souladu s odstavci R410.4(b) a R410.5.

Odměna po lhůtě splatnosti

410.7 A1 Hrozba vlastní zainteresanosti může vzniknout také v případě, že významná část odměny není uhrazena ani před vydáním zprávy auditora za následující rok. Obecně platí, že firma by měla požadovat úhradu odměny ještě před vydáním zprávy za následující rok. V situacích, kdy má firma neuhrazenou odměnu, mohou být relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení oddílu 511 týkající se půjček a záruk.

410.7 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresanosti:

- inkasování části odměny, která je po lhůtě splatnosti;
- pověření vhodné osoby, která se nepodílela na auditní zakázce, provedením kontroly prací.

R410.8 Jestliže významná část odměny, kterou měl auditní klient zaplatit, zůstává dlouhodobě neuhrazená, je firma povinna posoudit:

- (a) zda odměna nemá charakter půjčky poskytnuté klientovi; a

- (b) zda je vhodné, aby se firma nechala daným klientem opětovně pověřit provedením auditu, resp. aby pokračovala v dané zakázce.

Podmíněná odměna

410.9 A1 Podmíněná odměna je odměna vypočítaná podle předem daných pravidel v závislosti na výsledku nějaké transakce nebo na výsledku poskytovaných služeb. Příkladem nepřímé podmíněné odměny je odměna, kterou si firma účtuje přes zprostředkovatele. Pro účely tohoto oddílu se za podmíněnou nepovažuje odměna, kterou stanovil soud či jiný veřejný orgán.

R410.10 Firma si za auditní zakázku nesmí účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo.

R410.11 Firma ani jiná firma v síti si v následujících případech nesmí za služby poskytované auditnímu klientovi, které nemají charakter ověřování, účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo:

- (a) odměnu za služby, které nemají charakter ověřování, si účtuje firma, která vydává výrok auditora k účetní závěrce, a tato odměna je pro ni materiální, resp. se předpokládá, že pro ni bude materiální;
- (b) odměnu za služby, které nemají charakter ověřování, si účtuje firma v síti, která se podílí na významné části auditu, a tato odměna je pro ni materiální, resp. se předpokládá, že pro ni bude materiální; nebo
- (c) výsledek služby, která nemá charakter ověřování, a tedy i výše odměny závisí na budoucím nebo současném posouzení položky, která je v rámci auditu účetní závěrky materiální.

410.12 A1 V souladu s odstavci R410.10 a R410.11 firma ani jiná firma v síti nemohou s auditním klientem ve stanovených případech sjednat podmíněnou odměnu. Avšak i jiné případy, kdy podmíněná odměna za poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, není výslovně zakázána, mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti.

410.12 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:

- rozpětí možných částek odměny;
- zda je výsledek, na němž podmíněná odměna závisí, stanoven příslušným úřadem;
- informování předpokládaných uživatelů o práci provedené firmou a o způsobu stanovení odměny;
- charakter poskytnuté služby;
- dopad události nebo transakce na účetní závěrku.

410.12 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:

- pověření vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb nemajících charakter ověřování, provedením kontroly práce firmy;
- sjednání písemné dohody s klientem o způsobu stanovení odměny, a to předem.

ODDÍL 411**ZÁSADY ODMĚŇOVÁNÍ A HODNOCENÍ****Úvod**

- 411.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 411.2 Firemní zásady odměňování a hodnocení mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 411.3 A1 Je-li člen auditního týmu, který ověřuje účetní závěrku nějakého klienta, hodnocen nebo odměňován podle prodeje jiných služeb tomuto klientovi, a to služeb, které nemají charakter ověřování, hrozba vlastní zainteresovanosti závisí na následujících faktorech:
- (a) na tom, jak velký relativní podíl odměny nebo hodnocení je vázán na prodej uvedených služeb;
 - (b) na roli dané osoby v auditním týmu; a
 - (c) na tom, zda prodej uvedených služeb je faktorem ovlivňujícím kariérní postup dané osoby.
- 411.3 A2 Příklady opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:
- úprava plánu odměňování nebo metodiky hodnocení u dané osoby;
 - odvolání příslušného člena auditního týmu.
- 411.3 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti je pověření vhodné osoby provedením kontroly práce tohoto člena týmu.
- R411.4 Firma nesmí hodnotit ani odměňovat klíčového partnera auditu podle jeho úspěchu při prodeji služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi. Tímto požadavkem nejsou zakázána běžná ujednání o rozdělení zisku mezi partnery firmy.

ODDÍL 420**DARY A POHOSTINNOST****Úvod**

- 420.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 420.2 Přijímání darů a pohostinnosti od auditního klienta může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení

- R420.3** Firma, jiná firma v síti ani člen auditního týmu nesmí od auditního klienta přijímat žádné dary ani pohostinnost, s výjimkou těch, jejichž hodnota je jednoznačně nepodstatná a bezvýznamná.
- 420.3 A1 Jestliže firma, jiná firma v síti nebo člen auditního týmu auditnímu klientovi nabízejí nebo od něj přijímají pozornosti, platí požadavky a aplikační ustanovení oddílu 340. Porušení těchto požadavků může představovat hrozbu ohrožující nezávislost.
- 420.3 A2 V souladu s požadavky oddílu 340, které upravují nabídku nebo přijímání pozorností, firma, jiná firma v síti ani člen auditního týmu nesmí přijímat od auditního klienta dary ani pohostinnost, pokud to má za cíl nevhodně ovlivnit jejich chování, a to ani v případě, že se jedná o pozornosti, které jsou jednoznačně nepodstatné a bezvýznamné.

ODDÍL 430

PROBÍHAJÍCÍ NEBO HROZÍCÍ SOUDNÍ ŘÍZENÍ

Úvod

- 430.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 430.2 Probíhající nebo hrozící soudní řízení s auditním klientem je zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Aplikační ustanovení

Všeobecné

- 430.3 A1 Je třeba, aby vztah mezi vedením klienta a členy auditního týmu byl charakterizován naprostou otevřeností a úplným informováním o všech aspektech fungování klienta. Auditní klient a firma, jiná firma v síti nebo člen auditního týmu mohou v případě probíhajícího nebo hrozícího soudního řízení stanout proti sobě v pozici protistran, což může ovlivnit ochotu vedení k úplnému informování o všech skutečnostech a být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti.
- 430.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- významnost soudního sporu;
 - zda se soudní spor vztahuje k předchozí auditní zakázce.
- 430.3 A3 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu vydíratelnosti v případech, kdy se soudní spor týká přímo nějakého člena auditního týmu, je odvolání příslušného člena auditního týmu.
- 430.3 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti, je pověření vhodné osoby provedením kontroly prací.

ODDÍL 510

FINANČNÍ PODÍLY

Úvod

- 510.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 510.2 Vlastnictví finančního podílu na auditním klientovi může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

- 510.3 A1 Vlastnictví finančního podílu může být buď přímé, nebo nepřímé, přičemž v obou případech může jít o vlastnictví prostřednictvím zprostředkovatele, jako je např. subjekt kolektivního investování, správa pozůstalosti nebo svěřenský fond. O přímý finanční podíl se podle definice v Etickém kodexu jedná v případě, že skutečný vlastník zprostředkovatele ovládá nebo je schopen ovlivňovat jeho investiční rozhodnutí. Naopak jestliže skutečný vlastník zprostředkovatele neovládá a není schopen ovlivňovat jeho investiční rozhodnutí, Etický kodex definuje takový finanční podíl jako nepřímý.
- 510.3 A2 V tomto oddílu se v souvislosti s finančním podílem hovoří o jeho „materialitě“. Při posuzování toho, zda je finanční podíl pro určitou fyzickou osobu materiální, se zohledňuje jak čisté jmění dané osoby, tak čisté jmění jejích nejbližších rodinných příslušníků.
- 510.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti vyplývající z držby finančního podílu na auditním klientovi:
- role osoby, která tento finanční podíl vlastní;
 - zda se jedná o přímý, nebo nepřímý podíl;
 - materialita daného finančního podílu.

Finanční podíly vlastněné firmou, jinou firmou v síti, členy auditního týmu a dalšími osobami

- R510.4** Přímý finanční podíl ani materiální nepřímý finanční podíl na auditním klientovi nesmí, s výhradou ustanovení odstavce R510.5, vlastnit:
- (a) firma ani jiná firma v síti;
 - (b) člen auditního týmu ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník;
 - (c) žádný partner kanceláře, v níž partner odpovědný za zakázku danou auditní zakázku provádí, ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník; nebo
 - (d) žádný partner ani zaměstnanec v manažerské funkci, který poskytuje danému auditnímu klientovi jiné než auditní služby, ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník, s výjimkou případů, kdy je účast takového partnera nebo zaměstnance v manažerské funkci na zakázce minimální.

510.4A1 Kancelář, v níž partner odpovědný za zakázku danou auditní zakázku provádí, nemusí být nutně totožná s kanceláří, ke které patří. Jestliže partner odpovědný za zakázku patří k jiné kanceláři než ostatní členové auditního týmu, určení kanceláře, v níž tento partner auditní zakázku provádí, vyžaduje odborný úsudek.

R510.5 Odchylně od odstavce R510.4, nejbližší rodinný příslušník podle bodů R510.4(c) nebo (d) smí vlastnit přímý finanční podíl či materiální nepřímý finanční podíl na auditním klientovi, jsou-li splněny obě následující podmínky:

- (a) rodinný příslušník nabyt tento podíl jako součást svých zaměstnaneckých práv, např. formou penzijního nebo akciového opčního plánu, a firma v případě potřeby ošetřila hrozbu vyplývající z držby takového finančního podílu; a
- (b) jakmile to bude prakticky možné, rodinný příslušník finanční podíl prodá nebo se ho vzdá poté, co obdrží právo prodat finanční podíl nebo v případě akciového opčního plánu právo realizovat opci.

Finanční podíly v osobě ovládající auditního klienta

R510.6 Firma ani jiná firma v síti, žádný člen auditního týmu ani jeho nejbližší rodinní příslušníci nesmějí vlastnit přímý ani materiální nepřímý finanční podíl na subjektu, který uplatňuje v auditním klientovi rozhodující vliv, je-li klient pro tento subjekt materiální.

Finanční podíly v držbě svěřenského správce

R510.7 Ustanovení odstavce R510.4 platí rovněž pro finanční podíl na auditním klientovi ve svěřenském fondu, jestliže firma, jiná firma v síti nebo fyzická osoba působí jako jeho svěřenský správce. Výjimku představují případy, kdy jsou splněny následující podmínky:

- (a) žádná z následujících osob, resp. subjektů není obmyšleným svěřenského fondu: svěřenský správce, člen auditního týmu, jejich nejbližší rodinní příslušníci, firma ani jiná firma v síti;
- (b) finanční podíl, který svěřenský fond drží na auditním klientovi, není pro tento svěřenský fond materiální;
- (c) svěřenský fond nemůže v auditním klientovi uplatňovat podstatný vliv; a
- (d) žádná z následujících osob, resp. subjektů nemůže významně ovlivňovat investiční rozhodnutí týkající se finančního podílu na auditním klientovi: svěřenský správce, člen auditního týmu, jejich nejbližší rodinní příslušníci, firma ani jiná firma v síti.

Společné finanční podíly s auditním klientem

R510.8 (a) Firma ani jiná firma v síti, žádný člen auditního týmu ani jeho nejbližší rodinní příslušníci nesmějí vlastnit finanční podíl na subjektu, v němž současně vlastní finanční podíl také auditní klient. Výjimku představují případy, kdy jsou splněny následující podmínky:

- (i) finanční podíl je pro firmu, jinou firmu v síti, člena auditního týmu, případně jeho nejbližší rodinné příslušníky a pro auditního klienta nemateriální; nebo
- (ii) auditní klient nemůže v subjektu uplatňovat podstatný vliv;

- (b) než se fyzická osoba vlastnící finanční podíl podle odstavce R510.8(a) stane členem auditního týmu, jsou ona sama, resp. její nejbližší rodinní příslušníci povinni:
- (i) buď prodat finanční podíl; nebo
 - (ii) prodat takovou část nepřímého finančního podílu, aby zbývající podíl již nebyl materiální.

Finanční podíly nabyté nezáměrně

R510.9 Jestliže firma, jiná firma v síti, partner či zaměstnanec firmy nebo jiné firmy v síti, případně jejich nejbližší rodinní příslušníci nabyli na auditním klientovi přímý nebo materiální nepřímý finanční podíl formou dědictví či daru, v důsledku fúze, případně za jiných okolností, přičemž vlastnictví takového podílu je v rozporu s ustanoveními tohoto oddílu:

- (a) v případě, že finanční podíl nabyla firma, jiná firma v síti, člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci, jsou povinni ho neprodleně prodat, resp. z nepřímého finančního podílu jsou povinni prodat takovou část, aby zbývající podíl již nebyl materiální nebo
- (b) (i) v případě, že finanční podíl nabyla fyzická osoba, která není členem auditního týmu, nebo její nejbližší rodinní příslušníci, jsou povinni ho prodat, jakmile to bude možné, resp. z nepřímého finančního podílu jsou povinni prodat takovou část, aby zbývající podíl již nebyl materiální; a
- (ii) dokud nebude dokončen proces prodeje finančního podílu, je firma v případě potřeby povinna ošetřit související hrozbu.

Finanční podíly – jiné okolnosti

Nejbližší rodinní příslušníci

510.10 A1 Jestliže člen auditního týmu, jeho nejbližší rodinní příslušníci, firma nebo jiná firma v síti vlastní finanční podíl na subjektu, o němž je známo, že v něm vlastní finanční podíl rovněž člen orgánu auditního klienta nebo jeho vlastník uplatňující rozhodující vliv, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti.

510.10 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- role takové osoby v auditním týmu;
- zda je vlastnictví subjektu v držení úzkého, nebo širokého okruhu vlastníků;
- zda podíl investorovi umožňuje subjekt ovládat nebo významně ovlivňovat;
- materialita finančního podílu.

510.10 A3 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti, je odvolání člena auditního týmu, který vlastní finanční podíl.

510.10 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, je pověření vhodné osoby provedením kontroly prací příslušného člena auditního týmu.

Blízcí rodinní příslušníci

- 510.10 A5 Jestliže člen auditního týmu ví, že jeho blízký rodinný příslušník vlastní na auditním klientovi přímý nebo materiální nepřímý finanční podíl, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti
- 510.10 A6 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:
- charakter vztahu mezi členem auditního týmu a jeho blízkým rodinným příslušníkem;
 - zda se jedná o přímý, nebo nepřímý finanční podíl;
 - materialita finančního podílu pro blízkého rodinného příslušníka.
- 510.10 A7 Příklady opatření, jejichž prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti:
- jakmile to bude prakticky možné, blízký rodinný příslušník prodá celý svůj finanční podíl, resp. z nepřímého finančního podílu prodá takovou část, aby zbývající podíl již nebyl materiální;
 - odvolání příslušného člena auditního týmu.
- 510.10 A8 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, je pověření vhodné osoby provedením kontroly prací příslušného člena auditního týmu.

Jiné fyzické osoby

- 510.10 A9 Jestliže člen auditního týmu ví, že některá z níže uvedených osob vlastní finanční podíl na auditním klientovi, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti:
- partneři a odborní zaměstnanci firmy nebo jiné firmy v síti, s výjimkou těch, jimž držbu takových finančních podílů výslovně zakazuje odstavec R510.4, nebo jejich nejbližší rodinní příslušníci;
 - osoby s těsným osobním vztahem se členem auditního týmu.
- 510.10 A10 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:
- struktura firmy z hlediska organizace, provozu a vztahů nadřízenosti/podřízenosti;
 - charakter vztahu mezi danou osobou a členem auditního týmu.
- 510.10 A11 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, je odvolání člena auditního týmu, který má takový osobní vztah.
- 510.10 A12 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:
- vyloučení příslušného člena auditního týmu z významných rozhodnutí týkajících se dané auditní zakázky;
 - pověření vhodné osoby provedením kontroly prací příslušného člena auditního týmu.

Firemní fond penzijního připojištění

- 510.10 A13 Jestliže fond penzijního připojištění provozovaný firmou nebo jinou firmou v síti drží přímý nebo materiální nepřímý finanční podíl na auditním klientovi, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti.

ODDÍL 511**PŮJČKY A ZÁRUKY****Úvod**

- 511.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 511.2 Půjčka nebo záruka poskytnutá auditním klientem či auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 511.3 A1 V tomto oddílu se v souvislosti s půjčkou nebo zárukou hovoří o její materialitě. Při posuzování toho, zda je půjčka nebo záruka pro určitou fyzickou osobu materiální, se zohledňuje jak čisté jmění dané osoby, tak čisté jmění jejích nejbližších rodinných příslušníků.

Půjčky a záruky poskytnuté auditnímu klientovi

- R511.4** Firma, jiná firma v síti, žádný člen auditního týmu ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí poskytnout auditnímu klientovi půjčku či záruku za půjčku, s výjimkou případů, kdy je taková půjčka nebo záruka nemateriální pro obě níže uvedené strany:
- (a) pro firmu, jinou firmu v síti, případně pro fyzickou osobu, která ji poskytuje; a
 - (b) pro auditního klienta.

Půjčky a záruky poskytnuté auditním klientem, který je bankou nebo obdobou institucí

- R511.5** Firma, jiná firma v síti, žádný člen auditního týmu ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí přijmout půjčku či záruku za půjčku od auditního klienta, který je bankou nebo obdobnou institucí, s výjimkou případů, kdy je půjčka či záruka poskytnuta v rámci obvyklých úvěrových postupů a za běžných úvěrových podmínek.
- 511.5 A1 Půjčkou může být například hypotéka, povolené přečerpání zůstatku bankovního účtu (kontokorent), půjčka na nákup osobního automobilu nebo čerpaná částka z kreditní karty.
- 511.5 A2 I v případě, že firma nebo jiná firma v síti obdrží od auditního klienta, který je bankou nebo obdobnou institucí, půjčku v rámci obvyklých úvěrových postupů a za běžných úvěrových podmínek, může být taková půjčka zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, pokud je pro auditního klienta nebo pro příslušnou firmu materiální.
- 511.5 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, je pověření vhodné osoby v rámci sítě firem, která není členem auditního týmu a nepatří do firmy, jež úvěr obdržela, provedením kontroly prací.

Vklady a účty cenných papírů

R511.6 Firma, jiná firma v síti, žádný člen auditního týmu ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí mít vklad či účet cenných papírů (brokerský účet) u auditního klienta, kterým je bankou, makléřem nebo obdobnou institucí, pokud takový vklad nebo účet není veden za běžných obchodních podmínek.

Půjčky a záruky poskytnuté auditním klientem, který není bankou ani obdobou institucí

R511.7 Firma, jiná firma v síti, žádný člen auditního týmu ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí přijmout půjčku či záruku za půjčku od auditního klienta, který není bankou ani obdobnou institucí, s výjimkou případů, kdy je taková půjčka nebo záruka nemateriální pro níže uvedené strany:

- (a) pro firmu, jinou firmu v síti, případně pro fyzickou osobu, která ji obdržela; a
- (b) pro klienta.

ODDÍL 520**OBCHODNÍ VZTAHY****Úvod**

- 520.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 520.2 Úzký obchodní vztah s klientem nebo jeho vedením může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 520.3 A1 V tomto oddílu se v souvislosti s finančním podílem hovoří o jeho „materialitě“ a v souvislosti s obchodním vztahem o jeho „významnosti“. Při posuzování toho, zda je finanční podíl pro určitou fyzickou osobu materiální, se zohledňuje jak čisté jmění dané osoby, tak čisté jmění jejich nejbližších rodinných příslušníků.
- 520.3 A2 Příklady úzkého obchodního vztahu, který vznikl na základě obchodní činnosti nebo na základě společného finančního podílu:
- vlastnictví finančního podílu ve společném podniku s klientem nebo s jeho vlastníkem, který uplatňuje rozhodující vliv, s členem orgánu nebo s osobou, která u klienta zastává vyšší manažerské funkce;
 - ujednání, na jehož základě se nějaké služby nebo produkty firmy spojí do balíčku se službami nebo produkty klienta a tento balíček se na trhu nabízí jménem obou stran;
 - distribuční nebo marketingová ujednání, na jejichž základě firma působí jako distributor či prodejce produktů nebo služeb klienta, resp. klient působí jako distributor či prodejce produktů nebo služeb firmy.

Obchodní vztahy firmy, jiné firmy v síti, člena auditního týmu a jeho nejbližších rodinných příslušníků

- R520.4** Firma, jiná firma v síti ani člen auditního týmu nesmí mít úzký obchodní vztah s auditním klientem či jeho vedením, s výjimkou případů, kdy související finanční podíl je jak pro klienta a jeho vedení, tak pro firmu, jinou firmu v síti, případně pro člena auditního týmu nevýznamný (nemateriální) a obchodní vztah je pro ně rovněž nevýznamný.
- 520.4 A1 Rovněž úzký obchodní vztah mezi auditním klientem nebo jeho vedením a nejbližším rodinným příslušníkem člena auditního týmu může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti.

Podíly na akciových společnostech s omezeným počtem akcionářů

- R520.5** Firma, jiná firma v síti, žádný člen auditního týmu ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí mít obchodní vztah zahrnující podíl na tzv. closely-held společnosti, tj. na akciové

společnosti s omezeným počtem akcionářů, jestliže v takové společnosti vlastní podíl rovněž auditní klient nebo člen jeho orgánu, případně skupina těchto členů, s výjimkou následujících případů:

- (a) obchodní vztah je pro firmu, jinou firmu v síti, příslušnou osobu i pro klienta nevýznamný;
- (b) finanční podíl je pro investora nebo skupinu investorů nemateriální; a
- (c) finanční podíl investorovi ani skupině investorů neumožňuje ovládat takovou společnost.

Nákup zboží nebo služeb

520.6 A1 Jestliže firma, jiná firma v síti, člen auditního týmu nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci u auditního klienta nakupují zboží nebo služby, obvykle to jejich nezávislost neohrožuje, pokud je transakce uskutečněna v rámci běžné činnosti a za tržních podmínek. Nicméně může jít o transakce takového charakteru a rozsahu, že jsou zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti.

520.6 A2 Příklady opatření, jejichž prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresanosti:

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

ODDÍL 521**PŘÍBUZENSKÉ A OSOBNÍ VZTAHY****Úvod**

- 521.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 521.2 Příbuzenské a osobní vztahy s pracovníky klienta mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 521.3 A1 Příbuzenské a osobní vztahy mezi členem auditního týmu a členem orgánu auditního klienta, případně některými jeho zaměstnanci (v závislosti na funkci, kterou zastávají), mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti či hrozby vydíratelnosti.
- 521.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- odpovědnost a povinnosti, které má daný člen auditního týmu;
 - role, kterou rodinný příslušník či jiná osoba zastává v rámci klienta, a o jak blízký vztah se jedná.

Nejbližší rodinní příslušníci člena auditního týmu

- 521.4 A1 Je-li nejbližší rodinný příslušník člena auditního týmu zaměstnancem auditního klienta a zastává-li funkci, v níž může významně ovlivňovat finanční situaci klienta, jeho finanční výkonnost nebo peněžní toky, je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti či hrozby vydíratelnosti.
- 521.4 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- funkce, kterou nejbližší rodinný příslušník zastává;
 - role člena auditního týmu.
- 521.4 A3 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti, je odvolání daného člena auditního týmu.
- 521.4 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je nastavení odpovědnosti a povinností v rámci auditního týmu tak, aby se daný člen nezabýval záležitostmi, které jsou v kompetenci jeho nejbližšího rodinného příslušníka.

R521.5 Členem auditního týmu nesmí být osoba, jejíž nejbližší rodinný příslušník je:

- (a) členem orgánu auditního klienta;
- (b) zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů auditního klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora; nebo
- (c) zaměstnancem, který takovou funkci zastával kdykoli v průběhu realizace auditní zakázky nebo během období, za které je sestavena účetní závěrka.

Blízcí rodinní příslušníci člena auditního týmu

521.6 A1 Je-li blízký rodinný příslušník člena auditního týmu:

- (a) členem orgánu auditního klienta nebo
- (b) zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů auditního klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora,

je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti.

521.6 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- charakter vztahu mezi členem auditního týmu a jeho blízkým rodinným příslušníkem;
- funkce, kterou blízký rodinný příslušník zastává;
- role člena auditního týmu.

521.6 A3 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti, je odvolání daného člena auditního týmu.

521.6 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je nastavení odpovědnosti a povinností v rámci auditního týmu tak, aby se daný člen nezabýval záležitostmi, které jsou v kompetenci jeho blízkého rodinného příslušníka.

Jiné blízké vztahy člena auditního týmu

R521.7 Je-li osoba, která sice není nejbližším ani blízkým rodinným příslušníkem člena auditního týmu, ale s níž má tento člen blízký vztah:

- (a) členem orgánu auditního klienta nebo
- (b) zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů auditního klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora,

je člen auditního týmu povinen konzultovat tuto záležitost v souladu s firemními zásadami a postupy.

- 521.7 A1 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti vyplývající z takového vztahu:
- charakter vztahu mezi danou osobou a členem auditního týmu;
 - funkce, kterou daná osoba v rámci klienta zastává;
 - role člena auditního týmu.
- 521.7 A2 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti, je odvolání daného člena auditního týmu.
- 521.7 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je nastavení odpovědnosti a povinností v rámci auditního týmu tak, aby se daný člen nezabýval záležitostmi, které jsou v kompetenci osoby, s níž má blízký vztah.

Vztahy partnerů a zaměstnanců firmy

- R521.8** Jestliže partner nebo zaměstnanec firmy ví o tom, že existuje osobní nebo příbuzenský vztah mezi osobami uvedenými níže pod body (a) a (b), je povinen konzultovat tuto záležitost v souladu s firemními zásadami a postupy:
- (a) partner nebo zaměstnanec firmy nebo jiné firmy v síti, který není členem auditního týmu;
a
 - (b) člen orgánu auditního klienta, případně zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora.
- 521.8 A1 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti:
- charakter vztahu mezi partnerem či zaměstnancem firmy a členem orgánu nebo zaměstnancem klienta;
 - míra interakce mezi partnerem či zaměstnancem firmy a auditním týmem;
 - funkce, kterou partner či zaměstnanec ve firmě zastává;
 - funkce, kterou zastává daná osoba v rámci klienta.
- 521.8 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti:
- nastavení odpovědnosti a povinností daného partnera nebo zaměstnance tak, aby se snížil jeho případný vliv na auditní zakázku;
 - pověření vhodné osoby provedením kontroly auditních prací.

ODDÍL 522**PŘEDCHOZÍ PRACOVNÍ POMĚR NEBO ČLENSTVÍ V ORGÁNU AUDITNÍHO KLIANTA****Úvod**

- 522.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 522.2 Pokud člen auditního týmu v nedávné době působil jako člen orgánu auditního klienta nebo byl jeho zaměstnancem, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby spřízněnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Pracovní poměr nebo členství v orgánu během účetního období, k němuž se vztahuje zpráva auditora**

- R522.3** Členem auditního týmu nesmí být osoba, která v průběhu účetního období, k němuž se vztahuje zpráva auditora:
- (a) působila jako člen orgánu auditního klienta; nebo
 - (b) byla zaměstnancem auditního klienta a zastávala funkci, v níž mohla významně ovlivňovat zpracování jeho účetních záznamů nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora.

Pracovní poměr nebo členství v orgánu před účetním obdobím, k němuž se vztahuje zpráva auditora

- 522.4 A1 Jestliže člen auditního týmu před účetním obdobím, k němuž se vztahuje zpráva auditora:
- (a) působil jako člen orgánu auditního klienta; nebo
 - (b) byl zaměstnancem auditního klienta a zastával funkci, v níž mohl významně ovlivňovat zpracování jeho účetních záznamů nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora,
- může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby spřízněnosti. Hrozba by existovala např. v případě, že by se během auditní zakázky za běžné účetní období měla ověřovat rozhodnutí přijatá nebo práce provedené daným pracovníkem v přechodném účetním období, kdy byl ještě zaměstnancem klienta.
- 522.4 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- funkce, kterou daná osoba u klienta zastávala;
 - jak dlouhá doba uplynula od ukončení pracovního poměru;
 - role člena auditního týmu.
- 522.4 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby spřízněnosti, je pověření vhodné osoby provedením kontroly prací daného člena auditního týmu.

ODDÍL 523**ČLENSTVÍ V ORGÁNU AUDITNÍHO KLIENTA****Úvod**

- 523.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 523.2 Členství v orgánech klienta je zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Členství v orgánu auditního klienta**

R523.3 Partner ani zaměstnanec firmy ani jiné firmy v síti nesmí být členem orgánu auditního klienta.

Funkce „Company Secretary“

R523.4 Partner ani zaměstnanec firmy ani jiné firmy v síti nesmí u auditního klienta zastávat funkci „Company Secretary“ („tajemníka orgánů společnosti“), s výjimkou následujících případů:

- (a) je to výslovně dovoleno místními právními nebo profesními předpisy, případně praxí;
- (b) veškerá důležitá rozhodnutí jsou v kompetenci vedení auditního klienta; a
- (c) osoba zastávající tuto funkci vykonává výhradně činnosti rutinního a administrativního charakteru, jako je příprava zápisů z jednání a podávání povinných hlášení.

523.4 A1 Funkce „tajemníka orgánů společnosti“ má v různých jurisdikcích různou náplň. Jeho povinnosti mohou zahrnovat jak administrativní činnosti (jako je vedení osobní evidence a správa podnikové dokumentace), tak i povinnosti neadministrativního charakteru, od zajišťování souladu s platnými předpisy až po poradenství při správě a řízení. Obvykle se tato funkce považuje za úzce spjatou se subjektem, pro který tajemník pracuje. Jestliže tedy partner nebo zaměstnanec firmy nebo jiné firmy v síti působí jako „tajemník“ auditního klienta, představuje to hrozbu. (Podrobnější informace o poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi jsou uvedeny v oddílu 600, *Poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi.*)

ODDÍL 524**PRACOVNÍ POMĚR U AUDITNÍHO KLIENTA****Úvod**

- 524.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 524.2 Pracovní poměr u auditního klienta může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všichni auditní klienti**

524.3 A1 Jestliže některá z následujících osob:

- člen orgánu auditního klienta;
- zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora,

dříve byla členem auditního týmu nebo partnerem firmy či jiné firmy v síti, může to být zdrojem hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti.

Omezení týkající se bývalého partnera nebo člena auditního týmu

R524.4 Firma musí zajistit, že mezi ní nebo jinou firmou v síti a mezi:

- (a) bývalým partnerem firmy; nebo
- (b) bývalým členem auditního týmu,

kteří nastoupili k auditnímu klientovi firmy jako:

- (i) člen orgánu; nebo
- (ii) zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora,

nepřetrvává žádná významná vazba. Významná vazba mezi firmou nebo jinou firmou v síti a takovou osobou nepřetrvává, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:

- (a) daná osoba nemá nárok na žádné výhody ani platby hrazené firmou nebo jinou firmou v síti, s výjimkou těch, jež byly pevně sjednány předem;
- (b) případné částky, které firma nebo jiná firma v síti dluží takové osobě, nejsou pro firmu ani jinou firmu v síti materiální; a
- (c) daná osoba se již nadále nepodílí na obchodní ani odborné činnosti firmy ani jiné firmy v síti.

524.4 A1 I když jsou požadavky odstavce R524.4 splněny, hrozba spřízněnosti nebo hrozba

vydíratelnosti může přesto vzniknout.

- 524.4 A2 Hrozba spřízněnosti nebo hrozba vydíratelnosti může vzniknout rovněž v případě, že bývalý partner firmy nebo jiné firmy v síti nastoupil v některé z funkcí vymezených v odstavci 524.3 A1 k subjektu, který se následně stal auditním klientem firmy.
- 524.4 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- jakou funkci bude daná osoba u klienta zastávat;
 - zda bude daná osoba spolupracovat s auditním týmem;
 - jak je to dlouho, co daná osoba byla členem auditního týmu nebo partnerem firmy či jiné firmy v síti;
 - jakou funkci daná osoba zastávala v auditním týmu, ve firmě nebo jiné firmě v síti, například zda měla na starosti pravidelný kontakt s vedením klienta nebo s osobami pověřenými jeho správou a řízením.
- 524.4 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti:
- úprava auditního plánu;
 - posílení auditního týmu pracovníky, kteří mají ve srovnání s osobou, jež nastoupila ke klientovi, dostatečné zkušenosti;
 - pověření vhodné osoby provedením kontroly prací bývalého člena auditního týmu.

Pracovní poměr členů auditního týmu u klienta

- R524.5** Firma nebo firma v síti musí mít zásady a postupy, které členům auditního týmu ukládají povinnost informovat ji o tom, že s auditním klientem zahájili jednání o pracovním poměru.
- 524.5 A1 Jestliže se člen auditního týmu podílí na auditní zakázce, i když ví, že nastoupí, resp. že možná v budoucnu nastoupí k danému klientovi jako jeho zaměstnanec, je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti.
- 524.5 A2 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, je odvolání daného člena auditního týmu.
- 524.5 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, je pověření vhodné osoby kontrolou významných úsudků provedených daným členem auditního týmu během jeho působení v týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Klíčoví partneři auditu

- R524.6** S výhradou ustanovení odstavce R524.8, jestliže osoba, jež působila jako klíčový partner auditu klienta, který je subjektem veřejného zájmu, nastoupí k danému klientovi jako:
- (a) člen orgánu; nebo
 - (b) zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora,

je nezávislost ohrožena, s výjimkou případů, kdy poté, co daná osoba přestala působit jako klíčový partner auditu:

- (i) auditní klient vydal auditorem ověřenou účetní závěrku za období minimálně dvanácti měsíců; a
- (ii) daná osoba již nebyla členem auditního týmu, který prováděl audit této účetní závěrky.

Seniorní nebo vedoucí partner firmy (případně rovnocenná funkce)

R524.7 S výhradou ustanovení odstavce R524.8, jestliže osoba, jež zastávala funkci seniorního nebo vedoucího partnera firmy (případně rovnocennou funkci), nastoupí k auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, jako:

- (a) člen orgánu; nebo
- (b) zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů klienta nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora,

je nezávislost ohrožena, s výjimkou případů, kdy od doby, co daná osoba působila jako seniorní nebo vedoucí partner firmy (případně v rovnocenné funkci) již uplynulo dvanáct měsíců.

Podnikové kombinace

R524.8 Pro odstavce R524.6 a R524.7 platí výjimka, že nezávislost není ohrožena, jestliže okolnosti vymezené v těchto odstavcích nastaly v důsledku podnikové kombinace a jsou splněny všechny níže uvedené podmínky:

- (a) bývalý partner nepřijal funkci u auditního klienta v souvislosti se záměrem realizovat podnikovou kombinaci;
- (b) veškeré výhody nebo platby, které měla firma nebo jiná firma v síti bývalému partnerovi uhradit, s výjimkou těch, jež byly pevně sjednány předem, byly uhrazeny v plné výši a případné částky, které firma nebo jiná firma v síti dluží tomuto partnerovi, nejsou pro ně materiální;
- (c) bývalý partner se již nadále nepodílí na obchodní ani odborné činnosti firmy ani jiné firmy v síti; a
- (d) firma projedná funkci, kterou její bývalý partner zastává u auditního klienta, s osobami pověřenými jeho správou a řízením.

ODDÍL 525**DOČASNÉ PŘIDĚLENÍ ZAMĚSTNANCŮ****Úvod**

- 525.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 525.2 Zapůjčení zaměstnanců auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, hrozby protekčního vztahu nebo hrozby spřízněnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 525.3 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb vznikajících v situacích, kdy firma nebo jiná firma v síti zapůjčí auditnímu klientovi zaměstnance:
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit další kontrolou práce provedené zapůjčenými zaměstnanci;
 - hrozbu protekčního vztahu nebo hrozbu spřízněnosti lze ošetřit tím, že zapůjčení zaměstnanci nebudou členy auditního týmu;
 - hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit tím, že zapůjčení zaměstnanci nebudou mít v rámci auditního týmu na starosti žádné funkce ani činnosti, které vykonávali během svého přidělení ke klientovi.
- 525.3 A2 Jestliže v důsledku toho, že firma nebo jiná firma v síti zapůjčí auditnímu klientovi zaměstnance, vznikne hrozba spřízněnosti nebo hrozba protekčního vztahu, protože vazba firmy či jiné firmy v síti na názory a zájmy vedení klienta je příliš úzká, žádná ochranná opatření obvykle nejsou k dispozici.
- R525.4** Firma nebo jiná firma v síti smí auditnímu klientovi zapůjčit zaměstnance pouze v případě, že jsou splněny všechny následující podmínky:
- (a) jedná se pouze o krátkodobou výpomoc;
 - (b) zapůjčení zaměstnanci se nepodílejí na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování a které nejsou povoleny podle oddílu 600 a jeho pododdílů; a
 - (c) zapůjčení zaměstnanci nepřejímají žádnou manažerskou odpovědnost a auditní klient zodpovídá za řízení jejich činnosti a za dohled nad nimi.

ODDÍL 540**DLOUHODOBÉ VAZBY PRACOVNÍKŮ FIRMY S AUDITNÍM KLIENTEM (VČETNĚ STRÍDÁNÍ PARTNERŮ)****Úvod**

- 540.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 540.2 Dlouhodobé zapojení pracovníka firmy do auditních zakázek pro téhož klienta může být zdrojem hrozby spřízněnosti a hrozby vlastní zainteresanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všichni auditní klienti**

- 540.3 A1 Znalost auditního klienta a prostředí, ve kterém působí, má pro kvalitu auditu zásadní význam. Nicméně jestliže má nějaká osoba prostřednictvím svého členství v auditním týmu dlouhodobé vazby na:
- (a) auditního klienta a jeho aktivity;
 - (b) vrcholové vedení auditního klienta; nebo
 - (c) účetní závěrku, k níž firma vydává výrok auditora, nebo na finanční informace, z nichž tato účetní závěrka vychází,
- může to být zdrojem hrozby spřízněnosti.
- 540.3 A2 Jestliže má pracovník firmy obavu ze ztráty dlouhodobého klienta nebo má zájem udržovat úzké osobní vztahy s členem jeho vrcholového vedení nebo s osobou pověřenou správou a řízením, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti. Tato hrozba může nepatřičně ovlivnit jeho úsudek.
- 540.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby spřízněnosti nebo hrozby vlastní zainteresanosti:
- (a) Z hlediska pracovníka firmy:
 - jak dlouho trvá vztah daného pracovníka s klientem, včetně toho, zda existoval již během jeho předchozího působení, tj. před jeho nástupem k firmě;
 - jak dlouho je daný pracovník členem auditního týmu a jaké role v něm zastává;
 - do jaké míry je práce daného pracovníka řízena a kontrolována pracovníky v nadřazených funkcích a vykonávána pod jejich dohledem;
 - do jaké míry může daný pracovník díky své senioritě ovlivňovat výsledky auditu, například tím, že přijímá klíčová rozhodnutí nebo řídí práce jiných členů auditního týmu;
 - jak úzký je osobní vztah daného pracovníka s členy vrcholového vedení klienta nebo s osobami pověřenými jeho správou a řízením;

- jaký je charakter, frekvence a rozsah styků daného pracovníka s vrcholovým vedením klienta nebo s osobami pověřenými jeho správou a řízením.

(b) Z hlediska auditního klienta:

- jaký je charakter a složitost účetních problémů daného klienta a jeho problémů v oblasti účetního výkaznictví a zda v této oblasti dochází ke změnám;
- zda v poslední době došlo ke změnám ve složení vrcholového vedení klienta nebo osob pověřených jeho správou a řízením;
- zda došlo ke změnám v organizační struktuře klienta, které mají dopad na charakter, frekvenci a rozsah styků daného pracovníka s vrcholovým vedením klienta nebo s osobami pověřenými jeho správou a řízením.

540.3 A4 Kombinace dvou či více faktorů může zvyšovat, nebo naopak snižovat úroveň možné hrozby. Například hrozba spřízněnosti, která se vytvoří během let díky stále užšímu vztahu mezi pracovníkem firmy a členem vrcholového vedení auditního klienta, se po odchodu daného manažera do jiné společnosti sníží.

540.3 A5 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vlastní zainteresovanosti, která vznikne dlouhodobým působením pracovníka firmy na auditních zakázkách pro téhož klienta, je jeho vystřídání, tj. jeho odchod z daného auditního týmu.

540.3 A6 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby spřízněnosti nebo hrozby vlastní zainteresovanosti:

- změna role, kterou má daný pracovník v rámci auditního tým, případně změna charakteru a rozsahu úkolů, které plní;
- pověření vhodné osoby, která není členem auditního týmu, provedením kontroly práce daného pracovníka;
- provádění pravidelných a nezávislých interních či externích kontrol kvality zakázky.

R540.4 Jestliže firma dojde k závěru, že jediným způsobem, jak ošetřit existující hrozby, je vystřídání daného pracovníka a jeho odchod z auditního týmu, je povinná stanovit přiměřenou dobu, po kterou daný pracovník nesmí:

- být členem auditního týmu provádějícího danou auditní zakázku;
- provádět kontrolu kvality dané auditní zakázky; nebo
- mít přímý vliv na výsledek dané auditní zakázky.

Stanovená doba musí být dostatečně dlouhá, aby byla ošetřena hrozba spřízněnosti i hrozba vlastní zainteresovanosti. Je-li klient subjektem veřejného zájmu, platí rovněž ustanovení odstavců R540.5 až R540.20.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R540.5 S výhradou ustanovení odstavců R540.7 až R540.9, pracovník firmy nesmí v případě auditu subjektu veřejného zájmu zastávat žádnou z následujících funkcí ani jejich kombinace po dobu v úhrnu delší než sedm let („doba působení na auditní zakázce“):

- partner odpovědný za zakázku;

- (b) osoba pověřená kontrolou kvality zakázky; nebo
- (c) jiná role klíčového partnera auditu.

Po uplynutí stanovené doby, kdy pracovník firmy působil na auditní zakázce ve výše uvedených funkcích, musí následovat povinné období přerušení („cooling-off period“), kdy v souladu s ustanoveními odstavců R540.11 až R540.19 nesmí v těchto funkcích na dané auditní zakázce působit.

- R540.6** Doba, po kterou pracovník firmy působí na téže auditní zakázce v kterékoli z funkcí podle odstavce R540.5(a) až (c), se musí sčítat, dokud jeho působení není přerušeno minimálním souvislým obdobím ne kratším než období stanovené podle odstavců R540.11 až R540.13 pro příslušnou funkci, již pracovník firmy zastával v roce bezprostředně předcházejícím ukončení svého působení na dané auditní zakázce.
- 540.6 A1 Například pracovník firmy, který po dobu čtyř let zastával funkci partnera odpovědného za zakázku a poté se tři roky na dané auditní zakázce nepodílel, může na stejné auditní zakázce působit v některé z rolí klíčového partnera auditu pouze další tři roky (tj. v úhrnu sedm let). Poté následuje povinné období podle odstavce R540.14, kdy na zakázce nesmí působit.
- R540.7** Odchylně od odstavce R540.5, klíčoví partneři auditu, kteří jsou zvláště důležití pro jeho kvalitu, mohou ve výjimečných případech, kdy nastaly nepředpokládané okolnosti, na něž firma nemá vliv, a se souhlasem osob pověřených správou a řízením klienta působit v auditním týmu v některé z rolí klíčového partnera auditu ještě jeden rok, a to za předpokladu, že hrozby ohrožující nezávislost lze eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň.
- 540.7 A1 Klíčový partner auditu například může zůstat v auditním týmu o jeden rok navíc, jestliže jej není možné vystřídat kvůli nepředpokládaným okolnostem, jako je vážné onemocnění pracovníka, který se měl stát novým partnerem odpovědným za zakázku. V těchto případech firma projedná s osobami pověřenými správou a řízením klienta důvody, proč se plánované střídání partnerů nemůže uskutečnit, a jaká případná ochranná opatření je nutné přijmout v zájmu snížení souvisejících hrozeb.
- R540.8** V případě, že se auditní klient stane subjektem veřejného zájmu, je firma povinna při stanovení lhůty pro střídání klíčového partnera auditu započítat i dobu, po kterou stávající klíčový partner auditu zastával tuto funkci před tím, než se daný klient stal subjektem veřejného zájmu. Pokud to bylo v úhrnu pět a méně let, může působit jako klíčový partner auditu u daného klienta po dobu sedmi let minus počet již odsloužených let. Odchylně od odstavce R540.5, pokud to bylo v úhrnu šest a více let, může pokračovat v této funkci maximálně po dobu dvou let, avšak pouze se souhlasem osob pověřených správou a řízením klienta.
- R540.9** Pokud u firmy působí omezený počet osob se znalostmi a zkušenostmi potřebnými k výkonu funkce klíčového partnera auditu u subjektů veřejného zájmu, střídání klíčových partnerů auditu není v některých případech možné. Odchylně od odstavce R540.5, jestliže nezávislý regulační orgán v příslušné jurisdikci firmě pro tyto případy udělil výjimku, smí daný pracovník v souladu s touto výjimkou působit jako klíčový partner auditu po dobu delší než sedm let, a to za předpokladu, že jsou plněny další požadavky stanovené nezávislým regulačním orgánem, například doba, na kterou je výjimka danému klíčovému partnerovi auditu udělena, nebo provádění pravidelných, nezávislých externích prověrek.

Další aspekty relevantní pro dobu působení partnera na auditní zakázce

R540.10 Firma je při vyhodnocování hrozeb vyplývajících z dlouhodobých vazeb jejího pracovníka na auditního klienta povinna věnovat pozornost také tomu, v jakých rolích a jak dlouho působil tento pracovník na dané auditní zakázce před tím, než se stal klíčovým partnerem auditu.

540.10 A1 V některých případech může firma při uplatňování koncepčního rámce dojít k závěru, že není vhodné, aby daný pracovník nadále působil jako klíčový partner auditu, i když doba sedmi let ještě neuplynula.

Povinné období přerušení („cooling-off period“), kdy partner nesmí na auditní zakázce působit

R540.11 Jestliže pracovník firmy působil jako partner odpovědný za zakázku na téže auditní zakázce v úhrnu po dobu sedmi let, nesmí tuto práci vykonávat po dobu následujících pěti let.

R540.12 Jestliže byl pracovník firmy pověřen kontrolou kvality zakázky a působil v této funkci na téže auditní zakázce v úhrnu po dobu sedmi let, nesmí tuto práci vykonávat po dobu následujících tří let.

R540.13 Jestliže pracovník firmy působil v jiných rolích klíčového partnera auditu, než jsou uvedeny výše v odstavcích R540.11 a R540.12, na téže auditní zakázce v úhrnu po dobu sedmi let, nesmí tuto práci vykonávat po dobu následujících dvou let.

Kombinace různých rolí klíčového partnera auditu

R540.14 Jestliže pracovník firmy působil na téže auditní zakázce jednak v nějaké roli (rolích) klíčového partnera auditu a jednak jako partner odpovědný za zakázku v úhrnu po dobu čtyř a více let, nesmí tuto práci vykonávat po dobu následujících pěti let.

R540.15 S výhradou ustanovení odstavce R540.16(a), jestliže pracovník firmy působil na téže auditní zakázce jednak v nějaké roli (rolích) klíčového partnera auditu a jednak byl pověřen kontrolou kvality téže zakázky v úhrnu po dobu čtyř a více let, nesmí tuto práci vykonávat po dobu následujících tří let.

R540.16 Jestliže pracovník firmy působil na téže auditní zakázce jednak jako partner odpovědný za zakázku a jednak byl pověřen kontrolou kvality téže zakázky v úhrnu po dobu čtyř a více let, nesmí tuto práci vykonávat:

- (a) odchylně od odstavce R540.15, po dobu následujících pěti let v případě, že byl partnerem odpovědným za zakázku po dobu tří a více let; nebo
- (b) po dobu následujících tří let v ostatních případech.

R540.17 Jestliže pracovník firmy působil na téže auditní zakázce v několika různých rolích klíčového partnera auditu, přičemž se nejednalo o role uvedené výše v odstavcích R540.14 až R540.16, nesmí tuto práci vykonávat po dobu následujících dvou let.

Práce pro téhož klienta v předchozím působišti

R540.18 Pokud je to relevantní, je firma povinna pro účely odstavce R540.5 při určování počtu let, po které její pracovník působí jako klíčový partner auditu, započít i dobu, po kterou působil jako klíčový partner auditu pro téhož klienta ve svém předchozím působišti.

Kratší povinné období stanovené právními předpisy

R540.19 Jestliže zákonodárný nebo regulační orgán (případně organizace zákonodárným nebo regulačním orgánem zmocněná či uznaná) uzákonil pro partnery odpovědné za zakázku kratší než pětileté období, smí firma místo pětiletého období podle odstavců R540.11, R540.14 a R540.16(a) použít toto kratší období stanovené právními předpisy, avšak ne méně než tři roky. Musí být ale splněna podmínka, že doba působení partnera na auditní zakázce nepřesáhne sedm let.

Omezení činnosti během povinného období

R540.20 Pracovník firmy během povinného období dále nesmí:

- (a) být členem auditního týmu ani provádět kontrolu kvality dané auditní zakázky;
- (b) konzultovat s týmem provádějícím zakázku ani s klientem odborné a oborově specifické otázky, transakce ani případy, které mají na auditní zakázku vliv (s auditním týmem smí projednávat pouze provedené práce a závěry týkající se posledního roku, kdy působil na auditní zakázce, pokud je to pro aktuální zakázku relevantní);
- (c) mít na starosti vedení ani koordinaci odborných služeb, které firma nebo jiná firma v síti poskytuje danému auditnímu klientovi, ani dohlížet na vztah firmy nebo jiné firmy v síti s tímto auditním klientem; nebo
- (d) zastávat v souvislosti s tímto auditním klientem jiné, výše neuvedené role ani činnosti, včetně poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, v jejichž důsledku by pracovník firmy:
 - (i) byl ve významném a častém kontaktu s vrcholovým vedením daného auditního klienta nebo s osobami pověřenými jeho správou a řízením; nebo
 - (ii) měl přímý vliv na výsledek auditní zakázky.

540.20 A1 Ustanovení odstavce R540.20 nebrání pracovníkovi ve výkonu vedoucí role ve firmě ani v jiné firmě v síti, např. ve výkonu funkce seniorního nebo vedoucího partnera (případně rovnocenné funkce).

ODDÍL 600**POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ, AUDITNÍM KLIENTŮM****Úvod**

- 600.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 600.2 Firmy a firmy v síti poskytují auditním klientům v závislosti na své odborné kvalifikaci nejrůznější služby, které nemají charakter ověřování. Poskytování takovýchto služeb však může být zdrojem hrozeb ohrožujících jednak dodržování základních principů a jednak nezávislost firmy.
- 600.3 Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících nezávislost v případech, kdy firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditním klientům služby, které nemají charakter ověřování. Jeho součástí jsou pododdíly, které obsahují požadavky a aplikační ustanovení týkající se konkrétních typů těchto služeb a specifikují typy hrozeb, které mohou v této souvislosti vzniknout. Některé pododdíly obsahují navíc požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité služby, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- R600.4** Firma je povinna ještě před tím, než od auditního klienta přijme ona sama nebo jiná firma v síti zakázku na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, rozhodnout, zda poskytování těchto služeb nepředstavuje hrozbu ohrožující její nezávislost.
- 600.4 A1 Smyslem požadavků a aplikačních ustanovení tohoto oddílu je poskytnout firmám podporu při analýze určitých typů služeb, které nemají charakter ověřování, a souvisejících hrozeb, jež mohou vzniknout, když firma nebo jiná firma v síti poskytuje takové služby auditnímu klientovi.
- 600.4 A2 Nové obchodní a podnikatelské postupy, vývoj na finančních trzích a rychlé změny v oblasti informačních technologií, to jsou jen některé z faktorů, kvůli nimž nelze sestavit vyčerpávající seznam služeb nemajících charakter ověřování, které firmy mohou auditnímu klientovi poskytovat. Etický kodex tudíž neobsahuje taxativní výčet těchto služeb.

Vyhodnocování hrozeb

- 600.5 A1 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb vznikajících v souvislosti s poskytováním služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi:
- charakter, rozsah a účel služeb;
 - do jaké míry bude audit spoléhat na výsledky těchto služeb;
 - právní a regulační prostředí, v němž jsou služby poskytovány;

- zda výsledek služeb ovlivní skutečnosti uvedené v účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora, a pokud ano:
 - jak materiální vliv bude mít výsledek služeb na účetní závěrku;
 - jaká míra subjektivity je spojena s určováním částek a s prezentací skutečností uvedených v účetní závěrce;
- jakou mají vedení a zaměstnanci klienta odbornou kvalifikaci, pokud jde o poskytované služby;
- do jaké míry se bude klient podílet na záležitostech vyžadujících významný úsudek;
- jaký bude případný dopad (kvalitativní i kvantitativní) služeb na systémy generující informace, jež jsou významnou součástí:
 - účetních záznamů klienta a účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora;
 - vnitřních kontrol klienta v oblasti účetního výkaznictví;
- zda je klient subjektem veřejného zájmu: poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu může být vnímáno jako větší hrozba.

600.5 A2 Příklady dalších faktorů, které jsou relevantní pro vyhodnocení úrovně hrozeb vznikajících při poskytování jednotlivých typů služeb, které nemají charakter ověřování, jsou uvedeny v pododdílech 601 až 610.

Materialita ve vztahu k účetní závěrce

600.5 A3 Pododdíly 601 až 610 používají v souvislosti s auditem účetní závěrky klienta výraz materialita. Konceptem materiality ve vztahu k auditu se zabývá ISA 320 *Materialita při plánování a provádění auditu*, a ve vztahu k prověrkám ISRE 2400 (revidované znění) *Prověrky historických účetních závěrek*. Posouzení materiality od auditora vyžaduje, aby uplatňoval odborný úsudek, a je ovlivněno jak kvantitativními, tak kvalitativními faktory. Vliv na něj má ohled na potřeby uživatelů finančních informací.

Vícero služeb nemajících charakter ověřování poskytovaných témuž auditnímu klientovi

600.5 A4 Firma nebo jiná firma v síti může auditnímu klientovi poskytovat několik různých služeb, které nemají charakter ověřování. V těchto případech je nutné při vyhodnocování zohlednit kombinovaný dopad hrozeb vyplývajících z poskytování těchto služeb.

Ošetřování hrozeb

600.6 A1 Pododdíly 601 až 610 obsahují příklady opatření, včetně tzv. ochranných opatření, jejichž prostřednictvím lze ošetřit hrozby, které v souvislosti s poskytováním služeb nemajících charakter ověřování ohrožují nezávislost firmy a jejichž úroveň není přijatelná. Tyto příklady nejsou vyčerpávajícím výčtem.

600.6 A2 Některé pododdíly obsahují navíc požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité služby, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

600.6 A3 Ochranná opatření jsou vymezena v odstavci 120.10 A2. V kontextu poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, auditním klientům jsou to jednotlivá opatření nebo soubory několika opatření, která firma přijme, aby účinně snížila hrozbu ohrožující její nezávislost na přijatelnou úroveň. V některých případech nejsou u těchto služeb žádná ochranná opatření k dispozici. V souladu s koncepčním rámcem vymezeným v oddílu 120 má firma v takové situaci povinnost buď odmítnou či ukončit poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, nebo auditní zakázku.

Zákaz přebírání manažerské odpovědnosti

R600.7 Firma ani jiná firma v síti nesmí za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost.

600.7 A1 Pod manažerskou odpovědnost spadá controlling, vedení a řízení účetní jednotky, včetně přijímání rozhodnutí týkajících se získávání, alokace a řízení lidských, finančních, technologických, hmotných a nehmotných zdrojů.

600.7 A2 Pokud by firma nebo jiná firma v síti v rámci poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, přebírala za auditního klienta manažerskou odpovědnost, bylo by to zdrojem hrozby kontroly po sobě samém a hrozby vlastní zainteresovanosti. Přebírání manažerské odpovědnosti představuje rovněž hrozbu spřízněnosti a případně i hrozbu protekčního vztahu, protože vazba firmy či jiné firmy v síti na názory a zájmy vedení klienta je příliš úzká.

600.7 A3 Posouzení toho, zda určitá činnost je odpovědností vedení, závisí na okolnostech a vyžaduje uplatnění odborného úsudku. Mezi činnosti, které se považují za činnosti spadající do kompetence vedení, patří:

- definování firemních zásad a postupů a strategického směřování;
- přijímání a propouštění zaměstnanců;
- řízení zaměstnanců a přebírání odpovědnosti za jejich jednání v rámci jejich práce pro účetní jednotku;
- schvalování transakcí;
- kontrola a řízení bankovních účtů nebo investic;
- výběr doporučení poskytovaných firmou, jinou firmou v síti nebo jinými třetími stranami, která budou implementována;
- reportování osobám pověřeným správou a řízením jménem managementu;
- převzetí odpovědnosti za:
 - sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečnosti v ní v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
 - navrhování, zavádění, sledování a udržování systému vnitřních kontrol.

600.7 A4 Poradenská činnost a doporučení, jejichž cílem je poskytnout vedení auditního klienta podporu při plnění jeho povinností se za přebírání manažerské odpovědnosti nepovažuje (viz odstavce R600.7 až 600.7 A3).

R600.8 Aby se firma vyhnula převzetí manažerské odpovědnosti při poskytování služeb nemajících charakter ověřování, je povinna se ujistit, že vedení auditního klienta provádí veškeré úsudky

a přijímá rozhodnutí, která spadají do jeho kompetence. Mimo jiné se musí ujistit, že vedení klienta:

- (a) určilo osobu, která má odpovídající dovednosti, znalosti a zkušenosti, aby po celou dobu odpovídala za rozhodnutí přijímaná klientem a dohlížela na poskytované služby. Taková osoba, nejlépe z řad vrcholového vedení, by měla znát:
 - (i) cíle, charakter a výsledky poskytovaných služeb; a
 - (ii) povinnosti klienta a povinnosti, které má firma nebo jiná firma v síti;
 Tato osoba nicméně nemusí mít odbornou kvalifikaci, která by jí umožňovala dané služby provést, případně znovu provést.
- (b) provádí dohled nad poskytovanými službami a vyhodnocuje, zda jejich výsledky odpovídají potřebám klienta; a
- (c) přebírá odpovědnost za případná opatření přijatá na základě výsledků poskytnutých služeb.

Poskytování služeb nemajících charakter ověřování auditnímu klientovi, který se následně stane subjektem veřejného zájmu

R600.9 Jestliže se auditní klient, jemuž firma nebo jiná firma v síti poskytovala nebo poskytuje služby nemající charakter ověřování, stane subjektem veřejného zájmu, služby jemu poskytované ohrožují nezávislost firmy, s výjimkou případů, kdy jsou splněny následující podmínky:

- (a) služby poskytované v minulosti, které nemají charakter ověřování, jsou v souladu s ustanoveními tohoto oddílu platnými pro auditní klienty, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu;
- (b) aktuálně poskytované služby, jež v souladu s tímto oddílem nelze poskytovat auditním klientům, kteří jsou subjektem veřejného zájmu, budou ukončeny ještě před tím, než se klient stane subjektem veřejného zájmu, případně až poté, jakmile to bude prakticky možné; a
- (c) firma ošetřuje vznikající hrozby, jejichž úroveň není přijatelná.

Aspekty relevantní pro některé spřízněné osoby

R600.10 Tento oddíl obsahuje požadavky, které firmám a firmám v síti zakazují přebírat za auditního klienta manažerskou odpovědnost a poskytovat mu některé služby, které nemají charakter ověřování. Výjimku, kdy firma nebo jiná firma v síti smí přebírat manažerskou odpovědnost a poskytovat některé služby nemající charakter ověřování, které by jinak byly podle ustanovení tohoto oddílu zakázány, představují následující spřízněné osoby klienta, k jehož účetní závěrce bude firma vydávat výrok:

- (a) spřízněná osoba, která auditního klienta přímo nebo nepřímo ovládá;
- (b) spřízněná osoba, která má přímý finanční podíl na klientovi, uplatňuje v něm podstatný vliv a podíl, který drží, je pro ni materiální; nebo
- (c) spřízněná osoba, která je s klientem pod společnou kontrolou,

a to za předpokladu, že jsou splněny následující podmínky:

- (i) firma ani jiná firma v síti nevydává k účetní závěrce spřízněné osoby výrok auditora;

- (ii) firma ani jiná firma v síti nepřebírá přímo ani nepřímo manažerskou odpovědnost za spřízněnou osobu, k jejíž účetní závěrce firma vydává výrok auditora;
- (iii) služby nepředstavují hrozbu kontroly po sobě samém, protože jejich výsledek nebude předmětem auditorských postupů; a
- (iv) firma ošetřuje hrozby vyplývající z poskytování těchto služeb, pokud tyto hrozby nemají přijatelnou úroveň.

PODODDÍL 601 – VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

Úvod

- 601.1 Poskytování účetních služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém.
- 601.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování účetních služeb auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité účetní služby, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

- 601.3 A1 Účetní služby zahrnují širokou školu služeb, jako např.:
- zpracování účetních záznamů a sestavení účetní závěrky;
 - účtování transakcí;
 - vedení mzdové agendy.
- 601.3 A2 Za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečnosti v ní v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví je zodpovědné vedení účetní jednotky. Tato odpovědnost zahrnuje:
- rozhodování o účetních zásadách a způsobech účtování v souladu s těmito zásadami;
 - zpracování nebo úpravy zdrojových dokumentů nebo vytváření dat v elektronické či jiné formě, jež slouží jako doklad o uskutečněných transakcích; příklady:
 - nákupní objednávky;
 - údaje o pracovní době pro účely výpočtu mezd;
 - objednávky zákazníků;
 - vytváření nebo změny účetních zápisů;
 - určování nebo schvalování správného zaúčtování transakcí.
- 601.3 A3 Provádění auditu vyžaduje dialog mezi firmou a vedením auditního klienta, který se může týkat např. následujících oblastí:
- používání účetních standardů nebo metod, požadavky na vysvětlující a popisné informace uváděné v účetní závěrce;

- posuzování finančních a účetních kontrol a metod používaných při oceňování aktiv a závazků;
- navrhování úprav účetních záznamů.

Tyto aktivity se považují za standardní část auditního procesu a obvykle nepředstavují hrozbu, pokud je klient i nadále odpovědný za rozhodnutí týkající se zpracování účetních záznamů a za sestavení účetní závěrky.

601.3 A4 V některých případech klient od firmy požaduje metodickou pomoc v záležitostech, jako je řešení problémů souvisejících s odsouhlasením účetních zůstatků nebo se sběrem a analýzou informací vykazovaných regulátorovi. Někdy klient žádá o poskytnutí metodické pomoci účetního charakteru, jako je například konverze již sestavené účetní závěrky do jiného rámce účetního výkaznictví, např. pro následující účely:

- zajištění souladu se skupinovými účetními zásadami;
- přechod na jiný rámec účetního výkaznictví, například na mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Takové služby obvykle nepředstavují hrozbu, pokud firma za klienta nepřebírá manažerskou odpovědnost.

Účetní služby rutinního nebo mechanického charakteru

601.4 A1 Účetní služby rutinního nebo mechanického charakteru vyžadují malý, případně nevyžadují žádný odborný úsudek. Příklady takových služeb:

- výpočet mezd a vyhotovení mzdových výkazů na základě dat vytvořených klientem, klient tyto výkazy následně schvaluje a provádí úhradu;
- 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;
- výpočty odpisů dlouhodobých aktiv za předpokladu, že klient stanoví účetní postup a provede odhad doby použití a zbytkové hodnoty těchto aktiv;
- účtování transakcí podle pokynů klienta do hlavní knihy;
- provádění účetních zápisů schválených klientem do obratové předvahy;
- příprava účetních výkazů na základě obratové předvahy schválené klientem a vyhotovení přílohy účetní závěrky na základě klientem schválených záznamů.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

R601.5 Firma ani jiná firma v síti nesmí klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, poskytovat účetní služby, včetně sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora, a zpracování finančních informací, z nichž tato účetní závěrka vychází, s výjimkou následujících příkladů:

- a) jedná se o účetní služby rutinního a mechanického charakteru; a
- b) firma ošetřuje veškeré hrozby vyplývající z poskytování těchto služeb, jestliže úroveň těchto hrozeb není přijatelná.

601.5 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém vyplývající z poskytování účetních služeb rutinního nebo mechanického charakteru auditnímu klientovi:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- pověření vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, provedením kontroly auditních prací nebo poskytnutých služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R601.6 S výhradou ustanovení odstavce R601.7, firma ani jiná firma v síti nesmí klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat účetní služby, včetně sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora, a zpracování finančních informací, z nichž tato účetní závěrka vychází.

R601.7 Odchylně od odstavce R601.6, firma nebo jiná firma v síti smí poskytovat účetní služby rutinního nebo mechanického charakteru organizačním jednotkám nebo spřízněným osobám auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, pokud pracovníci poskytující tyto služby nejsou členy auditního týmu a:

- (a) organizační složky nebo spřízněné osoby, jimž jsou tyto služby poskytovány, jsou ve vztahu k účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora, v souhrnu nemateriální; nebo
- (b) poskytované služby se týkají záležitostí, které jsou ve vztahu k účetní závěrce organizační složky nebo spřízněné osoby v souhrnu nemateriální.

PODODDÍL 602 – ADMINISTRATIVNÍ SLUŽBY

Úvod

602.1 Poskytování administrativních služeb auditnímu klientovi obvykle není zdrojem žádné hrozby.

602.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování administrativních služeb auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10.

Aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

602.3 A1 Administrativní služby zahrnují výpomoc klientům s rutinními nebo mechanickými úkoly v rámci běžné provozní činnosti. Takové služby vyžadují malý, případně nevyžadují žádný odborný úsudek a jsou svojí podstatou úřednického charakteru.

602.3 A2 Příklady administrativních služeb:

- zpracování textu;
- příprava administrativních nebo předepsaných formulářů k odsouhlasení klientem;
- rozesílání takových formulářů dle klientových instrukcí;
- sledování zákonných termínů pro výkaznictví a poradenství ohledně těchto termínů.

PODODDÍL 603 – OCEŇOVACÍ SLUŽBY

Úvod

- 603.1 Poskytování oceňovacích služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu.
- 603.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování oceňovacích služeb auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité oceňovací služby, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

- 603.3 A1 Oceňování zahrnuje stanovení předpokladů budoucího vývoje, aplikaci odpovídající metodiky a technik oceňování a kombinaci obou těchto faktorů s cílem stanovit konkrétní hodnotu nebo rozsah hodnot určitého aktiva, závazku, případně podniku jako celku.
- 603.3 A2 Jestliže je firma nebo jiná firma v síti požádána, aby auditnímu klientovi poskytla oceňovací služby pro účely stanovení daňové povinnosti nebo pro účely daňového plánování, a výsledek oceňování nemá přímý vliv na účetní závěrku, platí aplikační ustanovení odstavců 604.9 A1 až 604.9 A5, která upravují tyto služby.
- 603.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování oceňovacích služeb auditnímu klientovi:
- způsob použití a účel oceňovacího posudku;
 - zda bude posudek zveřejněn;
 - do jaké míry se auditní klient podílí na stanovení a schválení metodiky oceňování a ostatních významných záležitostech vyžadujících úsudek;
 - v případě oceňování prováděných podle standardních nebo zavedených metodik, jaká míra subjektivity je spojena s předmětem ocenění;
 - zda bude mít ocenění významný vliv na účetní závěrku;
 - rozsah a srozumitelnost vysvětlujících a popisných informací uvedených o ocenění v účetní závěrce;
 - stupeň závislosti na budoucích událostech, které mohou způsobit značné výkyvy v částkách zahrnutých do ocenění.
- 603.3 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb:
- hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že oceňovací služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
 - hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb a která provede kontrolu auditních prací nebo oceňovacích služeb.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

R603.4 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat oceňovací služby auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, jestliže:

- (a) s oceněním je spojena významná míra subjektivity; a
- (b) ocenění bude mít materiální vliv na účetní závěrku, k níž firma vydává výrok auditora.

603.4 A1 Některá ocenění nezahrnují významnou míru subjektivity. Jedná se především o případy, kdy vstupní předpoklady vycházejí z právních nebo jiných předpisů nebo jsou obecně respektovány a používané techniky a metodiky vycházejí z obecně uznávaných standardů nebo právních či jiných předpisů. V takových případech není pravděpodobné, že by se výsledky ocenění provedeného dvěma nebo více stranami významně lišily.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R603.5 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat oceňovací služby auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, pokud by ocenění mělo materiální vliv, ať už samostatně, nebo v souhrnu, na účetní závěrku, ke které firma vydává výrok auditora.

PODODDÍL 604 – DAŇOVÉ SLUŽBY**Úvod**

604.1 Poskytování daňových služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu.

604.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování daňových služeb auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité daňové služby, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všichni auditní klienti**

604.3 A1 Daňové služby zahrnují širokou škálu služeb, mimo jiné:

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

Tento pododdíl se zabývá jednotlivými typy daňových služeb odděleně podle výše uvedených kategorií. Ve skutečnosti jsou však tyto služby často vzájemně propojeny.

604.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb vyplývajících z poskytování daňových služeb auditnímu klientovi:

- konkrétní podmínky zakázky;
- úroveň daňové odbornosti zaměstnanců klienta;
- systém, podle něhož správce daně vyměřuje předmětnou daň a provádí její správu, a úloha firmy nebo jiné firmy v síti v tomto procesu;
- složitost příslušného daňového systému a míra úsudku nutná pro jeho aplikaci.

Sestavení daňového přiznání

Všichni auditní klienti

604.4 A1 Služby, jejichž předmětem je sestavení daňového přiznání, obvykle nepředstavují hrozbu.

604.4 A2 Sestavení daňového přiznání zahrnuje:

- podporu klienta při plnění jeho povinností týkajících se daňového výkaznictví, mimo jiné navržení a sestavení informací, včetně částky splatné daně (obvykle na standardním formuláři), které je nutné předložit příslušnému správci daně;
- poradenství ohledně promítnutí uskutečněných transakcí do daňového přiznání a komunikaci se správcem daně jménem auditního klienta v případě požadavků na doplňující informace a analýzy (včetně vysvětlení zvoleného postupu a jeho odborné podpory).

604.4 A3 Služby, jejichž předmětem je sestavení daňového přiznání, jsou obvykle založeny na historických informacích a zahrnují analýzu a prezentaci těchto informací podle platné daňové legislativy, včetně judikátů a zavedené praxe. Daňová přiznání jsou předmětem nejrůznějších kontrol a schvalovacích procesů, které správce daně považuje za vhodné a potřebné.

Daňové kalkulace pro účely účetních zápisů

Všichni auditní klienti

604.5 A1 Provedení výpočtu splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky) pro auditního klienta pro účely zpracování účetních zápisů, které budou následně auditovány firmou, je zdrojem hrozby kontroly po sobě samém.

604.5 A2 Kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 je pro posouzení úrovně hrozeb vyplývajících z daňových kalkulací prováděných pro auditního klienta relevantní také to, zda by tyto kalkulace mohly mít materiální vliv na účetní závěrku, k níž firma vydává výrok auditora.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

604.5 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém v případě, že auditní klient není subjektem veřejného zájmu:

- daňové služby poskytují pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- vhodná osoba, která se nepodílela na poskytování služeb, provede kontrolu auditních prací nebo daňových služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R604.6 Firma ani jiná firma v síti nesmí pro auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, provádět výpočty splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky), je-li

účelem těchto výpočtů zpracování účetních zápisů, které jsou materiální pro účetní závěrku, k níž firma vydává výrok auditora.

- 604.6 A1 Pokud jde o ochranná opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém, v případech, kdy firma nebo jiná firma v síti provádí pro auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, výpočty splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky) pro účely účetních zápisů, které nejsou materiální pro účetní závěrku, k níž firma vydává výrok auditora, jsou relevantní stejně příklady jako ty uvedené výše v odstavci 604.5 A3.

Daňové plánování a jiné daňové poradenství

Všichni auditní klienti

- 604.7 A1 Poskytování služeb daňového plánování a jiného daňového poradenství může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém a hrozby protekčního vztahu.
- 604.7 A2 Daňové plánování a jiné daňové poradenství zahrnuje celou řadu služeb, jako jsou například návrhy efektivní daňové struktury nebo poradenství týkající se uplatňování nových daňových zákonů a jiných právních předpisů.
- 604.7 A3 Kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 jsou pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování služeb daňového plánování či jiného daňového poradenství relevantní mimo jiné následující faktory:
- jaká míra subjektivity je spojena s odpovídajícím účetním zachycením daňového poradenství v účetní závěrce;
 - zda je daňové řešení podporováno oficiálním rozhodnutím správce daně nebo bylo jiným způsobem potvrzeno ještě před sestavením účetní závěrky:

například, zda poradenství poskytnuté v rámci daňového plánování nebo jiného daňového poradenství:

 - je jednoznačně podpořeno stanoviskem správce daně nebo se opírá o nějaké předchozí rozhodnutí;
 - odpovídá zavedené praxi;
 - vychází z daňové legislativy, která bude pravděpodobně i nadále platná;
 - jak materiální vliv bude mít výsledek daňového poradenství na účetní závěrku;
 - zda účinnost daňového poradenství závisí na způsobu účtování nebo na způsobu vykázání souvisejících položek v účetní závěrce a zda existuje pochybnost o tom, je-li účtování nebo vykázání v náležitém souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- 604.7 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:
- hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že daňové služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
 - hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb a která provede kontrolu auditních prací nebo daňových služeb;
 - hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit získáním předběžného souhlasu nebo stanoviska správce daně.

Účinnost daňového poradenství závislá na způsobu účtování nebo vykázání v účetní závěrce

R604.8 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi služby daňového plánování ani jiné daňové poradenství, jestliže účinnost těchto služeb závisí na způsobu účtování nebo vykázání souvisejících položek v účetní závěrce a jestliže:

- (a) auditní tým má důvodné pochybnosti o tom, zda je účtování nebo vykázání v náležitém souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; a
- (b) výsledek nebo důsledky daňového poradenství budou mít materiální vliv na účetní závěrku, ke které firma vydává výrok auditora.

Daňové oceňovací služby

Všichni auditní klienti

604.9 A1 Poskytování daňových oceňovacích služeb může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém a hrozby protekčního vztahu.

604.9 A2 Firma nebo jiná firma v síti smí auditnímu klientovi poskytovat oceňovací služby pro daňové účely pouze v případě, že výsledek ocenění nebude mít přímý vliv na účetní závěrku (tj. účetní závěrka bude ovlivněna pouze prostřednictvím účetních zápisů týkajících se souvisejících daní). Takové služby obvykle nepředstavují hrozbu, jestliže vliv na účetní závěrku není materiální, nebo když je ocenění předmětem externího přezkumu, tj. je přezkoumáno správcem daně nebo jiným obdobným regulačním orgánem.

604.9 A3 Jestliže ocenění provedené pro daňové účely není předmětem externího přezkumu a jeho vliv na účetní závěrku je materiální, jsou kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování daňových oceňovacích služeb relevantní mimo jiné následující faktory:

- do jaké míry má metodika oceňování oporu v daňové legislativě, jiných právních předpisech, judikátech nebo v zavedené praxi;
- jaká míra subjektivity je s oceněním spojena;
- jaká je spolehlivost a rozsah podkladových dat.

604.9 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:

- hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že daňové služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb a která provede kontrolu auditních prací nebo daňových služeb;
- hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit získáním předběžného souhlasu nebo stanoviska správce daně.

604.9 A5 V případech, kdy firma nebo jiná firma v síti poskytuje oceňovací služby pro účely stanovení daňové povinnosti nebo pro účely daňového plánování a výsledek oceňování má přímý vliv na účetní závěrku, platí rovněž požadavky a aplikační ustanovení pododdílu 603, který upravuje oceňovací služby.

Pomoc při řešení daňových sporů*Všichni auditní klienti*

- 604.10 A1 Poskytování podpory auditnímu klientovi při řešení daňových sporů může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém a hrozby protekčního vztahu.
- 604.10 A2 V některých případech daňový spor dospěje do fáze, kdy správce daně klientovi oznámí, že odmítl jeho argumenty ohledně určité záležitosti, a jedna ze zúčastněných stran, buď správce daně, nebo klient, se obrátí na veřejný tribunál nebo soud, aby v dané věci rozhodl.
- 604.10 A3 Kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 jsou pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování podpory auditnímu klientovi při řešení daňových sporů relevantní mimo jiné následující faktory:
- jakou úlohu při řešení daňového sporu hraje vedení auditního klienta;
 - jak materiální vliv bude mít výsledek daňového sporu na účetní závěrku, ke které firma vydává výrok auditora;
 - zda firma poskytla klientovi daňovou radu v záležitosti, která je předmětem sporu;
 - do jaké míry má sporná záležitost oporu v daňové legislativě, jiných právních předpisech, judikátech nebo v zavedené praxi;
 - zda je soudní řízení veřejné.
- 604.10 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb:
- hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že příslušné služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
 - hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb a která provede kontrolu auditních prací nebo příslušných služeb.

Zastupování klienta při řešení daňových sporů

- R604.11** Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi poskytovat daňové služby, jejichž součástí je pomoc při řešení daňových sporů, jestliže:
- (a) služby zahrnují zastupování klienta před veřejným tribunálem nebo soudem v řízení řešícím daňový spor; a
 - (b) částky, které jsou předmětem sporu, jsou ve vztahu k účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora, materiální.
- 604.11 A1 Ustanovení odstavce R604.11 nebrání firmě ani jiné firmě v síti nadále působit jako poradce auditního klienta i v záležitostech, které jsou předmětem řízení vedeného před veřejným tribunálem nebo soudem, tj. mimo jiné jí nebrání:
- odpovídat na konkrétní žádosti o informace;
 - poskytovat vysvětlení a svědectví o provedené práci;
 - poskytovat klientovi podporu při analyzování daňových problémů týkajících se dané záležitosti.

PODODDÍL 605 – SLUŽBY INTERNÍHO AUDITU

Úvod

- 605.1 Poskytování služeb interního auditu auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém.
- 605.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování služeb interního auditu auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité služby interního auditu, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

- 605.3 A1 Služby interního auditu spočívají v poskytování podpory auditnímu klientovi při výkonu funkce interního auditu. Tyto služby mimo jiné zahrnují:
- monitorování vnitřního kontrolního systému – prověrky kontrol, monitorování jejich fungování a doporučení na zlepšení;
 - testování finančních a provozních dat těmito způsoby:
 - prověřováním prostředků používaných k identifikaci, měření, klasifikaci a vykazování finančních a provozních dat;
 - šetřením jednotlivých položek, včetně detailního testování transakcí, zůstatků a postupů;
 - prověrkami hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti provozních činností, včetně nefinančních operací;
 - prověrkami dodržování:
 - právních předpisů a ostatních externích požadavků;
 - zásad, směrnic a ostatních interních požadavků vydávaných vedením.
- 605.3 A2 Předmět činnosti a cíle interního auditu jsou velice různorodé a závisí na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích vedení a osob pověřených správou a řízením.
- R605.4** Jestliže firma poskytuje služby interního auditu auditnímu klientovi, je povinna se ujistit, že:
- (a) klient určí vhodné a kompetentní pracovníky, nejlépe z řad vrcholového vedení, kteří budou:
 - (i) soustavně odpovědní za činnosti interního auditu; a
 - (ii) převezmou odpovědnost za vytvoření, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému;
 - (b) vedení klienta nebo osoby pověřené jeho správou a řízením přezkoumají, posoudí a schválí předmět, rizika a četnost poskytovaných služeb interního auditu;

- (c) vedení klienta zhodnotí přiměřenost služeb interního auditu a zjištění, která z nich vyplynou;
- (d) vedení klienta zhodnotí doporučení ze služeb interního auditu a rozhodne, která doporučení přijmout, a bude řídit jejich zavádění; a
- (e) vedení klienta bude informovat osoby pověřené správou a řízením o závažných zjištěních a doporučeních vyplývajících z provedených služeb interního auditu.

605.4 A1 V souladu s odstavcem R600.7 firma ani jiná firma v síti nemůže za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost. Zajišťování významného objemu činností interního auditu zvyšuje pravděpodobnost, že pracovníci firmy nebo jiné firmy v síti, kteří poskytují služby interního auditu, tuto odpovědnost převezmou.

605.4 A2 Příklady služeb interního auditu, u nichž dochází k převzetí manažerské odpovědnosti:

- nastavení zásad interního auditu nebo strategického směřování funkce interního auditu;
- řízení činnosti zaměstnanců interního auditu klienta a převzetí odpovědnosti za ně;
- rozhodování o tom, která doporučení, jež vyplynula z činností interního auditu, budou implementována;
- vykazování výsledků činnosti interního auditu jménem vedení osobám pověřeným správou a řízením;
- výkon činností tvořících součást vnitřního kontrolního systému, jako je například prověřování a schvalování změn v přístupových právech zaměstnanců;
- převzetí odpovědnosti za vytvoření, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému;
- outsourcing služeb interního auditu představujících celou funkci interního auditu nebo její významnou část, kdy je firma nebo firma v síti odpovědná za určení předmětu činnosti interního auditu a případně za jednu nebo více záležitostí uvedených výše.

605.4 A3 V případě, že firma využívá při auditní zakázce práci interního auditu, má v souladu se standardy ISA povinnost provést postupy, jimiž vyhodnotí adekvátnost této práce. Pokud firma nebo firma v síti přijme zakázku na poskytnutí služeb interního auditu auditnímu klientovi, může nastat situace, že bude výsledky těchto služeb používat při provádění externího auditu. To je zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, protože existuje možnost, že auditní tým použije výsledky služeb interního auditu, aniž by:

- (a) tyto výsledky řádně vyhodnotil; nebo
- (b) uplatňoval stejnou míru profesního skepticismu, jakou by uplatnil v případě, že by činnosti interního auditu byly vykonány osobami, které nejsou pracovníky firmy.

605.4 A4 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém:

- materialita souvisejících částek v účetní závěrce;
- riziko nesprávnosti tvrzení souvisejících s těmito částkami v účetní závěrce;
- do jaké míry bude auditní tým během provádění externího auditu spoléhat na práci interního auditu.

605.4 A5 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém, je, že služby interního auditu provádějí pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R605.5 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, služby interního auditu, jež se týkají:

- (a) významné části vnitřního kontrolního systému v účetním výkaznictví;
- (b) systémů finančního účetnictví, které generují informace, jež jsou jednotlivě nebo v souhrnu materiální ve vztahu k účetním záznamům klienta nebo jeho účetní závěrce, ke které firma vydává výrok auditora; nebo
- (c) částek nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, které jsou jednotlivě nebo v souhrnu materiální ve vztahu k účetní závěrce, ke které firma vydává výrok auditora.

PODODDÍL 606 – SLUŽBY V OBLASTI INFORMAČNÍCH TECHNOLOGIÍ

Úvod

606.1 Poskytování služeb v oblasti informačních technologií (IT) auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém.

606.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování IT služeb auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité IT služby, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

606.3 A1 IT služby zahrnují projektování či implementaci hardwarových nebo softwarových systémů. IT systémy zajišťují mimo jiné následující funkce:

- (a) shromažďují zdrojová data;
- (b) jsou součástí vnitřního kontrolního systému v účetním výkaznictví; nebo
- (c) generují data, která ovlivňují účetní záznamy nebo účetní závěrku, včetně vysvětlujících a popisných informací v ní uvedených.

Některé IT systémy naproti tomu pokrývají oblasti, jež se nevztahují k účetním záznamům auditního klienta, k vnitřním kontrolám v účetním výkaznictví ani k účetní závěrce.

606.3 A2 V souladu s odstavcem R600.7 firma ani jiná firma v síti nemůže za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost. Poskytování následujících IT služeb auditnímu klientovi obvykle nepředstavuje hrozbu, pokud je splněna podmínka, že pracovníci firmy či firmy v síti tuto odpovědnost nepřebírají:

- (a) projektování nebo implementace IT systémů, které se nevztahují k vnitřnímu kontrolnímu

systému pro oblast účetního výkaznictví;

- (b) projektování nebo implementace IT systémů, které negenerují data tvořící významnou část účetních záznamů nebo účetní závěrky;
- (c) implementace komerčního účetního nebo finančního informačního softwaru, který nebyl vyvinut firmou ani jinou firmou v síti, pokud úpravy dle požadavků klienta nejsou významné; a
- (d) posouzení IT systému, který vyprojektoval, implementoval nebo který provozuje jiný poskytovatel služby, případně sám klient, a poskytnutí souvisejících doporučení.

R606.4 Jestliže firma nebo firma v síti poskytuje auditnímu klientovi IT služby, je povinna se ujistit, že klient:

- (a) uznal svou odpovědnost za vytvoření a monitorování systému vnitřních kontrol;
- (b) přidělil odpovědnost za přijímání veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se projektování a implementace hardwarových nebo softwarových systémů kompetentnímu zaměstnanci, nejlépe z vrcholového vedení;
- (c) přijímá veškerá manažerská rozhodnutí týkající se projekčního a implementačního procesu;
- (d) vyhodnotil přiměřenost a výsledky projektu a následné implementace systému; a
- (e) odpovídá za provozování systému (hardwarového nebo softwarového) a za data, která systém používá nebo generuje.

606.4 A1 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém vyplývající z poskytování IT služeb auditnímu klientovi:

- charakter služeb;
- charakter IT systémů a jejich vliv na účetní záznamy nebo účetní závěrku klienta, případně míra vzájemné interakce;
- do jaké míry bude auditní tým při auditu spoléhat na konkrétní IT systémy klienta.

606.4 A2 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém, je, že IT služby provádějí pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R606.5 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat IT služby zahrnující projektování či implementaci IT systémů, jež:

- (a) představují významnou součást vnitřního kontrolního systému pro oblast účetního výkaznictví; nebo
- (b) slouží ke generování dat, která jsou významná pro účetní záznamy klienta nebo účetní závěrku, k níž firma vydává výrok auditora.

PODODDÍL 607 – PODPORA PŘI SOUDNÍCH SPORECH

Úvod

- 607.1 Poskytování podpory auditnímu klientovi při soudních sporech může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu.
- 607.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na podporu auditních klientů při soudních sporech jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10.

Aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

- 607.3 A1 Podpora při soudních sporech zahrnuje mimo jiné následující činnosti:
- pomoc při práci s doklady a při jejich získávání;
 - poskytování svědectví, včetně působení v roli soudního znalce;
 - výpočet odhadovaných škod nebo jiných částek, které by klient v důsledku soudního nebo jiného sporu měl uhradit nebo naopak inkasovat.
- 607.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování podpory auditnímu klientovi při soudních sporech:
- právní a regulační prostředí, v němž jsou služby poskytovány, například zda je znalec jmenován soudem;
 - charakter a podstata poskytovaných služeb;
 - jak materiální vliv bude mít výsledek soudního sporu na účetní závěrku, ke které firma vydává výrok auditora.
- 607.3 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu, je, že služby poskytuje pracovník, který není členem auditního týmu.
- 607.3 A4 V případech, kdy firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditnímu klientovi podporu při soudních sporech, jejíž součástí jsou rovněž odhady škod nebo jiných částek ovlivňujících účetní závěrku, k níž firma vydává výrok auditora, platí rovněž požadavky a aplikační ustanovení pododdílu 603, který upravuje oceňovací služby.

PODODDÍL 608 – PRÁVNÍ SLUŽBY

Úvod

- 608.1 Poskytování právních služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu.
- 608.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování právních služeb auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité právní služby, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

608.3 A1 Právními službami se rozumí veškeré služby, u nichž se vyžaduje, aby osoba, která je poskytuje, měla:

- (a) k vykonávání právní praxe požadovanou odbornou přípravu; nebo
- (b) oprávnění provozovat právní praxi u soudů v příslušné jurisdikci.

Role právního poradce

608.4 A1 Právní poradenství auditním klientům může v závislosti na příslušné jurisdikci zahrnovat nejrůznější služby v korporátní i obchodní oblasti, jako např.:

- podporu poskytovanou auditním klientům při sjednávání smluv;
- podporu poskytovanou auditním klientům při realizaci transakce;
- fúze a akvizice;
- podporu poskytovanou právnímu oddělení auditního klienta;
- provádění právních předinvestičních prověrek (due diligence) a restrukturalizací.

608.4 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování právního poradenství auditnímu klientovi:

- jak materiální je daná záležitost ve vztahu k účetní závěrce klienta;
- o jak složitou právní záležitost se jedná a jakou míru úsudku poskytování služeb vyžaduje.

608.4 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb:

- hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že příslušné služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb a která provede kontrolu auditních prací nebo příslušných služeb.

Role hlavního podnikového právníka (General Counsel)

R608.5 Partner ani zaměstnanec firmy ani jiné firmy v síti nesmí pro auditního klienta pracovat jako hlavní podnikový právník (General Counsel).

608.5 A1 Hlavní podnikový právník (General Counsel) je obvykle členem vrcholového vedení a má rozsáhlou odpovědnost za právní záležitosti dané společnosti.

Role právního zástupce

R608.6 Firma ani jiná firma v síti nesmí působit jako právní zástupce auditního klienta při řešení soudních a jiných sporů, jestliže částky, které jsou předmětem sporu, jsou ve vztahu k účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora, materiální.

608.6 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém, v případě, že firma nebo jiná firma v síti působí jako právní zástupce auditního klienta, jestliže částky, které jsou předmětem sporu, nejsou ve vztahu k účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora, materiální:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- pověření vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, provedením kontroly auditních prací nebo poskytnutých služeb.

PODODDÍL 609 – NÁBOR PRACOVNÍKŮ

Úvod

609.1 Poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti.

609.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité služby v oblasti nábory pracovníků, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

609.3 A1 Služby v oblasti nábory pracovníků mohou zahrnovat např.:

- zpracování popisů pracovní náplně;
- návrh procesu identifikace a výběru uchazečů;
- vyhledávání vhodných uchazečů;
- předvýběr uchazečů o určitou funkci, mimo jiné:
 - ověření jejich odborné kvalifikace a předpokladů a posouzení jejich vhodnosti pro danou funkci;
 - kontrola referencí o uchazečích;
 - pohovory a výběr uchazečů a posouzení jejich odborných předpokladů;
- stanovení podmínek pracovního poměru a sjednání pracovní smlouvy, včetně např. mzdy, pracovní doby a jiných forem odměňování.

609.3 A2 V souladu s odstavcem R600.7 firma ani jiná firma v síti nemůže za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost. Poskytování následujících služeb v oblasti nábory pracovníků auditnímu klientovi obvykle nepředstavuje hrozbu, pokud je splněna podmínka, že pracovníci firmy či firmy v síti tuto odpovědnost nepřebírají:

- prověření odborné kvalifikace a předpokladů většího počtu uchazečů a doporučení ohledně jejich vhodnosti pro danou funkci;
- pohovory s uchazeči a doporučení ohledně jejich předpokladů pro funkce v oblasti vedení finančního účetnictví a pro administrativní či kontrolní funkce.

- R609.4** Jestliže firma nebo firma v síti poskytuje auditnímu klientovi služby v oblasti nábory pracovníků, je povinna se ujistit, že klient:
- (a) přidělil odpovědnost za přijímání veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se nábory pracovníků kompetentnímu zaměstnanci, nejlépe z vrcholového vedení; a
 - (b) přijímá veškerá manažerská rozhodnutí týkající se nábory pracovníků, včetně:
 - rozhodnutí o vhodnosti uchazečů a výběru vhodného uchazeče o danou funkci;
 - stanovení podmínek pracovního poměru a sjednání pracovní smlouvy, včetně např. mzdy, pracovní doby a jiných forem odměňování.
- 609.5 A1 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti vyplývající z poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků auditnímu klientovi:
- charakter požadované podpory;
 - funkce, kterou bude zastávat nově přijímaný pracovník;
 - případné střety zájmů nebo vztahy mezi uchazeči a firmou poskytující poradenství nebo služby.
- 609.5 A2 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je, že služby poskytuje pracovník, který není členem auditního týmu.

Služby v oblasti nábory pracovníků, které jsou zakázány

- R609.6** Firma ani jiná firma v síti nesmí při poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků vyjednávat jménem auditního klienta.
- R609.7** Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi poskytovat služby v oblasti nábory pracovníků, které se týkají:
- (a) vyhledávání vhodných uchazečů; nebo
 - (b) kontroly referencí o uchazečích,
- a to pro následující funkce:
- (i) člen orgánu klienta; nebo
 - (ii) člen vrcholového vedení klienta zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů nebo sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora.

PODODDÍL 610 – SLUŽBY CORPORATE FINANCE

Úvod

- 610.1 Poskytování služeb v oblasti corporate finance auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu.
- 610.2 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování služeb v oblasti corporate finance auditním klientům jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až R600.10. Tento

pododdíl dále obsahuje požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti za určitých okolností výslovně zakazují poskytovat auditním klientům určité služby v oblasti corporate finance, protože související hrozby nelze ošetřit žádnými ochrannými opatřeními.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všichni auditní klienti

610.3 A1 Příklad služeb v oblasti corporate finance, které mohou být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu:

- pomoc auditnímu klientovi s vypracováním podnikových strategií;
- identifikování cílových subjektů vhodných pro akvizici;
- poradenství ohledně prodejních transakcí;
- pomoc při získávání zdrojů financování;
- poradenství zaměřující se na strukturování transakcí;
- poradenství zaměřující se na strukturování transakcí nebo na finanční ujednání, jež budou mít přímý vliv na částky vykázané v účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora.

610.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb vyplývajících z poskytování služeb v oblasti corporate finance auditnímu klientovi:

- jaká míra subjektivity je spojena se stanovením správného způsobu zachycení výsledku nebo důsledků poradenství v oblasti corporate finance v účetní závěrce;
- do jaké míry:
 - budou mít výsledky poradenství v oblasti corporate finance přímý vliv na částky uvedené v účetní závěrce;
 - jsou tyto částky pro účetní závěrku materiální;
- zda účinnost poradenství v oblasti corporate finance závisí na způsobu účtování nebo na způsobu vykázání souvisejících položek v účetní závěrce a zda existuje pochybnost o tom, je-li účtování nebo vykázání v náležitém souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

610.3 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb:

- hrozbu kontroly po sobě samém a hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že příslušné služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb a která provede kontrolu auditních prací nebo příslušných služeb.

Služby v oblasti corporate finance, které jsou zakázány

R610.4 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi poskytovat služby v oblasti corporate, jejichž součástí je nabídka, obchodování nebo upisování akcií auditního klienta.

- R610.5** Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi služby v oblasti corporate finance, jestliže účinnost těchto služeb závisí na způsobu účtování nebo vykázání souvisejících položek v účetní závěrce, k níž bude firma vydávat výrok, a jestliže:
- (a) auditní tým má důvodné pochybnosti o tom, zda je účtování nebo vykázání v náležitém souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; a
 - (b) výsledek nebo důsledky poradenství v oblasti corporate finance budou mít materiální vliv na účetní závěrku, ke které firma vydává výrok auditora.

ODDÍL 800**ZPRÁVY S OMEZENÝM UŽÍVÁNÍM A ŠÍŘENÍM K ÚČETNÍM ZÁVĚRKÁM PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY (AUDITY A PROVĚRKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY)****Úvod**

- 800.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 800.2 Tento oddíl vymezuje dílčí modifikace ustanovení části 4A, které lze za určitých okolností uplatnit u auditů účetních závěrek určených pro zvláštní účely, u nichž má zpráva auditora omezené užívání a šíření. Pro zakázku, jejímž předmětem je vydání zprávy auditora s omezeným užíváním a šířením za okolností vymezených níže v odstavci R800.3, se v tomto oddílu používá výraz „specifická auditní zakázka“.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- R800.3** Jestliže bude firma na základě auditu účetní závěrky určené pro zvláštní účely vydávat zprávu auditora s omezeným užíváním a šířením, požadavky na nezávislost auditora vymezené v části 4A smějí být modifikovány v souladu s tímto oddílem, avšak pouze v případě, že:
- (a) firma informuje předpokládané uživatele zprávy o modifikovaných požadavcích na nezávislost, které budou při poskytování služeb uplatněny; a
 - (b) předpokládaní uživatelé znají účel zprávy a její omezení a s uplatněním modifikovaných požadavků výslovně souhlasí.
- 800.3 A1 Předpokládaní uživatelé se mohou seznámit s účelem zprávy a jejími omezeními tím, že se budou podílet na vymezení charakteru a rozsahu zakázky, a to buď přímo, nebo nepřímo prostřednictvím svého zástupce, který je oprávněn za ně jednat. V obou případech to firmě umožňuje informovat je o záležitostech týkajících se nezávislosti, včetně okolností relevantních pro uplatňování koncepčního rámce, a získat jejich souhlas s modifikací požadavků na nezávislost.
- R800.4** Jestliže předpokládaní uživatelé tvoří skupinu a v době, kdy se vyjednávají podmínky zakázky, je nelze jednotlivě identifikovat, je firma následně povinna upozornit je na skutečnost, že používá modifikované požadavky na nezávislost, které jejich zástupci schválili.
- 800.4 A1 Pokud například předpokládaní uživatelé představují skupinu věřitelů u syndikovaného úvěru, může firma modifikované požadavky na nezávislost popsat ve smluvním dopisu zástupci věřitelů. Tento zástupce smluvní dopis následně zpřístupní všem věřitelům z dané skupiny, a tím bude splněna povinnost firmy upozornit uživatele na používání modifikovaných požadavků na nezávislost, které jejich zástupce schválil.
- R800.5** Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku, případné modifikace ustanovení části 4A musí být omezeny na modifikace podle odstavců R800.7 až R800.14. Firma navíc nesmí tyto modifikace použít, pokud provádí audit vyžadovaný právními předpisy.

R800.6 Jestliže firma vydává pro téhož klienta rovněž zprávu auditora, jejíž užívání ani šíření není omezeno, je povinna na takovou auditní zakázku uplatnit celou část 4A.

Subjekty veřejného zájmu

R800.7 Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku, není povinna uplatnit požadavky na nezávislost vymezené v části 4A, které se týkají výhradně auditních zakázek prováděných u subjektů veřejného zájmu.

Spřízněné osoby

R800.8 Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku, výraz „auditní klient“ v části 4A nemusí zahrnovat spřízněné osoby. Avšak pokud auditní tým ví nebo se důvodně domnívá, že pro posouzení nezávislosti firmy na klientovi jsou důležité vztahy nebo okolnosti týkající se nějaké spřízněné osoby, pak musí při identifikaci a vyhodnocování hrozeb ohrožujících nezávislost a při přijímání odpovídajících ochranných opatření přihlídnout rovněž k takové spřízněné osobě.

Sítě a firmy v síti

R800.9 Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku, nemusí uplatňovat požadavky týkající se firem v síti vymezené v části 4A. Avšak pokud firma ví nebo se důvodně domnívá, že nějaké zájmy nebo vztahy jiné firmy v síti jsou zdrojem hrozby ohrožující její nezávislost, je povinna takovou hrozbu vyhodnotit a ošetřit.

Finanční podíly, půjčky a záruky, úzké obchodní vztahy, příbuzenské a osobní vztahy

R800.10 Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku:

- (a) je povinna uplatnit příslušná ustanovení vymezená v oddílech 510, 511, 520, 521, 522, 524 a 525 pouze na členy týmu provádějícího zakázku, jejich nejbližší rodinné příslušníky, případně, pokud je to relevantní, na jejich blízké rodinné příslušníky;
- (b) je povinna identifikovat, vyhodnotit a ošetřit veškeré hrozby ohrožující její nezávislost vyplývající ze zájmů, podílů a vztahů vymezených v oddílech 510, 511, 520, 521, 522, 524 a 525, které existují mezi auditním klientem a následujícími členy auditního týmu:
 - (i) pracovníky, kteří poskytují konzultace o odborných otázkách, otázkách týkajících se jednotlivých odvětví, o transakcích nebo o jiných skutečnostech; a
 - (ii) pracovníky, kteří zajišťují řízení kvality zakázky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality zakázky; a
- (c) je povinna vyhodnotit a ošetřit hrozby, o nichž se auditní tým důvodně domnívá, že vyplývají ze zájmů, podílů a vztahů mezi auditním klientem a jinými osobami v rámci firmy, které mohou přímo ovlivňovat výsledky auditní zakázky.

800.10 A1 Jiné osoby v rámci firmy, které mohou přímo ovlivňovat výsledky auditní zakázky, jsou osoby, které doporučují výši odměny nebo které v souvislosti s realizací auditní zakázky zajišťují přímý kontrolní, řídicí či jiný dohled nad partnerem odpovědným za zakázku, včetně všech jeho nadřízených až do úrovně seniorního nebo vedoucího partnera (případně rovnocenné funkce).

- R800.11** Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku, je povinna vyhodnotit a ošetřit veškeré hrozby, o nichž se auditní tým důvodně domnívá, že vyplývají z finančních podílů na auditním klientovi, jež vlastní osoby vymezené v odstavcích R510.4(c) a (d), R510.5, R510.7 a 510.10 A5 a A9.
- R800.12** Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku, nesmí podle ustanovení odstavců R510.4(a), R510.6 a R510.7 vlastnit materiální přímý ani materiální nepřímý finanční podíl na auditním klientovi.

Pracovní poměr u auditního klienta

- R800.13** Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku, je povinna vyhodnotit a ošetřit veškeré hrozby vyplývající z pracovněprávních vztahů vymezených v odstavcích 524.3 A1 až 524.5 A3.

Poskytování služeb, které nemají charakter ověřování

- R800.14** Jestliže firma provádí specifickou auditní zakázku a poskytuje auditnímu klientovi rovněž služby, které nemají charakter ověřování, je povinna postupovat v souladu s oddíly 410 až 430 a oddílem 600, včetně jeho pododdílů, s výhradou ustanovení odstavců R800.7 až R800.9.

ČÁST 4B – NEZÁVISLOST PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH

Oddíl 900 Uplatňování koncepčního rámce ve vztahu k nezávislosti při ostatních ověřovacích zakázkách	162
Oddíl 905 Odměna	168
Oddíl 906 Dary a pohostinnost	170
Oddíl 907 Probíhající nebo hrozící soudní řízení	171
Oddíl 910 Finanční podíly	172
Oddíl 911 Půjčky a záruky.....	175
Oddíl 920 Obchodní vztahy	177
Oddíl 921 Příbuzenské a osobní vztahy.....	179
Oddíl 922 Předchozí pracovní poměr nebo členství v orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování	182
Oddíl 923 Členství v orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování	184
Oddíl 924 Pracovní poměr u klienta, u něhož se provádělo ověřování	185
Oddíl 940 Dlouhodobé vazby pracovníků firmy s klientem, u něhož se provádí ověřování.....	187
Oddíl 950 Poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, klientům, u nichž firma provádí ostatní ověřovací zakázky	189
Oddíl 990 Zprávy s omezeným užíváním a šířením (ostatní ověřovací zakázky)	192

ČÁST 4B – NEZÁVISLOST PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH

ODDÍL 900

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE VE VZTAHU K NEZÁVISLOSTI PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH

Úvod

Všeobecné

- 900.1 Tato část upravuje ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou. Příklady ověřovacích zakázek:
- ověření klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI) používaných účetní jednotkou;
 - ověření souladu účetní jednotky s právními předpisy;
 - ověření výkonnostních kritérií, například audit výkonnosti („value for money“) v subjektu veřejného sektoru;
 - ověření účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky;
 - ověření výkazu emisí skleníkových plynů produkovaných účetní jednotkou;
 - audit konkrétních prvků, účtů nebo položek účetního výkazu..
- 900.2 Výraz „auditor“ v této části zahrnuje rovněž auditorskou firmu („firma“).
- 900.3 V souladu s ISQC 1 má firma povinnost zavést zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že jak ona sama, tak její zaměstnanci, případně další osoby, na něž se vztahují požadavky nezávislosti, tuto nezávislost zachovávají v souladu s příslušnými etickými předpisy. Povinnosti, které mají partneři odpovědní za zakázku a týmy provádějící zakázku, jsou vymezeny jednak v Mezinárodních standardech pro ověřovací zakázky (ISAE) a jednak v Mezinárodních standardech pro audit (ISA). Rozdělení povinností v rámci firmy závisí na její velikosti, struktuře a organizaci. Mnohá ustanovení této části nespecifikují odpovědnost konkrétních fyzických osob v rámci firmy za opatření zajišťující nezávislost, ale pro jednoduchost hovoří pouze o „firmě“. V souladu s ISQC 1 firma alokuje odpovědnost za konkrétní opatření na fyzickou osobu nebo skupinu fyzických osob (např. na tým provádějící ověřování). Navíc každý auditor nese odpovědnost za to, že dodržuje veškerá ustanovení, jež jsou relevantní pro jeho práci a případné zájmy, podíly a vztahy.
- 900.4 Nezávislost je spojená s principy nestrannosti a integrity a zahrnuje:
- (a) nezávislost mysli – stav mysli, který jednotlivci dovoluje vyjádřit závěr, jenž není zatížen žádnými vlivy ohrožujícími jeho odborný úsudek, a umožňuje mu tudíž jednat poctivě, nestranně a s profesním skepticismem.
 - (b) nezávislost vystupování – vyvarování se skutečností a okolností, které jsou natolik závažné, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že došlo k ohrožení integrity, nestrannosti nebo profesního skepticismu firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování.

Jestliže se v této části použije pro fyzickou osobu nebo pro firmu označení „nezávislý“, znamená to, že taková fyzická osoba nebo firma dodržuje ustanovení této části.

900.5 Etický kodex vyžaduje, aby firmy při provádění ověřovacích zakázek dodržovaly základní principy a byly nezávislé. Tato část obsahuje konkrétní požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce tak, aby byla zajištěna nezávislost při provádění ověřovacích zakázek, které nejsou auditem ani prověrkou. Koncepční rámec vymezený v oddílu 120 platí pro nezávislost stejně jako pro základní principy vymezené v oddílu 110.

900.6 Tato část popisuje:

- (a) skutečnosti a okolnosti, které představují nebo mohou představovat hrozbu ohrožující nezávislost auditora a jež se týkají např. jeho odborné činnosti, zájmů, podílů a vztahů;
- (b) případná opatření, včetně ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb; a
- (c) některé ze situací, kdy tyto hrozby nelze odstranit, resp. kdy neexistují ochranná opatření, jejichž prostřednictvím by bylo možné snížit tyto hrozby na přijatelnou úroveň.

Vymezení ověřovacích zakázek

900.7 Cílem firmy u ověřovací zakázky je získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné vyjádřit závěr, který posílí důvěru předpokládaných uživatelů (kteří nejsou totožní s odpovědnou stranou) v informace o ověřované skutečnosti. ISAE 3000 (revidované znění) vymezuje základní prvky a cíle ověřovacích zakázek prováděných v souladu s tímto standardem. Obecný popis ověřovacích zakázek je uveden v Ověřovacím rámci. Ověřovací zakázka je buď zakázka s nepřímým, nebo přímým vykazováním.

900.8 Výraz „ověřovací zakázka“ v této části označuje ověřovací zakázku, která není auditem ani prověrkou.

Zprávy s omezeným užitím a šířením

900.9 V některých případech je užívání ověřovací zprávy a její šíření omezeno. Pokud jsou při tom splněny podmínky vymezené v oddílu 990, lze požadavky na nezávislost upravit v souladu s ustanoveními oddílu 990.

Audity a prověrky účetních závěrek

900.10 Standardy nezávislosti pro audity a prověrky účetní závěrky jsou vymezeny v části 4A – *Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky*. Jestliže firma provádí pro téhož klienta jak ověřovací zakázku, tak audit nebo prověrku účetní závěrky, platí pro danou firmu, pro jinou firmu v síti a pro členy auditního týmu či týmu provádějícího prověrku účetní závěrky nadále požadavky části 4A.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

R900.11 Firma provádějící ověřovací zakázku musí být nezávislá na klientovi, u něhož se ověřování provádí.

900.11 A1 Pro účely této části je klientem, u něhož se provádí ověřování, v případě ověřovací zakázky odpovědná strana a v případě zakázky s nepřímým vykazováním rovněž strana, která je

odpovědná za informace o ověřované skutečnosti (tato strana může, ale nemusí být totožná s odpovědnou stranou).

- 900.11 A2 Strany účastníci se ověřovací zakázky mohou mít různé role. Tyto role ovlivňují uplatňování ustanovení o nezávislosti upravených v této části. U většiny zakázek s nepřímým vykazováním je odpovědná strana totožná se stranou odpovědnou za informace o ověřované skutečnosti. Tak je tomu i v případě, že součástí odpovědné strany je subjekt, jehož úkolem je provést hodnocení ověřované skutečnosti podle daných kritérií (hodnotitel), přičemž odpovědná strana nese odpovědnost jak za informace o ověřované skutečnosti, tak za ověřovanou skutečnost samotnou. Nicméně odpovědná strana nebo najímající strana může zpracováním informací o ověřované skutečnosti pověřit jiný subjekt tak, že tento subjekt převezme odpovědnost za tyto informace. V takovém případě budou odpovědná strana i strana odpovědná za informace o ověřované skutečnosti pro účely této části klienty, u nichž se provádí ověřování.
- 900.11 A3 Vedle odpovědné strany a v případě zakázky s nepřímým vykazováním rovněž strany, která je odpovědná za informace o ověřované skutečnosti, se mohou zakázky účastnit i další strany. Takovou stranou je například najímající strana či hodnotitel, kteří nejsou totožní se stranou odpovědnou za informace o ověřované skutečnosti. V těchto případech je auditor v souladu s koncepčním rámcem povinen identifikovat a vyhodnotit hrozby ohrožující dodržování základních principů, jejichž zdrojem jsou zájmy nebo vztahy s těmito stranami, mimo jiné to, zda by mohl existovat nějaký střet zájmů popsany v oddílu 310.
- R900.12** Firma je povinna při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících její nezávislost při provádění ověřovací zakázky uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.

Existence více odpovědných stran, resp. stran odpovědných za informace o ověřované skutečnosti

- 900.13 A1 U některých ověřovacích zakázek, a to jak u zakázek s nepřímým vykazováním, tak u zakázek s přímým vykazováním, může existovat více odpovědných stran, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním stran odpovědných za informace o ověřované skutečnosti.

Při rozhodování o tom, zda je u takových zakázek nutné aplikovat ustanovení této části vůči každé odpovědné straně, resp. vůči každé straně odpovědné za informace o ověřované skutečnosti, může firma vzít v úvahu např. to, zda zájmy nebo vztahy mezi ní či členem týmu provádějícího ověřování a určitou odpovědnou stranou, resp. stranou odpovědnou za informace o ověřované skutečnosti, mohou vést ke vzniku hrozby ohrožující nezávislost, která není v kontextu informací o ověřované skutečnosti, nepodstatná a bezvýznamná. V úvahu jsou brány faktory, jako např.:

- (a) Materialita ověřované skutečnosti nebo informací o ověřované skutečnosti, za které je daná odpovědná strana v kontextu ověřovací zakázky zodpovědná;
- (b) míra veřejného zájmu, který je s ověřovací zakázkou spojen.

Pokud firma dojde k závěru, že ohrožení nezávislosti z důvodu existence takového zájmu nebo vztahu s konkrétní odpovědnou stranou je nepodstatné a bezvýznamné, není nutné aplikovat na tuto odpovědnou stranu všechna ustanovení této části.

Firmy v síti

R900.14 Jestliže firma ví nebo se důvodně domnívá, že nějaké zájmy nebo vztahy jiné firmy v síti jsou zdrojem hrozby ohrožující její nezávislost, je povinna takovou hrozbu vyhodnotit a ošetřit.

900.14 A1 Firmami v síti se podrobněji zabývají odstavce 400.50 A1 až 400.54 A1.

Spřízněné osoby

R900.15 Jestliže tým provádějící ověřování ví nebo se důvodně domnívá, že pro posouzení nezávislosti firmy na klientovi jsou důležité vztahy nebo okolnosti týkající se nějaké spřízněné osoby, pak musí při identifikaci a vyhodnocování hrozeb ohrožujících nezávislost a při přijímání odpovídajících ochranných opatření přihlídnout rovněž k takové spřízněné osobě.

[Odstavce 900.16 až 900.29 jsou záměrně vynechány]**Doba, po kterou se vyžaduje nezávislost**

R900.30 Nezávislost v souladu s touto částí musí být dodržena po obě níže vymezená období:

- (a) po dobu trvání zakázky; a
- (b) po dobu pokrytou informacemi o ověřované skutečnosti.

900.30 A1 Doba trvání zakázky začíná okamžikem, kdy tým provádějící ověřování zahájí poskytování ověřovacích služeb v rámci dané zakázky a končí vydáním ověřovací zprávy. Jestliže se jedná o zakázku opakující se povahy, doba jejího trvání končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah spojený s poskytováním odborných služeb končí, nebo okamžikem vydání závěrečné ověřovací zprávy, který nastane později.

R900.31 Jestliže se nějaký subjekt stane klientem, u něhož se provádí ověřování, v průběhu období, které pokrývají informace o ověřované skutečnosti, k nimž firma vyjadřuje závěr, případně až po jeho uplynutí, musí firma posoudit, zda její nezávislost není ohrožena:

- (a) finančními nebo obchodními vztahy s klientem, které existovaly během období, jež pokrývají informace o ověřované skutečnosti, nebo po jeho skončení, avšak ještě před přijetím ověřovací zakázky; nebo
- (b) předchozími službami poskytnutými danému klientovi.

R900.32 Nezávislost je ohrožena také v případě, že klientovi, u něhož se provádí ověřování, byla v průběhu období, na které se vztahují informace o ověřované skutečnosti, případně po jeho uplynutí, avšak ještě před tím, než začal tým provádějící ověřování poskytovat ověřovací služby, poskytována služba, která nemá charakter ověřování a jejíž poskytování během ověřovací zakázky není dovoleno. V těchto případech je firma povinna vyhodnotit a ošetřit veškeré hrozby ohrožující její nezávislost, které z této služby vyplývají. Jestliže úroveň těchto hrozeb není přijatelná, smí firma přijmout ověřovací zakázku pouze v případě, že hrozby sníží na přijatelnou úroveň.

900.32 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření takovýchto hrozeb:

- poskytováním služby, která nemá charakter ověřování, jsou pověřeni odborníci, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování;

- je jmenována vhodná osoba, která provede kontrolu ověřování i služby, která nemá charakter ověřování.

R900.33 Jestliže služby nemající charakter ověřování, které není dovoleno poskytovat během ověřovací zakázky, nejsou dokončeny a není reálné je dokončit či ukončit před jejím zahájením, smí firma přijmout ověřovací zakázku pouze, pokud:

- (a) se ujistila, že:
 - (i) služby nemající charakter ověřování budou dokončeny v krátké době; nebo
 - (ii) klient zajistí předání služby jinému poskytovateli služeb a toto předání bude realizováno v krátké době;
- (b) firma během poskytování služeb v případě potřeby přijímá ochranná opatření; a
- (c) firma záležitost projedná s osobami pověřenými správou a řízením klienta.

[Odstavce 900.34 až 900.39 jsou záměrně vynechány]

Dokumentování nezávislosti u ověřovacích zakázek

R900.40 Firma je povinna zdokumentovat své závěry týkající se dodržování požadavků stanovených v této části a podstatu všech relevantních diskusí, které vedly k daným závěrům. Především:

- (a) jestliže firma přijala ochranná opatření k ošetření nějaké hrozby, musí zdokumentovat charakter hrozby a přijatá ochranná opatření; a
- (b) pokud nějaká hrozba vyžadovala provedení rozsáhlé analýzy, na jejímž základě firma došla k závěru, že úroveň hrozby je přijatelná, musí zdokumentovat charakter hrozby a odůvodnění svého závěru.

900.40 A1 Dokumentace poskytuje důkazní informace o tom, jak firma uplatnila úsudek při formulování závěrů ohledně dodržování této části. Nicméně pokud taková dokumentace chybí, nevypovídá to nic o tom, zda firma vzala v úvahu konkrétní záležitost či zda je nezávislá.

[Odstavce 900.41 až 900.49 jsou záměrně vynechány]

Porušení ustanovení o nezávislosti při ověřovacích zakázkách

Firma zjistila porušení ustanovení o nezávislosti

R900.50 Jestliže firma došla k závěru, že bylo porušeno některé z ustanovení této části, je povinna:

- (a) ukončit, pozastavit nebo eliminovat zájem, podíl nebo vztah, který je důvodem porušení;
- (b) posoudit závažnost porušení a jeho dopad na nestrannost firmy a na její schopnost vydat ověřovací zprávu; a
- (c) rozhodnout, zda lze přijmout opatření, která dostatečným způsobem ošetří důsledky porušení.

Při tomto rozhodování je firma povinna uplatňovat odborný úsudek a zohlednit, zda by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že nezávislost firmy je zpochybněna, a firma tudíž není schopna vydat ověřovací zprávu.

- R900.51** Jestliže firma rozhodne, že nelze přijmout opatření, která by dostatečným způsobem ošetřila důsledky porušení nezávislosti, je povinna bezodkladně informovat stranu, která ji najala, nebo osoby pověřené správou a řízením. Dále je povinna v souladu s příslušnými právními nebo regulačními požadavky upravujícími ukončení ověřovací zakázky podniknout kroky vedoucí k jejímu ukončení.
- R900.52** Jestliže firma rozhodne, že lze přijmout opatření, která dostatečným způsobem ošetří důsledky porušení nezávislosti, je povinna toto porušení a opatření, která přijala nebo navrhuje přijmout, projednat se stranou, která ji najala, nebo s osobami pověřenými správou a řízením. Firma je povinna projednat porušení nezávislosti a navrhovaná opatření bezodkladně, a to s ohledem na okolnosti zakázky a porušení nezávislosti.
- R900.53** Jestliže strana, která firmu najala, resp. osoby pověřené správou a řízením nesouhlasí s tím, že opatření navrhovaná firmou v souladu s odstavcem R900.50(c) dostatečným způsobem ošetřují důsledky porušení nezávislosti, je firma povinna přijmout potřebná opatření k ukončení ověřovací zakázky v souladu s příslušnými právními nebo regulačními požadavky upravujícími ukončení ověřovací zakázky.

Dokumentace

- R900.54** V souvislosti s plněním požadavků podle odstavců R900.50 až R900.53 je firma povinna zdokumentovat:
- (a) zjištěné porušení;
 - (b) přijatá opatření;
 - (c) přijatá klíčová rozhodnutí; a
 - (d) veškeré záležitosti projednané se stranou, která ji najala, neb s osobami pověřenými správou a řízením.
- R900.55** Jestliže firma pokračuje v provádění ověřovací zakázky, je povinna zdokumentovat:
- (a) závěr, že podle jejího odborného úsudku nebyla její nestrannost zpochybněna; a
 - (b) zdůvodnění, proč přijatá opatření dostatečným způsobem ošetřila zjištěné porušení nezávislosti, takže firma může vydat ověřovací zprávu.

ODDÍL 905**ODMĚNA****Úvod**

- 905.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 905.2 Výše a charakter odměny i jiných forem odměňování může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Odměna – relativní výše**

- 905.3 A1 Jestliže celková výše odměny od jednoho klienta, u kterého firma provádí ověřování, na jehož základě vyjádří závěr, představuje větší část její celkové odměny, závislost na takovém klientovi a obava z jeho ztráty je zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti.
- 905.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- provozní struktura firmy;
 - zda jde o zavedenou, nebo o novou firmu;
 - důležitost klienta pro firmu z kvalitativního a kvantitativního hlediska.
- 905.3 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti, je rozšíření klientely, a tím snížení závislosti na daném klientovi.
- 905.3 A4 Hrozba vlastní zainteresovanosti nebo hrozba vydíratelnosti vzniká rovněž v případech, kdy odměna od jednoho klienta tvoří větší část příjmů určitého partnera firmy.
- 905.3 A5 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti:
- rozšíření klientely partnera, a tím snížení závislosti na daném klientovi;
 - pověření vhodné osoby, která se nepodílela na ověřovací zakázce, provedením kontroly prací.

Odměna po lhůtě splatnosti

- 905.4 A1 Hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout také v případě, že významná část odměny není uhrazena ani před případným vydáním ověřovací zprávy za následující období. Obecně platí, že firma by měla požadovat úhradu odměny ještě před vydáním zprávy za následující období. V situacích, kdy má firma neuhrazenou odměnu, mohou být relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení oddílu 911 týkající se půjček a záruk.
- 905.4 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:

- inkasování části odměny, která je po lhůtě splatnosti;
- pověření vhodné osoby, která se nepodílela na ověřovací zakázce, provedením kontroly prací.

R905.5 Jestliže významná část odměny, kterou měl klient, u něhož se provedlo ověřování, zaplatit, zůstává dlouhodobě neuhrazena, je firma povinna posoudit:

- (a) zda odměna nemá charakter půjčky poskytnuté klientovi; a
- (b) zda je vhodné, aby se firma nechala daným klientem opětovně pověřit provedením ověřovací zakázky, resp. aby pokračovala v dané zakázce.

Podmíněná odměna

905.6 A1 Podmíněná odměna je odměna vypočítaná podle předem daných pravidel v závislosti na výsledku nějaké transakce nebo na výsledku poskytovaných služeb. Příkladem nepřímé podmíněné odměny je odměna, kterou si firma účtuje přes zprostředkovatele. Pro účely tohoto oddílu se za podmíněnou nepovažuje odměna, kterou stanovil soud či jiný veřejný orgán.

R905.7 Firma si za ověřovací zakázku nesmí účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo.

R905.8 Firma si nesmí za služby, které nemají charakter ověřování a které poskytuje klientovi, u něhož provádí ověřování, účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo, jestliže výsledek takové služby, a tedy i výše odměny závisí na budoucím nebo současném posouzení záležitosti, která je materiální pro informace o ověřované skutečnosti týkající se ověřovací zakázky.

905.9 A1 V souladu s odstavci R905.7 a R905.8 firma nemůže s klientem, u něhož provádí ověřování, ve stanovených případech sjednat podmíněnou odměnu. Avšak i jiné případy, kdy podmíněná odměna za poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, není výslovně zakázána, mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti.

905.9 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:

- rozpětí možných částek odměny;
- zda je výsledek, na němž podmíněná odměna závisí, stanoven příslušným úřadem;
- informování předpokládaných uživatelů o práci provedené firmou a o způsobu stanovení odměny;
- charakter poskytnuté služby;
- dopad události nebo transakce na informace o ověřované skutečnosti.

905.9 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresanosti:

- pověření vhodné osoby, která se nepodílela na poskytování služeb nemajících charakter ověřování, provedením kontroly ověřovacích prací;
- sjednání písemné dohody s klientem o způsobu stanovení odměny, a to předem.

ODDÍL 906

DARY A POHOSTINNOST

Úvod

- 906.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 906.2 Přijímání darů a pohostinnosti od klienta, u něhož se provádí ověřování, může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení

- R906.3 Firma ani člen týmu provádějícího ověřování nesmí od klienta, u něhož se ověřování provádí, přijímat žádné dary ani pohostinnost, s výjimkou těch, jejichž hodnota je nepodstatná a bezvýznamná.
- 906.3 A1 Jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování klientovi, u něhož se ověřování provádí, nabízejí nebo od něj přijímají pozornosti, platí požadavky a aplikační ustanovení oddílu 340. Porušení těchto požadavků může představovat hrozbu ohrožující nezávislost.
- 906.3 A2 V souladu s požadavky oddílu 340, které upravují nabídku nebo přijímání pozorností, firma ani člen týmu provádějícího ověřování nesmí přijímat od klienta, u něhož se ověřování provádí, dary ani pohostinnost, pokud to má za cíl nevhodně ovlivnit jejich chování, a to ani v případě, že se jedná o pozornosti, které jsou nepodstatné a bezvýznamné.

ODDÍL 907

PROBÍHAJÍCÍ NEBO HROZÍCÍ SOUDNÍ ŘÍZENÍ

Úvod

- 907.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 907.2 Probíhající nebo hrozící soudní řízení s klientem, u něhož firma provádí ověřování, je zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Aplikační ustanovení

Všeobecné

- 907.3 A1 Je třeba, aby vztah mezi vedením klienta a členy týmu provádějícího ověřování byl charakterizován naprostou otevřeností a úplným informováním o všech aspektech klientových aktivit. Klient a firma nebo člen týmu provádějícího ověřování mohou v případě probíhajícího nebo hrozícího soudního řízení stanout proti sobě v pozici protistran, což může ovlivnit ochotu vedení k úplnému informování o všech skutečnostech a být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti.
- 907.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- materialita soudního sporu;
 - zda se soudní spor vztahuje k předchozí ověřovací zakázce.
- 907.3 A3 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu vydíratelnosti v případech, kdy se soudní spor týká přímo nějakého člena týmu provádějícího ověřování, je odvolání příslušného člena týmu.
- 907.3 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti, je pověření vhodné osoby provedením kontroly prací.

ODDÍL 910**FINANČNÍ PODÍLY****Úvod**

- 910.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 910.2 Vlastnictví finančního podílu na klientovi, u něhož firma provádí ověřování, může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 910.3 A1 Vlastnictví finančního podílu může být buď přímé, nebo nepřímé prostřednictvím zprostředkovatele, jako je např. subjekt kolektivního investování, správa pozůstalosti nebo svěřenský fond. O přímý finanční podíl se podle definice v Etickém kodexu jedná v případě, že skutečný vlastník zprostředkovatele ovládá nebo je schopen ovlivňovat jeho investiční rozhodnutí. Naopak jestliže skutečný vlastník zprostředkovatele neovládá a není schopen ovlivňovat jeho investiční rozhodnutí, Etický kodex definuje takový finanční podíl jako nepřímý.
- 910.3 A2 V tomto oddílu se v souvislosti s finančním podílem hovoří o jeho „materialitě“. Při posuzování toho, zda je finanční podíl pro určitou fyzickou osobu materiální, se zohledňuje jak čisté jmění dané osoby, tak čisté jmění jejich nejbližších rodinných příslušníků.
- 910.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti vyplývající z držby finančního podílu na klientovi, u něhož se provádí ověřování:
- role osoby, která tento finanční podíl vlastní;
 - zda se jedná o přímý, nebo nepřímý podíl;
 - materialita daného finančního podílu.

Finanční podíly vlastněné firmou, členy týmu a jejich nejbližšími rodinnými příslušníky

- R910.4** Přímý finanční podíl ani materiální nepřímý finanční podíl na klientovi, u něhož se provádí ověřování, nesmí vlastnit:
- (a) firma; nebo
 - (b) člen týmu provádějícího ověřování ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník.

Finanční podíly v osobě ovládající klienta

- R910.5** Firma, žádný člen týmu provádějícího ověřování ani jeho nejbližší rodinní příslušníci nesmějí vlastnit přímý ani materiální nepřímý finanční podíl na subjektu, který uplatňuje v klientovi, u něhož se provádí ověřování, rozhodující vliv, je-li klient pro tento subjekt materiální.

Finanční podíly v držbě svěřenského správce

- R910.6** Ustanovení odstavce R910.4 platí rovněž pro finanční podíl na klientovi ve svěřenském fondu, jestliže firma nebo fyzická osoba působí jako jeho svěřenský správce. Výjimku představují případy, kdy jsou splněny následující podmínky:
- žádná z následujících osob, resp. subjektů není obmyšleným svěřenského fondu: svěřenský správce, člen týmu provádějícího ověřování, jejich nejbližší rodinní příslušníci, firma;
 - finanční podíl, který svěřenský fond drží na klientovi, u něhož se provádí ověřování, není pro tento svěřenský fond materiální;
 - svěřenský fond nemůže v klientovi uplatňovat podstatný vliv; a
 - žádná z následujících osob, resp. subjektů nemůže významně ovlivňovat investiční rozhodnutí týkající se finančního podílu na klientovi, u něhož se provádí ověřování: svěřenský správce, člen týmu provádějícího ověřování, jejich nejbližší rodinní příslušníci, firma.

Finanční podíly nabyté nezáměrně

- R910.7** Jestliže firma, člen týmu provádějícího ověřování, případně jeho nejbližší rodinní příslušníci nabyli na klientovi, u něhož se provádí ověřování, přímý nebo materiální nepřímý finanční podíl formou dědictví či daru, v důsledku fúze, případně za jiných okolností, přičemž vlastnictví takového podílu je v rozporu s ustanoveními tohoto oddílu:
- v případě, že finanční podíl nabyla firma, je povinna ho neprodleně prodat, resp. z nepřímého finančního podílu je povinna prodat takovou část, aby zbývající podíl již nebyl materiální; nebo
 - v případě, že finanční podíl nabyli člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci, jsou povinni ho neprodleně prodat, resp. z nepřímého finančního podílu jsou povinni prodat takovou část, aby zbývající podíl již nebyl materiální.

Finanční podíly – jiné okolnosti*Blízcí rodinní příslušníci*

- 910.8 A1 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování ví, že jeho blízký rodinný příslušník vlastní na klientovi, u něhož se provádí ověřování, přímý nebo materiální nepřímý finanční podíl, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti.
- 910.8 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:
- charakter vztahu mezi členem týmu a jeho blízkým rodinným příslušníkem;
 - zda se jedná o přímý, nebo nepřímý finanční podíl;
 - materialita finančního podílu pro blízkého rodinného příslušníka.
- 910.8 A3 Příklady opatření, jejichž prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresanosti:
- jakmile to bude prakticky možné, blízký rodinný příslušník prodá celý svůj finanční podíl, resp. z nepřímého finančního podílu prodá takovou část, aby zbývající podíl již nebyl materiální;

- odvolání příslušného člena týmu provádějícího ověřování.

910.8 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, je pověření vhodné osoby provedením kontroly prací příslušného člena týmu provádějícího ověřování.

Jiné fyzické osoby

910.8 A5 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování ví, že některá z níže uvedených osob vlastní finanční podíl na klientovi, u něhož se provádí ověřování, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti:

- partneři a odborní zaměstnanci firmy, s výjimkou těch, jimž držbu takových finančních podílů výslovně zakazuje odstavec R910.4, nebo jejich nejbližší rodinní příslušníci;
- osoby s těsným osobním vztahem se členem týmu provádějícího ověřování.

910.8 A6 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, je odvolání člena týmu provádějícího ověřování, který má takový osobní vztah.

910.8 A7 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:

- vyloučení příslušného člena týmu z významných rozhodnutí týkajících se dané ověřovací zakázky;
- pověření vhodné osoby provedením kontroly prací příslušného člena týmu provádějícího ověřování.

ODDÍL 911**PŮJČKY A ZÁRUKY****Úvod**

- 911.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 911.2 Půjčka nebo záruka poskytnutá klientem či klientovi, u něhož se provádí ověřování, může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 911.3 A1 V tomto oddílu se v souvislosti s půjčkou nebo zárukou hovoří o její „materialitě“. Při posuzování toho, zda je půjčka nebo záruka pro určitou fyzickou osobu materiální, se zohledňuje jak čisté jmění dané osoby, tak čisté jmění jejich nejbližších rodinných příslušníků.

Půjčky a záruky poskytnuté klientovi, u něhož se provádí ověřování

- R911.4** Firma, žádný člen týmu provádějícího ověřování ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí poskytnout klientovi, u něhož se provádí ověřování, půjčku či záruku za půjčku, s výjimkou případů, kdy je taková půjčka nebo záruka nemateriální:
- (a) pro firmu či pro fyzickou osobu, která ji poskytuje; a
 - (b) pro klienta.

Půjčky a záruky poskytnuté klientem, který je bankou nebo obdobou institucí

- R911.5** Firma, žádný člen týmu provádějícího ověřování ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí přijmout půjčku či záruku za půjčku od klienta, který je bankou nebo obdobnou institucí, s výjimkou případů, kdy je půjčka či záruka poskytnuta v rámci obvyklých úvěrových postupů a za běžných úvěrových podmínek.
- 911.5 A1 Půjčkou může být například hypotéka, povolené přečerpání zůstatku bankovního účtu (kontokorent), půjčka na nákup osobního automobilu nebo čerpaná částka z kreditní karty.
- 911.5 A2 I v případě, že firma obdrží od klienta, který je bankou nebo obdobnou institucí, půjčku v rámci obvyklých úvěrových postupů a za běžných úvěrových podmínek, může být taková půjčka zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, pokud je pro klienta, u něhož se provádí ověřování, nebo pro příslušnou firmu materiální.
- 911.5 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, je pověření vhodné osoby v rámci sítě firem, která není členem týmu provádějícího ověřování a nepatří do firmy, jež úvěr obdržela, provedením kontroly prací.

Vklady a účty cenných papírů

- R911.6** Firma, žádný člen týmu provádějícího ověřování ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí mít vklad či účet cenných papírů (brokerský účet) u klienta, kterým je bankou, makléřem nebo obdobnou institucí, pokud takový vklad nebo účet není veden za běžných obchodních podmínek.

Půjčky a záruky poskytnuté klientem, který není bankou ani obdobou institucí

R911.7 Firma, žádný člen týmu provádějícího ověřování ani žádný jeho nejbližší rodinný příslušník nesmí přijmout půjčku či záruku za půjčku od klienta, který není bankou ani obdobnou institucí, s výjimkou případů, kdy je taková půjčka nebo záruka nemateriální:

- (a) pro firmu, případně pro fyzickou osobu, která ji obdržela; a
- (b) pro klienta.

ODDÍL 920**OBCHODNÍ VZTAHY****Úvod**

- 920.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 920.2 Úzký obchodní vztah s klientem, u něhož se provádí ověřování, nebo jeho vedením může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 920.3 A1 V tomto oddílu se v souvislosti s finančním podílem hovoří o jeho „materialitě“ a v souvislosti s obchodním vztahem o jeho „důležitosti“. Při posuzování toho, zda je finanční podíl pro určitou fyzickou osobu materiální, se zohledňuje jak čisté jmění dané osoby, tak čisté jmění jejich nejbližších rodinných příslušníků.
- 920.3 A2 Příklady úzkého obchodního vztahu, který vznikl na základě obchodní činnosti nebo na základě společného finančního podílu:
- vlastnictví finančního podílu ve společném podniku s klientem, u něhož se provádí ověřování, nebo s jeho vlastníkem, který uplatňuje rozhodující vliv, s členem orgánu nebo s osobou, která u klienta zastává vyšší manažerské funkce;
 - ujednání, na jehož základě se nějaké služby nebo produkty firmy spojí do balíčku se službami nebo produkty klienta a tento balíček se na trhu nabízí jménem obou stran;
 - distribuční nebo marketingová ujednání, na jejichž základě firma působí jako distributor či prodejce produktů nebo služeb klienta, resp. klient působí jako distributor či prodejce produktů nebo služeb firmy.

Obchodní vztahy firmy, člena týmu provádějícího ověřování a jeho nejbližších rodinných příslušníků

- R920.4** Firma ani člen týmu provádějícího ověřování nesmí mít úzký obchodní vztah s klientem, u něhož se provádí ověřování, či jeho vedením, s výjimkou případů, kdy související finanční podíl je jak pro klienta a jeho vedení, tak pro firmu, případně pro člena týmu nevýznamný (nemateriální) a obchodní vztah je pro ně rovněž nevýznamný.
- 920.4 A1 Rovněž úzký obchodní vztah mezi klientem nebo jeho vedením a nejbližším rodinným příslušníkem člena týmu provádějícího ověřování může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti.

Nákup zboží nebo služeb

- 920.5 A1 Jestliže firma, člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci u klienta, u něhož se provádí ověřování, nakupují zboží nebo služby, obvykle to jejich nezávislost neohrožuje, pokud je transakce uskutečněna v rámci běžné činnosti a za tržních podmínek. Nicméně může jít o transakce takového charakteru a rozsahu, že jsou zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti.

920.5 A2 Příklady opatření, jejichž prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresanosti:

- vyloučení takových transakcí nebo omezení jejich rozsah;
- odvolání dané osoby z týmu provádějícího ověření.

ODDÍL 921**PŘÍBUZENSKÉ A OSOBNÍ VZTAHY****Úvod**

- 921.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 921.2 Příbuzenské a osobní vztahy s pracovníky klienta mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 921.3 A1 Příbuzenské a osobní vztahy mezi členem týmu provádějícího ověřování a členem orgánu klienta, u něhož se ověřování provádí, případně některými jeho zaměstnanci (v závislosti na funkci, kterou zastávají), mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti či hrozby vydíratelnosti.
- 921.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- odpovědnost a povinnosti, které má daný člen týmu provádějícího ověřování;
 - role, kterou rodinný příslušník či jiná osoba zastává v rámci klienta, u něhož se provádí ověřování, a o jak blízký vztah se jedná.

Nejbližší rodinní příslušníci člena týmu provádějícího ověřování

- 921.4 A1 Je-li nejbližší rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování zaměstnancem klienta, u něhož se ověřování provádí, a zastává-li funkci, v níž může významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti či hrozby vydíratelnosti.
- 921.4 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- funkce, kterou nejbližší rodinný příslušník zastává;
 - role člena týmu provádějícího ověřování.
- 921.4 A3 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti, je odvolání daného člena týmu.
- 921.4 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je nastavení odpovědnosti a povinností v rámci týmu provádějícího ověřování tak, aby se daný člen nezabýval záležitostmi, které jsou v kompetenci jeho nejbližšího rodinného příslušníka.
- R921.5** Členem týmu provádějícího ověřování nesmí být osoba, jejíž nejbližší rodinný příslušník je:
- (a) členem orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování;
 - (b) v případě zakázky s nepřímým vykazováním zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti; nebo

- (c) zaměstnancem, který takovou funkci zastával kdykoli v průběhu realizace zakázky nebo během doby, kterou pokrývají informace o ověřované skutečnosti.

Blízcí rodinní příslušníci člena týmu provádějícího ověřování

921.6 A1 Je-li blízký rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování:

- (a) členem orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování; nebo
- (b) zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti,

je to zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti.

921.6 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- charakter vztahu mezi členem týmu provádějícího ověřování a jeho blízkým rodinným příslušníkem;
- funkce, kterou blízký rodinný příslušník zastává;
- role člena týmu provádějícího ověřování.

921.6 A3 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresanosti, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti, je odvolání daného člena týmu.

921.6 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je nastavení odpovědnosti a povinností v rámci týmu provádějícího ověřování tak, aby se daný člen nezabýval záležitostmi, které jsou v kompetenci jeho blízkého rodinného příslušníka.

Jiné blízké vztahy člena týmu provádějícího ověřování

R921.7 Je-li osoba, která sice není nejbližším ani blízkým rodinným příslušníkem člena týmu provádějícího ověřování, ale s níž má tento člen blízký vztah:

- (a) členem orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování; nebo
- (b) zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním zaměstnancem zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti,

je člen týmu provádějícího ověřování povinen konzultovat tuto záležitost v souladu s firemními zásadami a postupy.

921.7 A1 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti vyplývající z takového vztahu:

- charakter vztahu mezi danou osobou a členem týmu provádějícího ověřování;
- funkce, kterou daná osoba v rámci klienta zastává;
- role člena týmu provádějícího ověřování.

921.7 A2 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vydíratelnosti, je odvolání daného člena týmu.

921.7 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je nastavení odpovědnosti a povinností v rámci týmu provádějícího ověřování tak, aby se daný člen nezabýval záležitostmi, které jsou v kompetenci osoby, s níž má blízký vztah.

Vztahy partnerů a zaměstnanců firmy

921.8 A1 Existuje-li osobní nebo příbuzenský vztah mezi:

- (a) partnerem nebo zaměstnancem firmy, který není členem týmu provádějícího ověřování;
 - a
 - I. některou z následujících osob: členem orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování;
 - II. zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, zastávajícím funkci, v níž může významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti.

je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti.

921.8 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- charakter vztahu mezi partnerem či zaměstnancem firmy a členem orgánu nebo zaměstnancem klienta;
- míra interakce mezi partnerem či zaměstnancem firmy a týmem provádějícím ověřování;
- funkce, kterou partner či zaměstnanec ve firmě zastává;
- role dané osoby v rámci klienta.

921.8 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti:

- nastavení odpovědnosti a povinností daného partnera nebo zaměstnance tak, aby se snížil jeho případný vliv na ověřovací zakázku;
- pověření vhodné osoby provedením kontroly ověřovacích prací.

ODDÍL 922**PŘEDCHOZÍ PRACOVNÍ POMĚR NEBO ČLENSTVÍ V ORGÁNU KLIENTA, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ****Úvod**

- 922.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 922.2 Pokud člen týmu provádějícího ověřování v nedávné době působil jako člen orgánu klienta, u něhož se ověřování provádí, nebo byl jeho zaměstnancem, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby spřízněnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Pracovní poměr nebo členství v orgánu během období, k němuž se vztahuje ověřovací zpráva**

- R922.3** Členem týmu provádějícího ověřování nesmí být osoba, která v průběhu období, k němuž se vztahuje ověřovací zpráva:
- (a) působila jako člen orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování; nebo
 - (b) byla zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, a zastávala funkci, v níž mohla významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním, byla zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, a zastávala funkci, v níž mohla významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti.

Pracovní poměr nebo členství v orgánu před obdobím, k němuž se vztahuje ověřovací zpráva

- 922.4 A1 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování před obdobím, k němuž se vztahuje ověřovací zpráva:
- (a) působil jako člen orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování; nebo
 - (b) byl zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, a zastával funkci, v níž mohl významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním, byl zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, a zastával funkci, v níž mohl významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti,
- může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby spřízněnosti. Hrozba by existovala např. v případě, že by se během zakázky za běžné období měla ověřovat rozhodnutí přijatá nebo práce provedené daným pracovníkem v předchozím období, kdy byl ještě zaměstnancem klienta.
- 922.4 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:
- funkce, kterou daná osoba u klienta zastávala;
 - jak dlouhá doba uplynula od ukončení pracovního poměru u klienta;
 - role člena týmu provádějícího ověřování.

922.4 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby spřízněnosti, je pověření vhodné osoby provedením kontroly prací daného člena týmu.

ODDÍL 923**ČLENSTVÍ V ORGÁNU KLIENTA, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ****Úvod**

- 923.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 923.2 Členství v orgánech klienta, u něhož se provádí ověřování, je zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Členství v orgánu klienta**

- R923.3** Partner ani zaměstnanec firmy nesmí být členem orgánu klienta, u něhož se provádí ověřování.

Funkce „Company Secretary“

- R923.4** Partner ani zaměstnanec firmy nesmí u klienta, u něhož se provádí ověřování, zastávat funkci „Company Secretary“ („tajemníka orgánů společnosti“), s výjimkou následujících případů:

- (a) je to výslovně dovoleno místními právními nebo profesními předpisy, případně praxí;
- (b) veškerá důležitá rozhodnutí jsou v kompetenci vedení klienta; a
- (c) osoba zastávající tuto funkci vykonává výhradně činnosti rutinního a administrativního charakteru, jako je příprava zápisů z jednání a podávání povinných hlášení.

- 923.4 A1 Funkce „tajemníka orgánů společnosti“ má v různých jurisdikcích různou náplň. Jeho povinnosti mohou zahrnovat jak administrativní činnosti (jako je osobní evidence a správa podnikové dokumentace), tak i povinnosti neadministrativního charakteru, od zajišťování souladu s platnými předpisy až po poradenství při správě a řízení. Obvykle se tato funkce považuje za úzce spjatou se subjektem, pro který tajemník pracuje. Jestliže tedy partner nebo zaměstnanec firmy působí jako „tajemník“ klienta, u něhož se provádí ověřování, představuje to hrozbu. (Podrobnější informace o poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, klientovi, u něhož se provádí ověřování, jsou uvedeny v oddílu 950, *Poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, klientům, u nichž firma provádí ostatní ověřovací zakázky.*)

ODDÍL 924**PRACOVNÍ POMĚR U KLIENTA, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ****Úvod**

- 924.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 924.2 Pracovní poměr u klienta, u kterého se provádí ověřování, může být zdrojem hrozby vlastní zainteresanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

924.3 A1 Jestliže některá z následujících osob:

- člen orgánu klienta, u kterého se provádělo ověřování;
- zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti;

byla členem týmu, který prováděl ověřování, nebo partnerem firmy, může to být zdrojem hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti.

Omezení týkající se bývalého partnera nebo člena týmu provádějícího ověřování

R924.4 Jestliže bývalý partner firmy nebo bývalý člen týmu provádějícího ověřování nastoupil ke klientovi, u něhož se ověřování provádí, jako:

- (a) člen orgánu; nebo
- (b) zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním zaměstnanec zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat informace o ověřované skutečnosti,

daná osoba se již nadále nesmí podílet na obchodní ani odborné činnosti firmy.

924.4 A1 I když osoba vymezená výše v odstavci R924.4, která nastoupila v některé z uvedených funkcí ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, se již nadále nepodílí na obchodní ani odborné činnosti firmy, hrozba spřízněnosti nebo hrozba vydíratelnosti může přesto vzniknout.

924.4 A2 Hrozba spřízněnosti nebo hrozba vydíratelnosti může vzniknout rovněž v případě, že bývalý partner firmy nastoupil do některé z funkcí vymezených v odstavci 924.3 A1 k subjektu, který se následně stal klientem, u něhož firma provádí ověřování.

924.4 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- jakou funkci bude daná osoba u klienta zastávat;
- zda bude daná osoba spolupracovat s týmem provádějícím ověřování;

- jak je to dlouho, co daná osoba byla členem týmu provádějícího ověřování nebo partnerem firmy;
- jakou funkci daná osoba zastávala v týmu provádějícím ověřování a ve firmě, například zda měla na starosti pravidelný kontakt s vedením klienta nebo s osobami pověřenými jeho správou a řízením.

924.4 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti:

- zajištění toho, že daná osoba nemá nárok na žádné výhody ani platby hrazené firmou, s výjimkou těch, jež byly pevně sjednány předem;
- zajištění toho, že případné částky, které firma dluží takové osobě, nejsou pro firmu materiální;
- úprava plánu ověřovací zakázky;
- posílení týmu provádějícího zakázku pracovníky, kteří mají ve srovnání s osobou, jež nastoupila ke klientovi, dostatečné zkušenosti;
- pověření vhodné osoby provedením kontroly prací bývalého člena týmu provádějícího ověřování.

Jednání členů týmu provádějícího ověřování o pracovním poměru u klienta

R924.5 Firma musí mít zásady a postupy, které členům týmu ukládají povinnost informovat ji o tom, že s klientem, u něhož se provádí ověřování, zahájili jednání o pracovním poměru.

924.5 A1 Jestliže se člen týmu podílí na ověřovací zakázce, i když ví, že nastoupí, resp. že možná v budoucnu nastoupí k danému klientovi jako jeho zaměstnanec, je to zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti.

924.5 A2 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vlastní zainteresovanosti, je odvolání daného člena z týmu provádějícího zakázku.

924.5 A3 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, je pověření vhodné osoby kontrolou významných úsudků provedených daným členem týmu provádějícího ověřování během jeho působení v týmu.

ODDÍL 940**DLOUHODOBÉ VAZBY PRACOVNÍKŮ FIRMY S KLIENTEM, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ****Úvod**

- 940.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 940.2 Dlouhodobé zapojení pracovníka firmy do opakujících se ověřovacích zakázek pro téhož klienta může být zdrojem hrozby spřízněnosti a hrozby vlastní zainteresovanosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- 940.3 A1 Jestliže má nějaká osoba dlouhodobé vazby na:
- (a) klienta, u kterého se provádí ověřování;
 - (b) vrcholové vedení takového klienta; nebo
 - (c) ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním informace o ověřované skutečnosti,
- může to být zdrojem hrozby spřízněnosti.
- 940.3 A2 Jestliže má pracovník firmy obavu ze ztráty dlouhodobého klienta nebo má zájem udržovat úzké osobní vztahy s členem jeho vrcholového vedení nebo s osobou pověřenou správou a řízením, může to být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti. Tato hrozba může nepatřičně ovlivnit jeho úsudek.
- 940.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby spřízněnosti nebo hrozby vlastní zainteresovanosti:
- charakter ověřovací zakázky;
 - jak dlouho je daný pracovník členem týmu provádějícího ověřování, jakou má senioritu v rámci týmu a jaké role v něm zastává a zda vztah existoval již během jeho předchozího působení, tj. před jeho nástupem k firmě.
 - do jaké míry je práce daného pracovníka řízena a kontrolována pracovníky v nadřízených funkcích a vykonávána pod jejich dohledem;
 - do jaké míry může daný pracovník díky své senioritě ovlivňovat výsledky ověřování, například tím, že přijímá klíčová rozhodnutí nebo řídí práce jiných členů týmu provádějícího ověřování;
 - jak úzký je osobní vztah daného pracovníka s klientem, u kterého se provádí ověřování, případně s členy jeho vrcholového vedení;

- jaký je charakter, frekvence a rozsah styků daného pracovníka s klientem, u kterého se provádí ověřování;
- zda se změnil charakter a složitost ověřované skutečnosti či informací o ověřované skutečnosti;
- zda v poslední době došlo u klienta, u něhož se ověřování provádí, ke změnám osob, které jsou odpovědné za ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním za informace o ověřované skutečnosti, případně ke změnám jeho vrcholového vedení.

940.3 A4 Kombinace dvou či více faktorů může zvyšovat, nebo naopak snižovat úroveň možné hrozby. Například hrozba spřízněnosti, která se vytvoří během let díky stále užšímu vztahu mezi členem týmu provádějícího ověřování a osobou zastávající u klienta, u něhož se ověřování provádí, funkci, v níž může významně ovlivňovat ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním informace o ověřované skutečnosti, se sníží poté, co taková osoba od klienta odejde.

940.3 A5 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu spřízněnosti nebo hrozbu vlastní zainteresovanosti, která vznikne dlouhodobým působením pracovníka firmy na téže zakázce, je jeho vystřídání, tj. jeho odchod z týmu provádějícího ověřování.

940.3 A6 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby spřízněnosti nebo hrozby vlastní zainteresovanosti:

- změna role, kterou má daný pracovník v rámci tým provádějícího ověřování, případně změna charakteru a rozsahu úkolů, které plní;
- pověření vhodné osoby, která není členem týmu, provedením kontroly práce daného pracovníka;
- provádění pravidelných a nezávislých interních či externích kontrol kvality zakázky.

R940.4 Jestliže firma dojde k závěru, že jediným způsobem, jak ošetřit existující hrozby, je vystřídání daného pracovníka a jeho odchod z týmu provádějícího ověření, je povinná stanovit přiměřenou dobu, po kterou daný pracovník nesmí:

- být členem týmu provádějícího danou ověřovací zakázku;
- provádět kontrolu kvality dané ověřovací zakázky; nebo
- mít přímý vliv na výsledek dané ověřovací zakázky.

Stanovená doba musí být dostatečně dlouhá, aby byla ošetřena hrozba spřízněnosti i hrozba vlastní zainteresovanosti.

ODDÍL 950**POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ, KLIENTŮM, U NICHŽ FIRMA PROVÁDÍ OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY****Úvod**

- 950.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 950.2 Firmy poskytují klientům, u nichž provádějí ověřovací zakázky, v závislosti na své odborné kvalifikaci také nejrůznější služby, které nemají charakter ověřování. Poskytování některých těchto služeb však může být zdrojem hrozeb ohrožujících jednak dodržování základních principů a jednak nezávislost firmy. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těchto případech.

Požadavky a aplikační ustanovení**General**

- R950.3** Firma je povinna ještě před tím, než od klienta, u něhož provádí ověřování, přijme zakázku na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, rozhodnout, zda poskytování těchto služeb nepředstavuje hrozbu ohrožující její nezávislost.
- 950.3 A1 Smyslem požadavků a aplikačních ustanovení tohoto oddílu je poskytnout firmám podporu při analýze určitých typů služeb, které nemají charakter ověřování, a souvisejících hrozeb, jež mohou vzniknout, když firma poskytuje takové služby klientovi, u kterého provádí ověřování.
- 950.3 A2 Nové obchodní a podnikatelské postupy, vývoj na finančních trzích a rychlé změny v oblasti informačních technologií, to jsou jen některé z faktorů, kvůli nimž nelze sestavit vyčerpávající seznam služeb nemajících charakter ověřování, které firmy mohou poskytovat klientovi, u kterého provádějí ověřování. Etický kodex tudíž neobsahuje taxativní výčet těchto služeb.

Vyhodnocování hrozeb

- 950.4 A1 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb vznikajících v souvislosti s poskytováním služeb, které nemají charakter ověřování, klientovi, u něhož firma provádí ověřování:
- charakter, rozsah a účel služeb;
 - do jaké míry bude ověřovací zakázka spoléhat na výsledky těchto služeb;
 - právní a regulační prostředí, v němž jsou služby poskytovány;
 - zda výsledek služeb ovlivní ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním záležitosti odrážející se v informacích o ověřované skutečnosti, a pokud ano:
 - jak materiální vliv bude mít výsledek služeb na ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním na informace o ověřované skutečnosti;
 - do jaké míry se bude klient podílet na záležitostech vyžadujících významný úsudek;

- jakou mají vedení a zaměstnanci klienta odbornou kvalifikaci, pokud jde o druh poskytovaných služeb.

Materialita ve vztahu k informacím klienta, u něhož se provádí ověřování

950.4 A2 Konceptem materiality ve vztahu k informacím klienta o ověřované skutečnosti se zabývá *ISAE 3000 (revidované znění) Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*. Posouzení materiality od auditora vyžaduje, aby uplatňoval odborný úsudek, a je ovlivněno jak kvantitativními, tak kvalitativními faktory. Vliv na něj má ohled na potřeby uživatelů finančních a jiných informací.

Vícero služeb nemajících charakter ověřování poskytovaných témuž klientovi

950.4 A3 Firma může klientovi, pro něhož provádí ověřování, poskytovat rovněž několik různých služeb, které nemají charakter ověřování. V těchto případech je nutné při vyhodnocování zohlednit kombinovaný dopad hrozeb vyplývajících z poskytování těchto služeb.

Ošetřování hrozeb

950.5 A1 Ochranná opatření jsou vymezena v odstavci 120.10 A2. V kontextu poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, klientům, u nichž firma provádí rovněž ověřování, jsou to jednotlivá opatření nebo soubory několika opatření, která firma přijme, aby účinně snížila hrozbu ohrožující její nezávislost na přijatelnou úroveň. V některých případech nejsou u těchto služeb žádná ochranná opatření k dispozici. V souladu s koncepčním rámcem vymezeným v oddílu 120 má firma v takové situaci povinnost buď odmítnout či ukončit poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, nebo ověřovací zakázku.

Zákaz přebírání manažerské odpovědnosti

R950.6 Firma nesmí za klienta přebírat manažerskou odpovědnost ve vztahu k ověřované skutečnosti, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním ve vztahu k informacím o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem jí realizované ověřovací zakázky. Pokud v rámci jiných služeb, které danému klientovi rovněž poskytuje, manažerskou odpovědnost převezme, musí zajistit, že se tato převzatá manažerská odpovědnost nebude týkat ověřované skutečnosti, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním informací o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem ověřovací zakázky, kterou realizuje.

950.6 A1 Pod manažerskou odpovědnost spadá controlling, vedení a řízení účetní jednotky, včetně přijímání rozhodnutí týkajících se získávání, alokace a řízení lidských, finančních, technologických, hmotných a nehmotných zdrojů.

950.6 A2 Pokud by firma v rámci poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, přebírala za klienta, pro kterého provádí ověřování, manažerskou odpovědnost, bylo by to zdrojem hrozby kontroly po sobě samém a hrozby vlastní zainteresanosti. Přebírání manažerské odpovědnosti ve vztahu k ověřované skutečnosti, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním informací o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem firmou realizované ověřovací zakázky, představuje navíc hrozbu spřízněnosti a případně i hrozbu protekčního vztahu, protože vazba firmy na názory a zájmy vedení klienta je příliš úzká.

950.6 A3 Posouzení toho, zda určitá činnost je odpovědností vedení, závisí na okolnostech a vyžaduje uplatnění odborného úsudku. Mezi činnostmi, které se považují za činnosti spadající do kompetence vedení, patří:

- definování firemních zásad a postupů a strategického směřování;
- přijímání a propouštění zaměstnanců;
- řízení zaměstnanců a přebírání odpovědnosti za jejich jednání v rámci jejich práce pro účetní jednotku;
- schvalování transakcí;
- kontrola a řízení bankovních účtů nebo investic;
- výběr doporučení poskytovaných firmou nebo jinými třetími stranami, která budou implementována;
- reportování osobám pověřeným správou a řízením jménem managementu;
- převzetí odpovědnosti za navrhování, zavádění, sledování a udržování systému vnitřních kontrol.

950.6 A4 Poradenská činnost a doporučení, jejichž cílem je poskytnout vedení klienta, pro něhož firma provádí ověření, podporu při plnění jeho povinností, se za přebírání manažerské odpovědnosti nepovažuje (viz odstavce R950.6 až 950.6 A3).

R950.7 Aby se firma vyhnula při poskytování služeb nemajících charakter ověřování převzetí manažerské odpovědnosti ve vztahu k ověřované skutečnosti, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním informací o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem jí realizované ověřovací zakázky, je povinna se ujistit, že vedení klienta, pro kterého realizuje ověřování, provádí veškeré úsudky a přijímá rozhodnutí, která spadají do jeho kompetence. Mimo jiné se musí ujistit, že vedení klienta:

- (a) určilo osobu, která má odpovídající dovednosti, znalosti a zkušenosti, aby po celou dobu odpovídala za rozhodnutí přijímaná klientem a dohlížela na poskytované služby. Taková osoba, nejlépe z řad vrcholového vedení, by měla znát:
 - (i) cíle, charakter a výsledky poskytovaných služeb; a
 - (ii) povinnosti klienta a povinnosti, které má firma;

Tato osoba nicméně nemusí mít odbornou kvalifikaci, která by jí umožňovala dané služby provést, případně znovu provést.
- (b) provádí dohled nad poskytovanými službami a vyhodnocuje, zda jejich výsledky odpovídají potřebám klienta; a
- (c) přebírá odpovědnost za případná opatření přijatá na základě výsledků poskytnutých služeb.

Další aspekty týkající se určitých služeb, které nemají charakter ověřování

950.8 A1 Jestliže se firma u zakázky s nepřímým vykazováním podílí na sestavování informací o ověřované skutečnosti, které budou následně předmětem jí realizované ověřovací zakázky, může to být zdrojem kontroly po sobě samém. Příklady služeb nemajících charakter ověřování, které mohou být v souvislosti s informacemi o ověřované skutečnosti, které jsou předmětem firmou realizované ověřovací zakázky, zdrojem hrozby kontroly po sobě samém:

- (a) návrh a zpracování prognostických informací a následné vydání zprávy o jejich ověření;
- (b) oceňování položek, které se týkají nebo jsou součástí informací o ověřované skutečnosti, jež jsou předmětem firmou realizované ověřovací zakázky.

ODDÍL 990**ZPRÁVY S OMEZENÝM UŽÍVÁNÍM A ŠÍŘENÍM (OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY)****Úvod**

- 990.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 990.2 Tento oddíl vymezuje dílčí modifikace ustanovení části 4B, které lze za určitých okolností uplatnit u ověřovacích zakázek, u nichž má ověřovací zpráva omezené užívání a šíření. Pro zakázku, jejímž předmětem je vydání ověřovací zprávy s omezeným užíváním a šířením za okolností vymezených níže v odstavci R990.3, se v tomto oddílu používá výraz „specifická ověřovací zakázka“.

Požadavky a aplikační ustanovení**Všeobecné**

- R990.3** Jestliže bude firma vydávat ověřovací zprávu s omezeným užíváním a šířením, požadavky na nezávislost auditora vymezené v části 4B smějí být modifikovány v souladu s tímto oddílem, avšak pouze v případě, že:
- (a) firma informuje předpokládané uživatele zprávy o modifikovaných požadavcích na nezávislost, které budou při poskytování služeb uplatněny; a
 - (b) předpokládaní uživatelé znají účel zprávy a její omezení a znají rovněž informace o ověřované skutečnosti a s uplatněním modifikovaných požadavků výslovně souhlasí.
- 990.3 A1 Předpokládaní uživatelé se mohou seznámit s účelem zprávy a jejími omezeními a s informacemi o ověřované skutečnosti tím, že se budou podílet na vymezení charakteru a rozsahu zakázky, a to buď přímo, nebo nepřímo prostřednictvím svého zástupce, který je oprávněn za ně jednat. V obou případech to firmě umožňuje informovat je o záležitostech týkajících se nezávislosti, včetně okolností relevantních pro uplatňování koncepčního rámce, a získat jejich souhlas s modifikací požadavků na nezávislost.
- R990.4** Jestliže předpokládaní uživatelé tvoří skupinu a v době, kdy se vyjednávají podmínky zakázky, je nelze jednotlivě identifikovat, je firma následně povinna upozornit je na skutečnost, že používá modifikované požadavky na nezávislost, které jejich zástupci schválili.
- 990.4 A1 Pokud například předpokládaní uživatelé představují skupinu věřitelů u syndikovaného úvěru, může firma modifikované požadavky na nezávislost popsat ve smluvním dopisu jejich zástupci. Tento zástupce smluvní dopis následně zpřístupní všem věřitelům z dané skupiny, a tím bude splněna povinnost firmy upozornit uživatele na používání modifikovaných požadavků na nezávislost, které jejich zástupce schválil.
- R990.5** Jestliže firma provádí specifickou ověřovací zakázku, případné modifikace ustanovení části 4B musí být omezeny na modifikace podle odstavců R990.7 a R990.8.

R990.6 Jestliže firma vydává pro téhož klienta rovněž ověřovací zprávu, jejíž užívání ani šíření není omezeno, je povinna na takovou ověřovací zakázku uplatnit celou část 4B.

Finanční podíly, půjčky a záruky, úzké obchodní, příbuzenské a osobní vztahy

R990.7 Jestliže firma provádí specifickou ověřovací zakázku:

- (a) je povinna uplatnit příslušná ustanovení vymezená v oddílech 910, 911, 920, 921, 922 a 924 pouze na členy týmu provádějícího zakázku, jejich nejbližší rodinné příslušníky, případně, pokud je to relevantní, na jejich blízké rodinné příslušníky;
- (b) je povinna identifikovat, vyhodnotit a ošetřit veškeré hrozby ohrožující její nezávislost vyplývající ze zájmů, podílů a vztahů vymezených v oddílech 910, 911, 920, 921, 922 a 924, které existují mezi klientem, u něhož provádí ověřování, a následujícími členy týmu provádějícího ověřování:
 - (i) pracovníky, kteří poskytují konzultace o odborných otázkách, otázkách týkajících se jednotlivých odvětví, o transakcích nebo o jiných skutečnostech; a
 - (ii) pracovníky, kteří zajišťují řízení kvality zakázky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality zakázky; a
- (c) je povinna vyhodnotit a ošetřit hrozby, o nichž se tým provádějící ověření důvodně domnívá, že vyplývají ze zájmů, podílů a vztahů mezi klientem, u něhož provádí ověřování, a jinými osobami v rámci firmy, které mohou přímo ovlivňovat výsledky ověřovací zakázky, jak je vymezeno v oddílech 910, 911, 920, 921, 922 a 924.

990.7 A1 Jiné osoby v rámci firmy, které mohou přímo ovlivňovat výsledky ověřovací zakázky, jsou osoby, které doporučují výši odměny nebo které v souvislosti s realizací ověřovací zakázky zajišťují přímý kontrolní, řídicí či jiný dohled nad partnerem odpovědným za zakázku.

R990.8 Jestliže firma provádí specifickou ověřovací zakázku, nesmí vlastnit materiální přímý ani materiální nepřímý finanční podíl na klientovi, u něhož provádí ověřování.

GLOSÁŘ A SEZNAM ZKRATEK

V *Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* má jednotné číslo u některých výrazů význam čísla množného a naopak. Následující výrazy se v něm používají ve významu uvedeném níže.

Výrazy, které se v Etickém kodexu používají v obecně platném významu, jsou v glosáři uvedeny základním typem písma. Výrazy, které mají v některých částech Etického kodexu specifický význam, a rovněž doplňující vysvětlení výrazů použitých v obecně platném významu jsou uvedeny kurzívou. Výrazy používané ve specifickém významu jsou doplněny odkazem na příslušný odstavec, oddíl nebo část.

Přijatelná úroveň (Acceptable level)	Úroveň hrozby, u které by auditor/účetní odborník s použitím testu rozumné a informované třetí strany pravděpodobně dospěl k závěru, že neporušil základní principy.
Reklama (Advertising)	Sdělení, jímž je veřejnost informována o službách nebo odborných dovednostech auditorů s cílem získat obchodní zakázky.
Osoba kompetentní k provedení kontroly (Appropriate reviewer)	<i>Osoba kompetentní k provedení kontroly je odborník s potřebnými znalostmi, dovednostmi, zkušenostmi a kompetencemi, které mu umožňují provést objektivní kontrolu provedené práce nebo poskytnutých služeb. Může se jednat o auditora/účetního odborníka.</i> <i>Tento výraz je vymezen v odstavci 300.8 A4.</i>
Klient, u něhož se provádí ověřování (Assurance client)	Odpovědná strana a v případě zakázky s nepřímým vykazováním rovněž strana, která je odpovědná za informace o ověřované skutečnosti (tato strana může, ale nemusí být totožná s odpovědnou stranou).
Ověřovací zakázka (Assurance engagement)	Zakázka, u níž je cílem auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné vyjádřit závěr, který posílí důvěru předpokládaných uživatelů (kteří nejsou totožní s odpovědnou stranou) ve výsledek hodnocení ověřované skutečnosti vůči daným kritériím. (ISAE 3000 (revidované znění) vymezuje základní prvky a cíle ověřovacích zakázek prováděných v souladu s tímto standardem. Obecný popis ověřovacích zakázek upravených <i>Mezinárodními standardy pro audit (ISA)</i> , <i>Mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE)</i> a <i>Mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)</i> je uveden v Ověřovacím rámci.)
Tým provádějící ověřování (Assurance team)	(a) všichni členové týmu podílející se na určité ověřovací zakázce; (b) všichni ostatní pracovníci firmy, kteří mohou přímo ovlivňovat výsledky ověřovací zakázky, včetně: (i) pracovníků, kteří doporučují vyšší odměny partnera odpovědného za zakázku nebo kteří v souvislosti s realizací ověřovací zakázky

ETICKÝ KODEX

zajišťují přímý kontrolní, řídicí či jiný dohled nad tímto partnerem;

- (ii) pracovníků, kteří pro účely ověřovací zakázky poskytují konzultace o odborných otázkách, otázkách týkajících se jednotlivých odvětví, o transakcích nebo o jiných skutečnostech; a
- (iii) pracovníků, kteří zajišťují řízení kvality ověřovací zakázky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality zakázky.

Zakázka s nepřímým
vykazováním
(Attestation
engagement)

Ověřovací zakázka, u níž hodnocení ověřované skutečnosti na základě daných kritérií neprovádí sám odborník, ale jiná strana.

Tato jiná strana rovněž často předkládá informace o ověřované skutečnosti, a to formou zprávy nebo prohlášení. V některých případech může informace o ověřované skutečnosti předkládat odborník ve zprávě o ověření. V případě zakázky s nepřímým vykazováním se odborník ve svém závěru vyjadřuje k tomu, zda informace o ověřované skutečnosti neobsahují materiální nesprávnost.

Odborník může závěr formulovat vůči:

- (i) ověřované skutečnosti a příslušným kritériím;
- (ii) informacím o ověřované skutečnosti a příslušným kritériím;
- (iii) prohlášení příslušné strany.

Audit
(Audit)

V části 4A výraz „audit“ označuje rovněž „prověrku“.

Auditní klient
(Audit client)

Subjekt, u něhož firma provádí audit. Je-li klient společností registrovanou na veřejném trhu, výraz „auditní klient“ zahrnuje rovněž spřízněné osoby. Není-li klient společností registrovanou na veřejném trhu, výraz „auditní klient“ zahrnuje pouze ty spřízněné osoby, které klient přímo nebo nepřímo ovládá (*viz též odstavec R400.20.*).

V části 4A výraz „auditní klient“ označuje rovněž „subjekt prověrky účetní závěrky“.

Auditní zakázka
(Audit engagement)

Zakázka poskytující přiměřenou jistotu, v rámci níž auditor vydává výrok k tomu, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena (nebo zda podává věrný a poctivý obraz nebo zda ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje skutečnost) v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, například zakázka provedená v souladu s *Mezinárodními auditorskými standardy*. Patří sem rovněž povinný audit, což je audit účetní závěrky vyžadovaný právními předpisy.

V části 4A výraz „auditní zakázka“ označuje rovněž „zakázku charakteru prověrky“.

Zpráva auditora
(Audit report)

V části 4A výraz „zpráva auditora“ označuje rovněž „zprávu o prověrce účetní závěrky“.

- Auditní tým
(Audit team)
- (a) všichni členové týmu podílející se na určité auditní zakázce;
 - (b) všichni ostatní pracovníci firmy, kteří mohou přímo ovlivňovat výsledky auditní zakázky, včetně:
 - (i) pracovníků, kteří doporučují výši odměny partnera odpovědného za zakázku nebo kteří v souvislosti s realizací auditní zakázky zajišťují přímý kontrolní, řídicí či jiný dohled nad tímto partnerem, včetně všech jeho nadřízených až do úrovně seniorního nebo vedoucího partnera (případně rovnocenné funkce);
 - (ii) pracovníků, kteří pro účely auditní zakázky poskytují konzultace o odborných otázkách, otázkách týkajících se jednotlivých odvětví, o transakcích nebo o jiných skutečnostech; a
 - (iii) pracovníků, kteří zajišťují řízení kvality auditní zakázky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality zakázky; a
 - (c) všichni ostatní pracovníci firmy, kteří mohou přímo ovlivňovat výsledky auditní zakázky.

V části 4A výraz „auditní tým“ označuje rovněž „tým provádějící prověrku účetní závěrky“.

- Blízcí rodinní příslušníci
(Close family) Rodiče, děti nebo sourozenci, kteří nejsou nejbližšími rodinnými příslušníky.
- Koncepční rámec
(Conceptual Framework) *Tento výraz je vymezen v oddílu 120.*
- Podmíněná odměna
(Contingent fee) Odměna vypočítaná podle předem daných pravidel v závislosti na výsledku nějaké transakce nebo na výsledku služeb poskytovaných firmou. Za podmíněnou odměnu se nepovažuje odměna, kterou stanovil soud či jiný veřejný orgán.
- Kritéria
(Criteria) V případě ověřovací zakázky měřítko používaná k hodnocení ověřované skutečnosti. „Příslušná kritéria“ jsou kritéria používaná u konkrétní zakázky.
- Zakázka s přímým
vykazováním
(Direct engagement) Ověřovací zakázka, u níž hodnocení ověřované skutečnosti na základě příslušných kritérií provádí auditor a ten taky předkládá informace o ověřované skutečnosti, a to buď v rámci zprávy o ověření, nebo jako její přílohu. V případě zakázky s přímým vykazováním se auditor ve svém závěru vyjadřuje k výsledku hodnocení ověřované skutečnosti na základě daných kritérií.
- Období přerušení
„Cooling-off period“ *Tento výraz je pro účely odstavců R540.11 až R540.19 vymezen v odstavci R540.5.*
- Přímý finanční podíl
(Direct financial interest) Finanční podíl:
 - (a) přímo vlastněný nebo ovládaný fyzickou či právnickou osobou (včetně podílů, které jsou přenechány jiné osobě ke správě dle jejího uvážení); nebo
 - (b) vlastněný prostřednictvím subjektu kolektivního investování, nemovitého vlastnictví, svěřenského fondu nebo jiného prostředníka, kterého daná fyzická nebo právnická osoba ovládá nebo jehož investiční rozhodování

ovlivňuje.

Člen orgánu (Director or officer)	Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nebo působící v obdobné roli, bez ohledu na titul, jímž se označuje jejich funkce a který se může lišit v závislosti na dané jurisdikci.
Specifická auditní zakázka (Eligible audit engagement)	<i>Tento výraz je pro účely oddílu 800 vymezen v odstavci 800.2.</i>
Specifická ověřovací zakázka (Eligible assurance engagement)	<i>Tento výraz je pro účely oddílu 990 vymezen v odstavci 990.2.</i>
Partner odpovědný za zakázku (Engagement partner)	Partner nebo jiná osoba ve firmě odpovědná za zakázku a její provedení a za zprávu vydanou jménem firmy, která, v případě, že je to požadováno, má potřebné oprávnění od profesní organizace nebo zákonodárného či regulačního orgánu.
Doba trvání zakázky (Engagement period) (Audity a prověrky účetní závěrky)	Doba trvání zakázky začíná okamžikem, kdy auditní tým zahájí audit, a končí vydáním zprávy auditora. Jestliže se jedná o zakázku opakující se povahy, doba jejího trvání končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah spojený s poskytováním odborných služeb končí, nebo okamžikem vydání závěrečné zprávy auditora.
Doba trvání zakázky (Engagement period) (Ostatní ověřovací zakázky)	Doba trvání zakázky začíná okamžikem, kdy tým provádějící ověřování zahájí poskytování ověřovacích služeb v rámci dané zakázky, a končí vydáním ověřovací zprávy. Jestliže se jedná o zakázku opakující se povahy, doba jejího trvání končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah spojený s poskytováním odborných služeb končí, nebo okamžikem vydání závěrečné ověřovací zprávy.
Kontrola řízení kvality zakázky (Engagement quality control review)	Proces navržený tak, aby při vydání zprávy nebo ještě před jejím vydáním zajistil objektivní vyhodnocení významných úsudků provedených týmem a závěrů dosažených při formulování zprávy.
Tým provádějící zakázku (Engagement team)	Všichni partneři a zaměstnanci realizující zakázku a všechny ostatní osoby, které firma nebo jiná firma v síti najala, aby prováděly ověřovací postupy v rámci zakázky. Tým nezahrnuje externí experty najaté firmou nebo jinou firmou v síti.
	Výraz „tým provádějící zakázku“ dále nezahrnuje pracovníky klienta působící v jeho oddělení interního auditu, kteří poskytují auditnímu týmu přímou podporu, za předpokladu, že externí auditor dodržuje ustanovení ISA 610 (revidované znění 2013) <i>Využití práce interních auditorů</i> .
Stávající auditor (Existing accountant)	Auditor, který v současné době u klienta zastává funkci auditora nebo mu poskytuje účetní, daňové, poradenské nebo jiné podobné odborné služby.

Externí expert (External expert)	Fyzická osoba (která není partnerem, odborným zaměstnancem ani dočasným pracovníkem firmy ani jiné firmy v síti) nebo organizace disponující dovednostmi, znalostmi a zkušenostmi v jiné oblasti než účetnictví nebo audit, jejichž práce v dané oblasti auditor/účetní odborník využívá, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace.										
Finanční podíl (Financial interest)	Podíl na kapitálovém nástroji, obligaci, úvěrovém či jiném dluhovém nástroji určitého subjektu, včetně práv a závazků nabývat takový podíl a včetně derivátů přímo se k takovému podílu vztahujícím.										
Účetní závěrka (Financial statements)	<p>Strukturovaný soubor historických finančních informací, včetně přílohy, jehož cílem je informovat o aktivech a závazcích účetní jednotky v určitém časovém okamžiku nebo o jejich změně za určitý časový úsek v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Příloha obvykle obsahuje přehled významných účetních zásad a vysvětlující a popisné informace. Výraz účetní závěrka může označovat jak kompletní soubor účetních výkazů, tak i jednotlivý výkaz, např. rozvahu nebo výkaz zisku a ztráty a související přílohu.</p> <p><i>Výraz neoznačuje konkrétní prvky, účty ani položky účetního výkazu.</i></p>										
Účetní závěrka, k níž firma vydává výrok auditora (Financial statements on which the firm will express an opinion)	V případě samostatné účetní jednotky jde o účetní závěrku této jednotky. V případě konsolidované účetní závěrky, která se také nazývá účetní závěrkou skupiny, je to konsolidovaná účetní závěrka.										
Firma (Firm)	<p>(a) samostatně výdělečně činný auditor, osobní společnost nebo kapitálová společnost auditorů/účetních odborníků;</p> <p>(b) osoba, která takové subjekty ovládá formou vlastnictví, řízení či jinými prostředky; a</p> <p>(c) subjekt ovládaný takovými osobami formou vlastnictví, řízení či jinými prostředky.</p> <p><i>Užívání výrazu „firma“ v souvislosti s odpovědností auditorů a firem za dodržování části 4A a 4B je vysvětleno v odstavcích 400.4 a 900.3.</i></p>										
Základní principy (Fundamental principles)	<p><i>Tento výraz je vymezen v odstavci 110.1 A1. Jednotlivé základní principy jsou popsány v následujících odstavcích:</i></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>Integrita</i></td> <td style="text-align: right;"><i>R111.1</i></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>Nestrannost</i></td> <td style="text-align: right;"><i>R112.1</i></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>Odborná způsobilost a řádná péče</i></td> <td style="text-align: right;"><i>R113.1</i></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>Mlčenlivost</i></td> <td style="text-align: right;"><i>R114.1</i></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>Profesionální jednání</i></td> <td style="text-align: right;"><i>R115.1</i></td> </tr> </table>	<i>Integrita</i>	<i>R111.1</i>	<i>Nestrannost</i>	<i>R112.1</i>	<i>Odborná způsobilost a řádná péče</i>	<i>R113.1</i>	<i>Mlčenlivost</i>	<i>R114.1</i>	<i>Profesionální jednání</i>	<i>R115.1</i>
<i>Integrita</i>	<i>R111.1</i>										
<i>Nestrannost</i>	<i>R112.1</i>										
<i>Odborná způsobilost a řádná péče</i>	<i>R113.1</i>										
<i>Mlčenlivost</i>	<i>R114.1</i>										
<i>Profesionální jednání</i>	<i>R115.1</i>										

Historické finanční informace (Historical financial information)	Údaje o konkrétní účetní jednotce ve finančním vyjádření, které byly získány převážně z jejího účetního systému a které se vztahují k ekonomickým událostem, jež se uskutečnily v předchozích účetních obdobích, nebo k minulým ekonomickým podmínkám či okolnostem.
Nejbližší rodinní příslušníci (Immediate family)	Manžel/ka (či jiná osoba v obdobném vztahu) nebo vyživovaná osoba.
Nezávislost (Independence)	<p>Nezávislost zahrnuje:</p> <p>(a) nezávislost myslí – stav myslí, který jednotlivci dovoluje vyjádřit závěr, jenž není zatížen žádnými vlivy ohrožujícími jeho odborný úsudek, a umožňuje mu tudíž jednat poctivě, nestranně a s profesním skepticismem;</p> <p>(b) nezávislost vystupování – vyvarování se skutečností a okolností, které jsou natolik závažné, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že došlo k ohrožení integrity, nestrannosti nebo profesního skepticismu firmy, člena auditního týmu nebo člena týmu provádějícího ověřování.</p> <p><i>Jak je uvedeno v odstavcích 400.5 a 900.4, jestliže se pro fyzickou osobu nebo pro firmu použije označení „nezávislý“, znamená to, že taková fyzická osoba nebo firma dodržuje část 4A a 4B, je-li relevantní.</i></p>
Nepřímý finanční podíl (Indirect financial interest)	Finanční podíl vlastněný prostřednictvím subjektu kolektivního investování, nemovitého vlastnictví, svěřenského fondu nebo jiného prostředníka, kterého daná fyzická nebo právnická osoba neovládá a jehož investiční rozhodování neovlivňuje.
Klíčový partner auditu (Key audit partner)	Partner odpovědný za zakázku, osoba odpovědná za kontrolu řízení kvality zakázky a případně ostatní partneři auditu, kteří pracují v týmu provádějícím zakázku a přijímají klíčová rozhodnutí či úsudky týkající se významných záležitostí souvisejících s auditem účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora. 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 organizačních složek.
Subjekt registrovaný na veřejném trhu (Listed entity)	Subjekt, jehož kapitálové nebo dluhové nástroje jsou registrovány na veřejném trhu cenných papírů nebo se s nimi obchoduje podle předpisů registrované burzy nebo jiné obdobné instituce.
Síť (Network)	<p>Širší uskupení:</p> <p>(a) které je zaměřeno na spolupráci; a</p> <p>(b) jehož jednoznačným cílem je sdílení zisku a nákladů mezi členy uskupení nebo které má společné vlastníky, řízení či vedení, jednotné zásady a postupy řízení kvality a obchodní strategii, používá stejnou obchodní značku nebo sdílí významné odborné zdroje.</p>

<p>Firma v síti (Network firm)</p>	<p>Firma nebo subjekt, který patří do sítě. Podrobnější informace viz odstavce 400.50 A1 až 400.54 A1.</p>
<p>Nesoulad s právními předpisy (Non-compliance with laws and regulations) (účetní odborník)</p>	<p><i>Pojem „nesoulad s právními předpisy“ zahrnuje jak nedbalost, tak úmyslné nebo neúmyslné jednání v rozporu s platnými právními předpisy, jehož se dopustí:</i></p> <p>(a) <i>zaměstnavatel účetního odborníka;</i> (b) <i>osoby pověřené správou a řízením zaměstnavatele;</i> (c) <i>vedení zaměstnavatele; nebo</i> (d) <i>jiné osoby pracující pro zaměstnavatele nebo podle jeho pokynů.</i></p> <p><i>Tento výraz je vymezen v odstavci 260.5 A1.</i></p>
<p>Nesoulad s právními předpisy (Non-compliance with laws and regulations) (auditor)</p>	<p><i>Pojem „nesoulad s právními předpisy“ zahrnuje jak nedbalost, tak úmyslné nebo neúmyslné jednání v rozporu s platnými právními předpisy, jehož se dopustí:</i></p> <p>(a) <i>klient;</i> (b) <i>osoby pověřené správou a řízením klienta;</i> (c) <i>vedení klienta; nebo</i> (d) <i>jiné osoby pracující pro klienta nebo podle jeho pokynů.</i></p> <p><i>Tento výraz je vymezen v odstavci 360.5 A1.</i></p>
<p>Kancelář (Office)</p>	<p>Jednoznačně odlišená podskupina, ať už na geografickém, nebo odborném základě.</p>
<p>Předchozí auditor (Predecessor accountant)</p>	<p>Auditor, který dříve u klienta zastával funkci auditora nebo mu poskytoval účetní, daňové, poradenské nebo jiné podobné odborné služby, přičemž klient žádného stávajícího auditora nemá.</p>
<p>Auditor/účetní odborník (Professional accountant)</p>	<p>Fyzická osoba, která je členem členské organizace IFAC.</p> <p><i>V části 1 se používá výraz „auditor/účetní odborník“, tento výraz označuje rovněž auditorskou firmu.</i></p> <p><i>V části 2 se používá výraz „účetní odborník“.</i></p> <p><i>V částech 3, 4A a 4B se používá výraz „auditor“, který označuje rovněž auditorskou firmu.</i></p>
<p>Účetní odborník (Professional accountant in business)</p>	<p>Účetní odborník působící v takových sektorech hospodářství, jako je např. obchod, průmysl, služby, veřejný sektor, vzdělávání, neziskový sektor, regulační orgány nebo profesní organizace, který je zaměstnancem, kontraktorem, partnerem, členem orgánu (výkonným nebo nevýkonným), vlastníkem-manažerem, případně dobrovolníkem.</p>

Auditor (Professional accountant in public practice)	Auditor bez ohledu na funkční zařazení (např. audit, daně nebo poradenství) působící ve firmě, která poskytuje odborné služby. <i>Tento výraz označuje rovněž auditorskou firmu.</i>
Činnost profesního charakteru (Professional activity)	Činnost vyžadující znalost účetnictví nebo souvisejících dovedností realizovaná auditorem/ účetním odborníkem, mimo jiné činnost v oboru účetnictví, auditu, daní či poradenství v oblasti řízení a financí.
Odborný úsudek (Professional judgment)	<i>Odborný úsudek spočívá v uplatňování profesní přípravy, odborných znalostí, dovedností a zkušeností v míře odpovídající daným skutečnostem a okolnostem, při zohlednění charakteru a rozsahu konkrétní odborné činnosti a souvisejících zájmů a vztahů.</i> <i>Tento výraz je definován v odstavci term 120.5 A4.</i>
Odborné služby (Professional services)	Činnosti profesního charakteru prováděné pro klienty.
Navrhovaný auditor (Proposed accountant)	Auditor, který zvažuje, že od potenciálního (a v některých případech od stávajícího) klienta přijme funkci auditora nebo zakázku na poskytování účetních, daňových, poradenských nebo jiných podobných odborných služeb.
Subjekt veřejného zájmu (Public interest entity)	(a) subjekt registrovaný na veřejném trhu; nebo (b) subjekt: (i) definovaný právními předpisy jako subjekt veřejného zájmu; nebo (ii) 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/účetní profese. <i>Jak je uvedeno v odstavci 400.8, za subjekty veřejného zájmu je možné považovat i jiné subjekty.</i>
Rozumná a informovaná třetí strana (Reasonable and informed third party)	<i>Test rozumné a informované třetí strany spočívá v tom, že auditor/účetní odborník posoudí, zda by ke stejným závěrům pravděpodobně dospěla i jiná strana, a to rozumná a informovaná třetí strana, která zvážila všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, jež jsou auditorovi/účetnímu odborníkovi známy v době přijetí závěrů, resp., o nichž lze reálně předpokládat, že jsou mu známy.</i>
Test rozumné a informované třetí strany (Reasonable and informed third party test)	<i>Rozumnou a informovanou třetí stranou nemusí být auditor/účetní odborník, ale osoba s relevantními znalostmi a zkušenostmi schopná pochopit a nestranně posoudit správnost závěrů, k nimž auditor/účetní odborník dospěl.</i> <i>Tyto výrazy jsou vymezeny v odstavci R120.5 A6</i>

Spřízněná osoba (Related entity)	<p>Osoba, která má s klientem některý z následujících typů vztahů:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) osoba, která klienta přímo nebo nepřímo ovládá, je-li pro ni klient materiální; (b) osoba, která má přímý finanční podíl na klientovi, uplatňuje v něm podstatný vliv a podíl, který drží, je pro ni materiální; (c) subjekt, který je klientem přímo nebo nepřímo ovládán; (d) subjekt, na němž klient nebo osoba s klientem spřízněná podle předcházejícího bodu (c) má přímý finanční podíl, který klientovi či takové spřízněné osobě umožňuje vykonávat na subjekt významný vliv, přičemž tento podíl je pro klienta nebo takovou spřízněnou osobu materiální; a (e) subjekt, který je spolu s klientem společně ovládán („sesterský subjekt“), a to za předpokladu, že sesterský subjekt i klient jsou pro osobu, která je oba ovládá, materiální.
Odpovědná strana (Responsible party)	<p>V případě ověřovací zakázky strana odpovídající za ověřovanou skutečnost.</p>
Subjekt prověrky účetní závěrky (Review client)	<p>Subjekt, u něhož firma provádí prověrku účetní závěrky.</p>
Tým provádějící prověrku účetní závěrky (Review team)	<ul style="list-style-type: none"> a) všichni členové týmu podílející se na určité prověrce b) všichni ostatní pracovníci firmy, kteří mohou přímo ovlivňovat výsledky prověrky, včetně: <ul style="list-style-type: none"> (i) pracovníků, kteří doporučují výši odměny partnera odpovědného za prověrku nebo kteří v souvislosti s realizací prověrky zajišťují přímý kontrolní, řídicí či jiný dohled nad tímto partnerem, včetně všech jeho nadřízených až do úrovně seniorního nebo vedoucího partnera (případně rovnocenné funkce); (ii) pracovníků, kteří pro účely prověrky poskytují konzultace o odborných otázkách, otázkách týkajících se jednotlivých odvětví, o transakcích nebo o jiných skutečnostech; a (iii) pracovníků, kteří zajišťují řízení kvality prověrky, včetně těch, kdo provádějí kontrolu řízení kvality zakázky; a (c) všichni ostatní pracovníci firmy, kteří mohou přímo ovlivňovat výsledky prověrky.

<p>Ochranná opatření (Safeguards)</p>	<p><i>Ochranná opatření jsou jednotlivá opatření nebo soubory několika opatření, která auditor/účetní odborník přijme, aby účinně snížil hrozbu nedodržení základních principů na přijatelnou úroveň.</i></p> <p><i>Tento výraz je vymezen v odstavci 120.10 A2.</i></p>
<p>Účetní odborník ve vedoucí funkci (Senior professional accountant in business)</p>	<p><i>Účetními odborníky ve vedoucí funkci jsou členové orgánů a vedoucí zaměstnanci, kteří mohou uplatňovat významný vliv a rozhodovat o pořízení, alokaci a kontrole lidských, finančních, technologických, hmotných i nehmotných zdrojů zaměstnavatele.</i></p> <p><i>Tento výraz je vymezen v odstavci 260.11 A1.</i></p>
<p>Podstatná škoda (Substantial harm)</p>	<p><i>Tento výraz je vymezen v odstavcích 260.5 A3 a 360.5 A3.</i></p>
<p>Účetní závěrka pro zvláštní účely (Special purpose financial statements)</p>	<p><i>Účetní závěrka sestavená v souladu s účetními pravidly vytvořenými tak, aby naplňovala potřeby konkrétních uživatelů týkající se finančních informací.</i></p>
<p>Informace o ověřované skutečnosti (Subject matter information)</p>	<p><i>Výsledek hodnocení ověřované skutečnosti, které bylo provedeno na základě daných kritérií, tj. informace získané aplikováním kritérií na ověřovanou skutečnost.</i></p>
<p>Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky (Those charged with governance)</p>	<p><i>Osoby nebo společnosti (např. svěřenský správce) s odpovědností za dohled nad strategickým vedením účetní jednotky a s povinnostmi, vyplývajícími z odpovědnosti účetní jednotky. To zahrnuje i dohled nad procesem účetního výkaznictví. U některých účetních jednotek v některých právních systémech mohou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky zahrnovat členy vedení, například výkonné členy orgánů soukromé společnosti nebo subjektu veřejného sektoru, případně vlastníky, kteří zároveň řídí společnost.</i></p>
<p>Hrozby (Threats)</p>	<p><i>Tento výraz je vymezen v odstavci 120.6 A3 a zahrnuje následující kategorie:</i></p> <p><i>hrozba vlastní zainteresovanosti.....120.6 A3(a)</i></p> <p><i>hrozba kontroly po sobě samém..... 120.6 A3(b)</i></p> <p><i>hrozba protekčního vztahu..... 120.6 A3(b)</i></p> <p><i>hrozba spřízněnosti.....120.6 A3(d)</i></p> <p><i>hrozba vydíratelnosti 120.6 A3(e)</i></p>
<p>„Time-on period“</p>	<p><i>Tento výraz je vymezen v odstavci R540.5.</i></p>
<p>Ověřovaná skutečnost (Underlying subject matter)</p>	<p><i>Jev hodnocený na základě daných kritérií.</i></p>

SEZNAM ZKRATEK A SOUPIS STANDARDŮ, NA KTERÉ ETICKÝ KODEX ODKAZUJE**SEZNAM ZKRATEK**

Zkratka	Popis
Ověřovací rámec	Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Výbor sponzorujících organizací komise Treadway)
CoCo	Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control (Kritéria kontroly CPA Kanada)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy)
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants (Mezinárodní výbor pro etické standardy účetních)
IFAC	International Federation of Accountants (Mezinárodní federace účetních)
ISA	International Standards on Auditing (Mezinárodní standardy pro audit)
ISAE	International Standards on Assurance Engagements (Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky)
ISQC	International Standards on Quality Control (Mezinárodní standardy pro řízení kvality)
ISRE	International Standards on Review Engagements (Mezinárodní standardy pro prověrky)

SOUPIS STANDARDŮ, NA KTERÉ ETICKÝ KODEX ODKAZUJE

Standard	Název
ISA 320	Materialita při plánování a provádění auditu
ISA 610 (revidované znění 2013)	Využití práce interních auditorů
ISAE 3000 (revidované znění)	Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací
ISQC 1	Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby
ISRE 2400 (revidované znění)	Prověrky historických účetních závěrek

DATUM ÚČINNOSTI

Kromě revize částí 1 a 2 je Etický kodex účinný. Revize částí 1 a 2 podporující postavení, působení a přístup, který se očekává od auditorů / účetních odborníků vstoupí v platnost 31. prosince 2021.

ZMĚNY ETICKÉHO KODEXU

I. NESTRANNOST OSOBY PROVÁDĚJÍCÍ KONTROLU KVALITY ZAKÁZKY A JINÝCH OSOB KOMPETENTNÍCH K PROVEDENÍ KONTROLY (VYDÁNO V LEDNU 2021)

ČÁST 3 – AUDITOŘI

ODDÍL 300

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE – AUDITOŘI

Požadavky a aplikační ustanovení

Identifikace hrozeb

[Bod (d) stávajícího odstavce 300.6. A1 bude nahrazen níže uvedeným bodem (d).]

300.6 A1 ...:

- (a) ...
- (b) ...
- (c) ...
- (d) hrozba spřízněnosti
 - blízký nebo nejbližší rodinný příslušník auditora je členem orgánu klienta;
 - člen orgánu nebo zaměstnanec klienta zastává funkci, v níž může významně ovlivňovat předmět zakázky, přitom ještě přednedávnem byl partnerem odpovědným za zakázku;
 - člen auditního týmu má dlouhodobé vztahy s auditním klientem;
 - osoba, o níž se uvažuje jako o osobě kompetentní k provedení kontroly plnící funkci ochranného opatření ošetřujícího hrozbu, má blízký vztah k osobě, jež kontrolovanou práci provedla;

[Za stávající oddíl 320 bude doplněn oddíl 325]

ODDÍL 325

NESTRANNOST OSOBY PROVÁDĚJÍCÍ KONTROLU KVALITY ZAKÁZKY A JINÝCH OSOB KOMPETENTNÍCH K PROVEDENÍ KONTROLY

Úvod

- 325.1 Povinností auditorů je dodržovat základní principy a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících tyto principy uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 325.2 Je-li provedením kontroly kvality zakázky pověřena osoba, která se na kontrolované práci sama podílela, resp. má blízký vztah s osobami odpovědnými za provedení takové práce, může to být zdrojem hrozeb ohrožujících princip nestrannosti.
- 325.3 Tento oddíl obsahuje aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v souvislosti s nestranností osoby provádějící kontrolu kvality zakázky.
- 325.4 Jedním z příkladů osoby kompetentní k provedení kontroly, tak jak je vymezena v odstavci 300.8 A4, je osoba provádějící kontrolu kvality zakázky. Aplikační ustanovení tohoto oddílu se tudíž použijí mimo jiné v situaci, kdy auditor pověří kompetentní osobu, aby zkontrolovala provedenou práci, přičemž tato kontrola má plnit funkci ochranného opatření ošetřujícího hrozbu.

Aplikační ustanovení

Všeobecné

- 325.5 A1 Firma zajišťuje kvalitu zakázek tím, že je plánuje a provádí a vydává o nich zprávy v souladu s profesními standardy a v souladu s požadavky příslušných právních předpisů. Odpovědnost firmy za její systém řízení kvality upravuje ISQM 1, v souladu s nímž je firma povinna navrhnout a implementovat reakce na rizika ohrožující kvalitu zakázky. Tyto reakce mimo jiné spočívají v nastavení pravidel a postupů pro kontroly kvality v souladu s ISQM 2.
- 325.5 A2 Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky je partner, jiná osoba z firmy nebo externista, které firma pověřila provedením kontroly kvality zakázky.

Identifikace hrozeb

- 325.6 A1 Následující příklady popisují okolnosti, které mohou být zdrojem hrozeb ohrožujících nestrannost auditora pověřeného provedením kontroly kvality zakázky:

- (a) hrozba vlastní zainteresanosti
 - dva partneři odpovědní za zakázky si vzájemně dělají kontrolu kvality u zakázky toho druhého;
- (b) hrozba kontroly po sobě samém
 - auditor je pověřen provedením kontroly kvality u auditní zakázky, u níž byl dříve partnerem odpovědným za zakázku;
- (c) hrozba spřízněnosti
 - auditor pověřený provedením kontroly kvality auditní zakázky má blízký vztah s osobou podílející se na této zakázce, resp. je jejím nejbližší rodinným příslušníkem;
- (d) hrozba vydíratelnosti
 - auditor pověřený provedením kontroly kvality auditní zakázky je přímým podřízeným partnera odpovědného za danou zakázku.

Vyhodnocení hrozeb

325.7 A1 Faktory relevantní pro vyhodnocení úrovně hrozeb ohrožujících nestrannost osoby pověřené provedením kontroly kvality zakázky zahrnují např.:

- roli a senioritu dané osoby;
- charakter vztahů dané osoby s ostatními osobami podílejícími se na zakázce;
- jak dlouho se daná osoba v minulosti na zakázce podílela a v jaké funkci;
- jak dlouhá doba uplynula mezi tím, kdy se daná osoba na zakázce podílela, a jejím pověřením kontrolou kvality zakázky a k jakým dalším změnám došlo v okolnostech zakázky;
- charakter a složitost problémů vyžadujících významný úsudek dané osoby během její předchozí práce na zakázce.

Ošetření hrozeb

325.8 A1 Příkladem opatření, jehož prostřednictvím lze odstranit hrozbu vydíratelnosti, je přerozdělení reportovacích povinností v rámci firmy.

325.8 A2 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém, je zavedení dostatečně dlouhého období přerušení („cooling-off period“) mezi působením dané osoby na zakázce a jejím pověřením kontrolou její kvality.

Období přerušení („cooling-off period“)

325.8 A3 V souladu s ISQM 2 je firma povinna zavést pravidla a postupy specifikující jakožto jednu z podmínek způsobilosti dvouleté období přerušení („cooling-off period“), než partner odpovědný za zakázku může působit jako osoba provádějící kontrolu její kvality. Smyslem tohoto opatření je vytvořit podmínky pro dodržování principu nestrannosti a zajistit jednotnou realizaci kvalitních zakázek.

- 325.8 A4 Období přerušení („cooling-off period“) podle ISQM 2 je něco jiného než střídání partnerů podle ustanovení oddílu 540, jejichž cílem je ošetřit hrozby ohrožující nezávislost auditora kvůli dlouhodobým vazbám s auditním klientem. Ustanovení oddílu 540 nejsou obdobím přerušení („cooling-off period“) dotčena.

ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

ODDÍL 540

DLOUHODOBÉ VAZBY PRACOVNÍKŮ FIRMY S AUDITNÍM KLIENTEM (VČETNĚ STŘÍDÁNÍ PARTNERŮ)

[Stávající odstavec R540.5 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem R540.5.]

R540.5 S výhradou ustanovení odstavců R540.7 až R540.9, pracovník firmy nesmí v případě auditu subjektu veřejného zájmu zastávat žádnou z následujících funkcí ani jejich kombinace po dobu v úhrnu delší než sedm let („doba působení na auditní zakázce“):

- (a) partner odpovědný za zakázku;
- (b) osoba pověřená kontrolou kvality zakázky; nebo
- (c) jiná role klíčového partnera auditu.

Po uplynutí stanovené doby, kdy pracovník firmy působil na auditní zakázce ve výše uvedených funkcích, musí následovat povinné období přerušení („cooling-off period“), kdy v souladu s ustanoveními odstavců R540.11 až R540.19 nesmí v těchto funkcích na dané auditní zakázce působit.

[Stávající odstavec R540.12 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem R540.12.]

R540.12 Jestliže byl pracovník firmy pověřen kontrolou kvality zakázky a působil v této funkci na téže auditní zakázce v úhrnu po dobu sedmi let, nesmí tuto práci vykonávat po dobu následujících tří let.

[Za stávající odstavec 540.14 A1 bude doplněn níže uvedený odstavec R540.13.]

R540.13 Střídání partnerů podle tohoto oddílu je něco jiného než období přerušení („cooling-off period“), které ISQM 2 vyžaduje jako jednu z podmínek způsobilosti, než partner odpovědný za zakázku může působit jako osoba provádějící kontrolu její kvality (viz odstavec 325.8 A4). Ustanovení ISQM 2 nejsou ustanoveními o střídání partnerů dotčena.

OSOBA PROVÁDĚJÍCÍ KONTROLU KVALITY ZAKÁZKY – DATUM ÚČINNOSTI

Datum účinnosti revize týkající se nestrannosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky a jiných osob kompetentních k provedení kontroly bylo stanoveno takto:

- Revize týkající se části 4A je účinná pro audity a prověrky účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo později.
- Revize týkající se části 4B je účinná pro auditní zakázky začínající 15. prosince 2022 nebo později.
- Pro všechny ostatní zakázky spadající do působnosti části 3 je revize účinná pro auditní zakázky začínající 15. prosince 2022 nebo později.

Revizi je možné implementovat i před tímto datem.

II. REVIZE USTANOVENÍ ETICKÉHO KODEXU TÝKAJÍCÍCH SE SLUŽEB, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ (VYDÁNO V DUBNU 2021)

A. ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

ODDÍL 600	.....
PODODDÍL 601 – VEDENÍ ÚČETNICTVÍ	.....
PODODDÍL 602 – ADMINISTRATIVNÍ SLUŽBY	.....
PODODDÍL 603 – OCEŇOVACÍ SLUŽBY	.....
PODODDÍL 604 – DAŇOVÉ SLUŽBY	.....
PODODDÍL 605 – SLUŽBY INTERNÍHO AUDITU	.....
PODODDÍL 606 – SLUŽBY V OBLASTI SYSTÉMŮ INFORMAČNÍCH TECHNOLOGIÍ	.....
PODODDÍL 607 – PODPORA PŘI SOUDNÍCH SPORECH	.....
PODODDÍL 608 – PRÁVNÍ SLUŽBY	.....
PODODDÍL 609 – NÁBOR PRACOVNÍKŮ	.....
PODODDÍL 610 – SLUŽBY CORPORATE FINANCE	.....

B. NÁSLEDNÉ A HARMONIZAČNÍ NOVELY

ODDÍL 400	.....
ODDÍL 525	.....
ODDÍL 950	.....
ODDÍL 900	.....

MEZINÁRODNÍ STANDARDY NEZÁVISLOSTI

ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

[Stávající oddíl 600 bude nahrazen níže uvedeným oddílem 600]

Oddíl 600

POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ, AUDITNÍMU KLIENTOVI

Úvod

- 600.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 600.2 Firmy a případně jiné firmy v síti někdy poskytují auditnímu klientovi v závislosti na své odborné kvalifikaci nejrůznější služby, které nemají charakter ověřování. Poskytování některých těchto služeb však může být zdrojem hrozeb ohrožujících jednak dodržování základních principů a jednak nezávislost firmy.
- 600.3 Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících nezávislost v případech, kdy firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditním klientům služby, které nemají charakter ověřování. Jeho součástí jsou pododdíly, které obsahují požadavky a aplikační ustanovení týkající se konkrétních typů těchto služeb a specifikují typy hrozeb, které mohou v této souvislosti vzniknout.
- 600.4 Některé pododdíly uvedené níže obsahují navíc požadavky, jež firmě nebo jiné firmě v síti výslovně zakazují poskytovat auditnímu klientovi určité služby, protože vzniklé hrozby nelze odstranit a neexistují ani ochranná opatření, která by je snížila na přijatelnou úroveň.
- 600.5 Nové obchodní a podnikatelské postupy, vývoj na finančních trzích a rychlé technologické změny, to jsou jen některé z faktorů, kvůli nimž nelze sestavit vyčerpávající seznam služeb nemajících charakter ověřování, které firmy mohou auditnímu klientovi poskytovat. Jestliže firma auditnímu klientovi nabízí nějaké služby, které nejsou níže upraveny konkrétními požadavky a aplikačními ustanoveními, použije se koncepční rámec a obecná ustanovení tohoto oddílu.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

Ustanovení právních předpisů upravující služby, které nemají charakter ověřování

- 600.6 A1 Požadavky a aplikační ustanovení upravující dodržování Etického kodexu jsou uvedeny výše v odstavcích R100.6 až 100.7 A1. Jestliže v dané jurisdikci existují právní předpisy, které upravují poskytování služeb nemajících charakter ověřování auditním klientům, a tyto předpisy

se liší od předpisů uvedených v tomto oddíle, resp. jdou nad jejich rámec, musí firmy tyto rozdíly znát a dodržovat příslušná přísnější ustanovení.

Riziko převzetí manažerské odpovědnosti při poskytování služeb, které nemají charakter ověřování

600.7 A1 Jestliže firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditnímu klientovi služby, které nemají charakter ověřování, vzniká riziko převzetí manažerské odpovědnosti. Proto je nutné, aby se firma nebo jiná firma v síti ujistila, že byly splněny požadavky uvedené v odstavci R400.14.

Přijetí zakázky na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování

R600.8 Firma je povinná ještě před tím, než od auditního klienta přijme ona sama nebo jiná firma v síti zakázku na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, uplatnit koncepční rámec a identifikovat, vyhodnotit a ošetřit případné hrozby ohrožující nezávislost, které by poskytováním takových služeb mohly vzniknout.

Identifikace a vyhodnocení hrozeb

Všichni auditní klienti

600.9 A1 Typy hrozeb, jež mohou vzniknout, jestliže firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditnímu klientovi služby, které nemají charakter ověřování, jsou popsány v odstavci 120.6 A3.

600.9 A2 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozeb, jež mohou vzniknout poskytováním služeb nemajících charakter ověřování auditnímu klientovi, a pro posouzení úrovně takových hrozeb:

- charakter služeb a jejich rozsah, předpokládané použití a účel;
- jakým způsobem budou služby poskytovány, například kdo a kde je bude poskytovat;
- právní a regulační prostředí, v němž jsou služby poskytovány;
- zda je klient subjektem veřejného zájmu;
- jakou mají vedení a zaměstnanci klienta odbornou kvalifikaci, pokud jde o poskytované služby;
- do jaké míry bude klient sám rozhodovat o záležitostech vyžadujících významný úsudek (viz odstavce R400.13 až R400.14);
- zda bude mít výsledek služeb vliv na účetní záznamy nebo na skutečnosti uvedené v účetní závěrce, k níž bude firma vydávat výrok auditora, a pokud ano:
 - jak materiální vliv bude mít výsledek služeb na účetní závěrku;
 - jaká míra subjektivity je spojena s určováním částek a s prezentací skutečností uvedených v účetní závěrce;
- jaký bude případný dopad (kvalitativní i kvantitativní) služeb na systémy generující informace, jež jsou významnou součástí:
 - účetních záznamů klienta a účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora;
 - vnitřního kontrolního systému klienta v oblasti účetního výkaznictví;

- do jaké míry bude audit spoléhat na výsledky těchto služeb;
- výše odměny za poskytování služeb, které nemají charakter ověřování.

600.9 A3 Příklady dalších faktorů, které jsou relevantní pro identifikaci hrozeb ohrožujících nezávislost, jež mohou vzniknout poskytováním služeb nemajících charakter ověřování, a pro posouzení úrovně takových hrozeb, jsou uvedeny v pododdílech 601 až 610.

Materialita ve vztahu k účetní závěrce

600.10 A1 Jedním z faktorů relevantních při vyhodnocování hrozeb vznikajících poskytováním služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi je materialita. Konceptem materiality ve vztahu k auditu se zabývá ISA 320 *Materialita při plánování a provádění auditu*, a ve vztahu k prověrkám ISRE 2400 (revidované znění) *Prověrky historických účetních závěrek*. Posouzení materiality od auditora vyžaduje, aby uplatňoval odborný úsudek, a je ovlivněno jak kvantitativními, tak kvalitativními faktory. Vliv na něj má rovněž ohled na potřeby uživatelů finančních informací.

600.10 A2 Je-li poskytování určitých služeb, které nemají charakter ověřování, Etickým kodexem výslovně zakázáno, firma ani jiná firma v síti nesmí takové služby auditnímu klientovi poskytovat, a to bez ohledu na materialitu jejich dopadu nebo výsledku pro účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora.

Poskytování rad a doporučení

600.11 A1 Při poskytování rad a doporučení může vzniknout hrozba kontroly po sobě samém. Zda taková hrozba skutečně vznikla, se posuzuje podle ustanovení odstavce R600.14. Jestliže je taková hrozba identifikována a daný klient není subjektem veřejného zájmu, firma ji vyhodnotí a ošetří podle koncepčního rámce. V případě, že klient je subjektem veřejného zájmu, uplatní se ustanovení odstavců R600.16 a R600.17.

Vícero služeb nemajících charakter ověřování poskytovaných témuž auditnímu klientovi

R600.12 V případě, že firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditnímu klientovi vícero služeb nemajících charakter ověřování, je firma kromě hrozeb vznikajících v souvislosti s každou takovou službou jednotlivě povinna vyhodnotit rovněž to, zda kombinovaný dopad těchto služeb nepředstavuje hrozbu ohrožující nezávislost.

600.12 A1 Další faktory (nad rámec faktorů uvedených v odstavci 600.9 A2) relevantní pro posouzení úrovně hrozeb ohrožujících nezávislost, jež mohou vzniknout při poskytování několika služeb nemajících charakter ověřování témuž auditnímu klientovi:

- zda kombinovaný dopad několika služeb zvyšuje úroveň hrozby, kterou představuje každá služba samostatně;
- zda kombinovaný dopad několika služeb zvyšuje úroveň hrozby vyplývající ze vztahu s auditním klientem.

Hrozba kontroly po sobě samém

600.13 A1 Pokud firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditnímu klientovi služby, které nemají charakter ověřování, existuje riziko, že firma bude provádět audit své vlastní práce nebo práce jiné firmy v síti, čímž vzniká hrozba kontroly po sobě samém. Tato hrozba spočívá v tom, že firma či jiná firma v síti náležitě nevyhodnotí úsudky nebo činnosti, které provedla fyzická osoba z firmy nebo z jiné firmy v síti v rámci služeb nemajících charakter ověřování a z nichž bude auditorský tým vycházet při utváření úsudku v rámci auditu.

R600.14 Před poskytnutím služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi je firma nebo jiná firma v síti povinna posoudit, zda jejich poskytování může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, a to tak, že vyhodnotí možné riziko:

- (a) že se výsledky služby stanou součástí účetních záznamů auditního klienta, jeho vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví nebo účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora, resp. že tyto výsledky budou mít vliv na účetní záznamy, vnitřní kontrolní systém nebo na účetní závěrku; a
- (b) že během auditu účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora, bude auditorský tým vyhodnocovat úsudky nebo činnosti, které provedla firma nebo jiná firma v síti při poskytování služeb nemajících charakter ověřování, resp. že auditorský tým bude z těchto úsudků nebo činností vycházet.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

600.15 A1 Je-li auditním klientem subjekt veřejného zájmu, mají zúčastněné strany zvýšená očekávání, pokud jde o nezávislost firmy. Tato zvýšená očekávání je třeba zohlednit při uplatňování testu rozumné a informované třetí strany, jímž se při poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, auditnímu klientovi, jenž je subjektem veřejného zájmu, vyhodnocuje hrozba kontroly po sobě samém.

600.15 A2 Jestliže v souvislosti se službou nemající charakter ověřování klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, vzniká hrozba kontroly po sobě samém, jedná se o hrozbu, kterou nelze odstranit a pro kterou neexistují ochranná opatření, jež by ji snížila na přijatelnou úroveň.

Hrozba kontroly po sobě samém

R600.16 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, službu, jež nemá charakter ověřování, pokud by poskytnutím takové služby mohla vzniknout hrozba kontroly po sobě samém v souvislosti s auditem účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora. (viz odstavce 600.13 A1 a R600.14).

Poskytování rad a doporučení

R600.17 Odchylně od odstavce R600.16, firma nebo jiná firma v síti může auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat rady a doporučení týkající se informací nebo záležitostí, jež se objeví v průběhu auditu, a to za předpokladu, že:

- (a) nepřebírá manažerskou odpovědnost (viz odstavce R400.13 a R400.14); a
- (b) uplatní koncepční rámec a na základě toho identifikuje, vyhodnotí a ošetří případné další hrozby ohrožující nezávislost (tj. vedle hrozby kontroly po sobě samém), které by poskytováním rad a doporučení mohly vzniknout.

600.17 A1 Příklady rad a doporučení poskytovaných v souvislosti s informacemi nebo záležitostmi, jež se objevují v průběhu auditu:

- poradenství týkající se účetních standardů a používaných účetních zásad a dále požadavků na informace uvedené v příloze účetní závěrky;
- poradenství týkající se finančních a účetních kontrol a metod používaných při určování částek vykázaných v účetní závěrce a souvisejících informací uvedených v příloze účetní závěrky;
- návrhy na úpravy účetních zápisů na základě auditních zjištění;
- projednání zjištění týkajících se vnitřního kontrolního systému a procesů v oblasti účetního výkaznictví a návrh souvisejících doporučení;
- diskuse o tom, jak řešit problémy při sesouhlasování účtů;
- poradenství zaměřující se na dodržování účetních zásad skupiny.

Ošetřování hrozeb

Všichni auditní klienti

600.18 A1 Požadavky a aplikační ustanovení upravující ošetřování hrozeb ohrožujících nezávislost, včetně tzv. ochranných opatření, jsou uvedeny v odstavcích R120.10 až 120.10 A2.

600.18 A2 Hrozby ohrožující nezávislost, jež mohou vzniknout poskytováním jedné či několika služeb nemajících charakter ověřování auditnímu klientovi, se liší v závislosti na skutečnostech a okolnostech auditní zakázky a na charakteru poskytovaných služeb. Tyto hrozby lze ošetřit jednak přijetím ochranných opatření a jednak úpravou rozsahu navrhovaných služeb.

600.18 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- pověření osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb;
- získání předběžného souhlasu s výsledkem služeb od příslušného orgánu (například od správce daně).

600.18 A4 Jestliže nejsou k dispozici žádná ochranná opatření, která by snížila hrozby vznikající poskytováním služeb nemajících charakter ověřování auditnímu klientovi na přijatelnou úroveň, má firma nebo jiná firma v síti v souladu s koncepčním rámcem následující povinnosti:

- (a) upravit rozsah navrhovaných služeb tak, aby byly odstraněny okolnosti, jež jsou příčinou vzniku hrozeb;
- (b) odmítnout, resp. ukončit poskytování služeb představujících hrozby, které nelze odstranit ani je nelze snížit na přijatelnou úroveň; nebo
- (c) ukončit auditní zakázku.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením o službách nemajících charakter ověřování
Všichni auditní klienti

600.19 A1 Komunikace firmy s osobami pověřenými správou a řízením o poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, je upravena v odstavcích 400.40 A1 a 400.40 A2.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

600.20 A1 V souladu s odstavci R600.21 až R600.23 má firma povinnost předem informovat osoby pověřené správou a řízením subjektu veřejného zájmu, který je jejím auditním klientem, o tom, že ona sama nebo jiná firma v síti bude subjektům patřícím do téže korporátní struktury jako daný subjekt veřejného zájmu poskytovat služby, které nemají charakter ověřování a které by mohly ohrozit její nezávislost na daném subjektu. Účelem těchto informací je umožnit osobám pověřeným správou a řízením subjektu veřejného zájmu účinný dohled nad nezávislostí firmy, která provádí audit jeho účetní závěrky.

600.20 A2 V zájmu dodržování těchto požadavků se může firma s osobami pověřenými správou a řízením subjektu veřejného zájmu dohodnout na tom, kdy a s kým má komunikovat, a dále na tom:

- jak budou předávány informace o navrhovaných službách nemajících charakter ověřování, což může být stanoveno jednotlivě pro každou zakázku, formou obecných zásad nebo jiným dohodnutým způsobem;
- o kterých subjektech budou informace předávány, povinnost se může například týkat i ostatních subjektů veřejného zájmu patřících do téže korporátní struktury;
- jaké služby mohou být subjektům vymezeným v odstavci R600.21 poskytovány bez předchozího souhlasu osob pověřených správou a řízením v případě, že tyto osoby přijaly obecnou zásadu, že takové služby nejsou podle tohoto oddílu zakázány a nepředstavují hrozbu pro nezávislost firmy, resp. pokud takovou hrozbu představují, její úroveň je přijatelná;
- jak osoby pověřené řízením několika subjektů veřejného zájmu, které jsou součástí téže korporátní struktury, rozhodly o rozdělení pravomocí týkajících se schvalování služeb;
- jak postupovat v případě, že profesní standardy či právní předpisy zakazují nebo omezují poskytování informací, které osoby pověřené správou a řízením potřebují, aby moly posoudit, zda by navrhovaná služba mohla představovat hrozbu ohrožující nezávislost, resp. v případě, že by mohlo dojít ke zveřejnění citlivých nebo důvěrných informací;
- jak budou řešeny případné problémy.

R600.21 Firma, která ověřuje účetní závěrku subjektu veřejného zájmu, nebo jiná firma v síti je před přijetím zakázky na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, realizované pro:

- (A) daný subjekt veřejného zájmu;
 - (B) jakýkoli subjekt přímo nebo nepřímo ovládající daný subjekt veřejného zájmu; nebo
 - (C) jakýkoli subjekt přímo nebo nepřímo ovládaný daným subjektem veřejného zájmu,
- povinna, pokud to není ošetřeno v rámci postupu sjednaného s osobami pověřenými správou

a řízením daného subjektu veřejného zájmu:

- (a)** sdělit těmto osobám, že došla k závěru, že poskytování těchto služeb:
 - (i)** není zakázáno; a
 - (ii)** nepředstavuje hrozbu ohrožující její nezávislost jakožto auditora subjektu veřejného zájmu, resp. že úroveň případných identifikovaných hrozeb je přijatelná, a pokud tomu tak není, že tyto hrozby budou odstraněny či sníženy na přijatelnou úroveň; a
- (b)** poskytnout těmto osobám informace, které jim umožní kompetentně posoudit, jaký dopad má poskytování služeb na její nezávislost.

600.21 A1 Příklady informací poskytovaných osobám pověřeným správou a řízením subjektu veřejného zájmu v souvislosti s konkrétními službami, které nemají charakter ověřování:

- charakter a rozsah služeb, které mají být poskytovány;
- výše navrhované odměny a její východiska;
- zda firma identifikovala nějaké hrozby ohrožující její nezávislost, které by mohly vzniknout poskytováním navrhovaných služeb, na základě čeho firma došla k závěru, že úroveň hrozeb je přijatelná, resp. pokud tomu tak není, jaká opatření firma nebo jiná firma v síti přijme k odstranění těchto hrozeb či k jejich snížení na přijatelnou úroveň;
- zda kombinovaný dopad několika služeb ohrožuje nezávislost firmy nebo mění úroveň dříve identifikovaných hrozeb.

R600.22 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat služby, které nemají charakter ověřování, žádnému ze subjektů vymezených v odstavci R600.21, pokud nedostala od osob pověřených správou a řízením subjektu veřejného zájmu souhlas, ať už obecně v rámci sjednaného postupu, nebo konkrétně pro dané služby:

- (a)** se svým závěrem, že poskytování daných služeb nepředstavuje hrozbu ohrožující její nezávislost jakožto auditora subjektu veřejného zájmu, resp. s tím, že úroveň případných identifikovaných hrozeb je přijatelná, a pokud tomu tak není, že tyto hrozby budou odstraněny či sníženy na přijatelnou úroveň; a
- (b)** s poskytováním daných služeb.

R600.23 Odchylně od odstavců R600.21 a R600.22, jestliže platné profesní standardy či právní předpisy firmě zakazují, aby informace o navrhovaných službách, které nemají charakter ověřování, poskytla osobám pověřeným správou a řízením subjektu veřejného zájmu, nebo pokud by poskytnutí takových informací vedlo ke zveřejnění citlivých nebo důvěrných informací, může firma navrhovanou službu poskytnout, jestliže:

- (a)** poskytne veškeré informace, které může poskytnout, aniž by porušila své zákonné nebo profesní povinnosti;
- (b)** uvědomí osoby pověřené správou a řízením subjektu veřejného zájmu o tom, že poskytování daných služeb není zdrojem hrozby ohrožující nezávislost firmy na subjektu veřejného zájmu, resp. že úroveň případných identifikovaných hrozeb je přijatelná, a pokud tomu tak není, že tyto hrozby budou odstraněny či sníženy na přijatelnou úroveň; a

- (c) osoby pověřené správou a řízením souhlasí se závěrem firmy podle bodu (b).

R600.24 Firma nebo jiná firma v síti musí po zvážení všech záležitostí vznesených osobami pověřenými správou a řízením auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, případně některým ze subjektů podle odstavce R600.21, který je příjemcem navrhovaných služeb, odmítnout poskytování daných služeb nebo musí firma ukončit auditní zakázku, jestliže:

- (a) firma ani jiná firma v síti nesmí poskytnout žádné informace osobám pověřeným správou a řízením auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, pokud taková situace není ošetřena postupem sjednaným předem s těmito osobami; nebo
- (b) osoby pověřené správou a řízením auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, nesouhlasí se závěrem firmy, že poskytování daných služeb není zdrojem hrozby ohrožující nezávislost firmy na auditním klientovi, resp. že úroveň případných identifikovaných hrozeb je přijatelná, a pokud tomu tak není, že tyto hrozby budou odstraněny či sníženy na přijatelnou úroveň.

Auditní klient, který se následně stane subjektem veřejného zájmu

R600.25 Jestliže se auditní klient, jemuž firma nebo jiná firma v síti poskytovala nebo poskytuje služby nemající charakter ověřování, stane subjektem veřejného zájmu, služby jemu poskytované ohrožují nezávislost firmy, s výjimkou případů, kdy jsou splněny následující podmínky:

- (a) služby poskytované v minulosti, které nemají charakter ověřování, jsou v souladu s ustanoveními tohoto oddílu platnými pro auditní klienty, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu;
- (b) aktuálně poskytované služby, jež v souladu s tímto oddílem nelze poskytovat auditním klientům, kteří jsou subjektem veřejného zájmu, budou ukončeny ještě před tím, než se klient stane subjektem veřejného zájmu, resp. jakmile to bude prakticky možné; a
- (c) firma a osoby pověřené správou a řízením klienta, který se stane subjektem veřejného zájmu, se dohodnou na ošetření případných hrozeb ohrožujících nezávislost, jejichž úroveň není přijatelná, a přijmou příslušná opatření.

600.25 A1 Firma může například doporučit svému auditnímu klientovi, aby pověřil jinou firmu:

- prověrkou nebo opětovným provedením příslušných auditních prací v nezbytném rozsahu;
- posouzením výsledků služeb, které nemají charakter ověřování, případně jejich opětovným provedením, je-li to nezbytné k tomu, aby tato jiná firma mohla převzít odpovědnost za poskytované služby.

Aspekty relevantní pro některé spřízněné osoby

R600.26 Tento oddíl obsahuje požadavky, které firmám a jiným firmám v síti zakazují, aby auditním klientům poskytovaly některé služby, které nemají charakter ověřování. Výjimku z těchto požadavků a požadavků stanovených odstavcem R400.13, tj. případy, kdy firma nebo jiná firma v síti smí přebírat manažerskou odpovědnost a poskytovat některé služby nemající charakter ověřování, které by jinak byly podle ustanovení tohoto oddílu zakázány, představují následující spřízněné osoby klienta, k jehož účetní závěrce bude firma vydávat výrok auditora:

- (a) spřízněná osoba, která auditního klienta přímo nebo nepřímo ovládá;
- (b) spřízněná osoba, která má přímý finanční podíl na klientovi, uplatňuje v něm podstatný vliv a podíl, který drží, je pro ni materiální; nebo

(c) spřízněná osoba, která je s klientem pod společnou kontrolou,

a to za předpokladu, že jsou splněny následující podmínky:

- (i) firma ani jiná firma v síti nevydává k účetní závěrce spřízněné osoby výrok auditora;
- (ii) firma ani jiná firma v síti nepřebírá přímo ani nepřímo manažerskou odpovědnost za spřízněnou osobu, k jejíž účetní závěrce bude firma vydávat výrok auditora;
- (iii) služby nepředstavují hrozbu kontroly po sobě samém; a
- (iv) firma ošetřuje hrozby vyplývající z poskytování těchto služeb, pokud tyto hrozby nemají přijatelnou úroveň.

Dokumentace

600.27 A1 Dokumentace firemních závěrů, dokládající v souladu s odstavci R400.60 a 400.60 A1 naplnění požadavků tohoto oddílu, může například zahrnovat:

- hlavní poznatky firmy o tom, jaké služby nemající charakter ověřování mají být poskytovány a jak by mohly ovlivnit účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora;
- charakter případných hrozeb ohrožujících nezávislost vzniklých poskytováním daných služeb auditnímu klientovi, mimo jiné to, zda výsledky služeb budou předmětem auditorských postupů;
- do jaké míry se vedení klienta podílí na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, a rozsah jeho dohledu;
- jaká ochranná či jiná opatření byla přijata v zájmu ošetření hrozeb ohrožujících nezávislost firmy;
- na základě čeho došla firma v závěru, že poskytování daných služeb není zakázáno a že úroveň případných identifikovaných hrozeb ohrožujících nezávislost je přijatelná úrovní;
- v případě, že příjemcem služeb, které nemají charakter ověřování, jsou subjekty uvedené v odstavci R600.21, jaká opatření byla přijata pro zajištění souladu s odstavci R600.21 až R600.23.

PODODDÍL 601 – VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

Úvod

601.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování účetních služeb auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

601.2 A1 Za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečnosti v ní v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví je zodpovědné vedení účetní jednotky. Tato odpovědnost zahrnuje:

- rozhodování o účetních zásadách a způsobech účtování v souladu s nimi;
- zpracování nebo úpravy zdrojových dokumentů nebo vytváření dat v elektronické či jiné formě, jež slouží jako doklad o uskutečněných transakcích, jako např.:
 - nákupní objednávky;
 - údaje o pracovní době pro účely výpočtu mezd;
 - objednávky zákazníků;
- vytváření nebo změny účetních zápisů;
- určování nebo schvalování správného zaúčtování transakcí.

Popis služeb

601.3 A1 Účetní služby zahrnují širokou školu služeb, mimo jiné:

- zpracování účetních záznamů a sestavení účetní závěrky;
- účtování transakcí;
- vedení mzdové agendy;
- řešení problémů souvisejících s odsouhlasením účetních zůstatků;
- převod účetních výkazů z jednoho rámce účetního výkaznictví na jiný.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním účetních služeb

Všichni auditní klienti

601.4 A1 Poskytování účetních služeb auditnímu klientovi je zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

R601.5 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, poskytovat účetní služby, včetně sestavení účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora, a zpracování finančních informací, z nichž tato účetní závěrka vychází, s výjimkou následujících případů:

- (a) jedná se o účetní služby rutinního a mechanického charakteru; a
- (b) firma ošetří veškeré hrozby, jejichž úroveň není přijatelná.

- 601.5 A1 Účetní služby rutinního nebo mechanického charakteru:
- (a) zpracovávají informace, údaje nebo materiály, u nichž klient učinil veškeré potřebné úsudky nebo rozhodnutí; a
 - (b) vyžadují malý, případně nevyžadují žádný odborný úsudek.

- 601.5 A2 Příklady služeb, které lze považovat za služby rutinního nebo mechanického charakteru:
- výpočet mezd a vyhotovení mzdových výkazů na základě dat vytvořených klientem, klient tyto výkazy následně schvaluje a provádí úhradu;
 - 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 příslušnou účetní klasifikaci;
 - výpočty odpisů dlouhodobých aktiv za předpokladu, že klient stanoví účetní postup a provede odhad doby použitelnosti a zbytkové hodnoty těchto aktiv;
 - účtování transakcí podle pokynů klienta do hlavní knihy;
 - provádění účetních 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.

Firma nebo jiná firma v síti může tyto služby poskytovat auditním klientům, kteří nejsou subjektem veřejného zájmu, a to za předpokladu, že dodržuje požadavky odstavce R400.14, tj. že zajistí, aby v souvislosti s poskytovanými službami nepřevzala manažerskou odpovědnost, a požadavky odstavce R601.5 (b).

- 601.5 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém vyplývající z poskytování účetních služeb rutinního nebo mechanického charakteru auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu:
- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
 - pověření osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R601.6 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat účetní služby.

R601.7 Odchylně od odstavce R601.6, firma nebo jiná firma v síti může sestavit statutární účetní závěrku pro spřízněnou osobu auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, jestliže daná spřízněná osoba splňuje podmínky bodů (c) a (d) definice spřízněné osoby a pokud:

- (a) byla vydána zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce subjektu veřejného zájmu;
- (b) firma ani jiná firma v síti nepřebírá manažerskou odpovědnost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících její nezávislost uplatňuje koncepční rámec;

- (c) firma ani jiná firma v síti nezpracovává účetní záznamy, z nichž se sestavuje statutární účetní závěrka dané spřízněné osoby, a tato účetní závěrka vychází z informací schválených klientem; a
- (d) statutární účetní závěrka dané spřízněné osoby nebude základem pro sestavení budoucí konsolidované účetní závěrky daného subjektu veřejného zájmu.

PODODDÍL 602 – ADMINISTRATIVNÍ SLUŽBY

Úvod

602.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování administrativních služeb jsou kromě konkrétních aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Aplikační ustanovení

Popis služeb

602.2 A1 Administrativní služby zahrnují výpomoc klientům s rutinními nebo mechanickými úkoly v rámci běžné provozní činnosti.

602.2 A2 Příklady administrativních služeb:

- zpracování textu a formátování dokumentů;
- příprava administrativních nebo předepsaných formulářů ke schválení klientem;
- podávání takových formulářů dle klientových instrukcí;
- sledování zákonných termínů pro výkaznictví a poradenství ohledně těchto termínů.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním administrativních služeb

Všichni auditní klienti

602.3 A1 Jedná-li se o služby úřednického charakteru, které nevyžadují žádný, resp. téměř žádný odborný úsudek, poskytování administrativních služeb auditnímu klientovi obvykle nepředstavuje žádnou hrozbu.

PODODDÍL 603 – OCEŇOVACÍ SLUŽBY

Úvod

603.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování oceňovacích služeb auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

603.2 A1 Oceňování zahrnuje stanovení předpokladů budoucího vývoje, aplikaci vhodné metodiky a

technik oceňování a jejich kombinování s cílem stanovit konkrétní hodnotu nebo rozpětí hodnot určitého aktiva, závazku, případně podniku jako celku nebo jeho části.

- 603.2 A2 Je-li firma nebo jiná firma v síti pověřena, aby auditnímu klientovi poskytla oceňovací služby pro účely stanovení daňové povinnosti nebo pro účely daňového plánování, přičemž vliv, který má výsledek oceňování na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, se omezuje výhradně na účetní zápisy týkající se daní, platí požadavky a aplikační ustanovení odstavců 604.17 A1 až 604.19 A1, upravující tyto služby.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním oceňovacích služeb

Všichni auditní klienti

- 603.3 A1 Poskytování oceňovacích služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž firma bude vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.

- 603.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování oceňovacích služeb auditnímu klientovi a pro posouzení úrovně takové hrozby:

- způsob použití a účel oceňovacího posudku;
- zda bude posudek zveřejněn;
- do jaké míry má metodika oceňování oporu v právních předpisech, judikátech nebo v zavedené praxi;
- do jaké míry se auditní klient podílí na stanovení a schválení metodiky oceňování a ostatních významných záležitostech vyžadujících úsudek;
- v případě oceňování prováděných podle standardních nebo zavedených metodik, jaká míra subjektivity je spojena s předmětem ocenění;
- zda bude mít ocenění významný vliv na účetní závěrku;
- rozsah vysvětlujících a popisných informací uvedených o ocenění v účetní závěrce;
- volatilita částek zahrnutých do ocenění v důsledku závislosti na budoucích událostech.

Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R603.5.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 603.3 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním oceňovacích služeb auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu:

- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že oceňovací služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

- R603.4** Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat oceňovací služby auditnímu klientovi, který není

subjektem veřejného zájmu, jestliže:

- (a) s oceněním je spojena významná míra subjektivity; a
- (b) ocenění bude mít materiální vliv na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora.

603.4 A1 S některými oceněními není spojena významná míra subjektivity. Jedná se především o případy, kdy jsou vstupní předpoklady stanoveny právními předpisy nebo kdy používané techniky a metodiky vycházejí z obecně uznávaných standardů nebo právních předpisů. V takových případech není pravděpodobné, že by se výsledky ocenění provedeného dvěma nebo více stranami významně lišily.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Hrozba kontroly po sobě samém

R603.5 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat oceňovací služby, pokud by poskytnutím takové služby mohla vzniknout hrozba kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14 a R600.16).

Hrozba protekčního vztahu

603.5 A1 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním oceňovacích služeb auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, je, že poskytováním daných služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

PODODDÍL 604 – DAŇOVÉ SLUŽBY

Úvod

604.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování daňových služeb auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

604.2 A1 Daňové služby zahrnují širokou škálu služeb. Tento pododdíl se týká konkrétně těchto:

- sestavení daňového přiznání;
- daňové kalkulace pro účely účetních zápisů;
- daňové poradenství;
- daňové plánování;
- daňové oceňovací služby;
- podpora při řešení daňových sporů.

604.2 A2 Daňové služby je možné analyzovat podle jednotlivých hlavních okruhů, jako je daňové plánování nebo dodržování daňových předpisů. Tyto služby jsou však v praxi často vzájemně provázané a mohou být kombinovány s jinými druhy služeb poskytovanými firmou, které rovněž

nemají charakter ověřování, jako jsou například služby corporate finance. Proto není prakticky možné kategorizovat hrozby vyplývající z konkrétních daňových služeb.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním daňových služeb

- 604.3 A1 Poskytování daňových služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.
- 604.3 A2 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování daňových služeb auditnímu klientovi a pro posouzení úrovně takové hrozby:
- konkrétní podmínky zakázky;
 - úroveň daňové odbornosti zaměstnanců klienta;
 - systém, podle něhož správce daně vyměřuje předmětnou daň a provádí její správu, a úloha firmy nebo jiné firmy v síti v tomto procesu;
 - složitost příslušného daňového systému a míra úsudku nutná pro jeho aplikaci.

Všichni auditní klienti

- R604.4** Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi poskytovat daňové služby ani doporučovat transakce týkající se nabízení, plánování či kladného posuzování daňového režimu, jedná-li se o daňový režim, který byl původně přímo nebo nepřímo doporučen firmou nebo jinou firmou v síti, a je-li důležitým cílem daňového režimu nebo transakce obcházení daňové povinnosti. Výjimkou jsou případy, kdy je firma přesvědčena, že daňová legislativa, ze které navrhovaný režim vychází, pravděpodobně zůstane platná i nadále.
- 604.4 A1 Pokud firma není přesvědčena, že daňová legislativa, ze které navrhovaný režim vychází, pravděpodobně zůstane platná i nadále, je poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, popsaných v odstavci R604.4 zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby kontroly po sobě samém a hrozby protekčního vztahu, které nelze odstranit a pro které neexistují ochranná opatření, jež by je snížila na přijatelnou úroveň.

A. Sestavení daňového přiznání

Popis služeb

- 604.5 A1 Sestavení daňového přiznání zahrnuje:
- podporu klienta při plnění jeho povinností týkajících se daňového výkaznictví, mimo jiné navržení a sestavení informací, včetně částky splatné daně (obvykle na standardním formuláři), které je nutné předložit příslušnému správci daně;
 - poradenství ohledně promítnutí uskutečněných transakcí do daňového přiznání;
 - komunikaci se správcem daně jménem auditního klienta v případě požadavků na doplňující informace a analýzy (včetně vysvětlení zvoleného postupu a jeho odborné podpory).

Potenciální hrozby vznikající při sestavení daňového přiznání

Všichni auditní klienti

- 604.6 A1 Sestavení daňového přiznání obvykle nepředstavuje žádnou hrobu, protože:
- (a) služby, jejichž předmětem je sestavení daňového přiznání, jsou založeny na historických informacích a zahrnují analýzu a prezentaci těchto informací podle platné daňové legislativy, včetně judikátů a zavedené praxe; a
 - (b) daňová přiznání jsou předmětem nejrůznějších kontrol a schvalovacích procesů, které správce daně považuje za vhodné a potřebné.

B. Daňové kalkulace pro účely účetních zápisů

Popis služeb

- 604.7 A1 Služby, jejichž předmětem je kalkulace daně, spočívají ve výpočtu splatných a odložených daňových závazků nebo daňových pohledávek pro účely přípravy účetních zápisů prokazujících daňové pohledávky nebo závazky vykázané v účetní závěrce auditního klienta.

Potenciální hrozby vznikající u daňových kalkulací

Všichni auditní klienti

- 604.8 A1 Provedení výpočtu splatné daně a odloženého daňového závazku (nebo pohledávky) pro auditního klienta pro účely zpracování účetních zápisů prokazujících výši těchto závazků, resp. pohledávek, je zdrojem hrozby kontroly po sobě samém.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 604.9 A1 Kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 je pro posouzení úrovně hrozby kontroly po sobě samém vyplývajících z daňových kalkulací prováděných pro auditního klienta relevantní také to, zda by tyto kalkulace mohly mít materiální vliv na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora.
- 604.9 A2 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém v případě, že auditní klient není subjektem veřejného zájmu:
- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
 - pověření osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

- R604.10** Firma ani jiná firma v síti nesmí pro auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, provádět výpočty splatné daně a odložených daňových závazků (nebo pohledávek). (viz odstavce R600.14 a R600.16).

C. Daňové poradenství a daňové plánování

Popis služeb

604.11 A1 Daňové poradenství a daňové plánování zahrnuje celou řadu služeb, jako jsou například návrhy efektivní daňové struktury nebo poradenství týkající se uplatňování daňové legislativy.

Potenciální hrozby vznikající u daňového poradenství a daňového plánování

Všichni auditní klienti

- 604.12 A1 Poskytování služeb, jejichž předmětem je daňové poradenství nebo daňové plánování, auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.
- 604.12 A2 Poskytování služeb, jejichž předmětem je daňové poradenství nebo daňové plánování, nepředstavuje hrozbu kontroly po sobě samém, jestliže tyto služby:
- jsou podpořeny stanoviskem správce daně nebo se opírají o nějaké předchozí rozhodnutí;
 - odpovídají zavedené praxi (tj. běžně používanému postupu, který nebyl zpochybněn příslušným správcem daně); nebo
 - vycházejí z daňové legislativy, která bude pravděpodobně i nadále platná.
- 604.12 A3 Kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 jsou pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování služeb daňového poradenství a daňového plánování a pro posouzení úrovně takových hrozeb relevantní mimo jiné následující faktory:
- jaká míra subjektivity je spojena s odpovídajícím účetním zachycením daňového poradenství v účetní závěrce;
 - zda je daňové řešení podporováno oficiálním rozhodnutím správce daně nebo bylo jiným způsobem potvrzeno ještě před sestavením účetní závěrky;
 - jak materiální vliv bude mít výsledek daňového poradenství na účetní závěrku.
- Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R604.15.

Účinnost daňového poradenství závislá na způsobu účtování nebo vykázání v účetní závěrce

- R604.13** Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi služby daňového poradenství či daňového plánování, jestliže:
- účinnost těchto služeb závisí na konkrétním způsobu účtování nebo vykázání souvisejících položek v účetní závěrce; a
 - auditní tým má důvodné pochybnosti o tom, zda je účtování nebo vykázání v náležitém souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

604.14 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním daňového poradenství a daňového plánování auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu:

- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb;
- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit získáním předběžného souhlasu nebo stanoviska správce daně.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Hrozba kontroly po sobě samém

R604.15 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, služby daňového poradenství či daňového plánování, pokud by poskytování takových služeb mohlo představovat hrozbu kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14, R600.16, 604.12 A2).

Hrozba protekčního vztahu

604.15 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním daňového poradenství a daňového plánování auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- získání předběžného souhlasu nebo stanoviska správce daně.

D. Daňové oceňovací služby

Popis služeb

604.16 A1 Daňové oceňovací služby jsou poskytovány v nejrůznějších případech, mimo jiné:

- fúze a akvizice;
- restrukturalizace skupiny a korporátní reorganizace;
- studie k převodním cenám;
- akciové kompenzační programy.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním daňových oceňovacích služeb

Všichni auditní klienti

604.17 A1 Poskytování daňových oceňovacích služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.

- 604.17 A2 Poskytuje-li firma nebo jiná firma v síti auditnímu klientovi daňové oceňovací služby pro účely stanovení daňové povinnosti nebo pro účely daňového plánování, mohou nastat následující dvě situace:
- (a) vliv, který má výsledek oceňování na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, se omezuje výhradně na účetní zápisy týkající se daní, v takovém případě platí požadavky a aplikační ustanovení tohoto pododdílu;
 - (b) vliv, který má výsledek oceňování na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, se neomezuje pouze na účetní zápisy týkající se daní, příkladem je situace, kdy v důsledku poskytovaných služeb dojde k přecenění aktiv. V takovém případě platí požadavky a aplikační ustanovení pododdílu 603, který upravuje oceňovací služby.
- 604.17 A3 Ocenění pro daňové účely provedené pro auditního klienta nepředstavuje hrozbu kontroly po sobě samém, jestliže:
- (a) vstupní předpoklady jsou buď stanoveny právním předpisem, nebo jsou všeobecně přijímány; nebo
 - (b) používané techniky a metodiky vycházejí z obecně uznávaných standardů nebo právních předpisů a ocenění podléhá externímu přezkumu ze strany správce daně nebo obdobného regulačního orgánu.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 604.18 A1 Firma nebo jiná firma v síti smí auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, poskytovat oceňovací služby pro daňové účely v případě, že výsledek ocenění bude mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku pouze prostřednictvím účetních zápisů týkajících se daní. Takové služby obvykle nepředstavují hrozbu, jestliže vliv na účetní závěrku není materiální nebo když je ocenění jakožto součást daňového přiznání či jiného podání předmětem externího přezkumu, tj. je přezkoumáno správcem daně nebo jiným obdobným regulačním orgánem.
- 604.18 A2 Jestliže ocenění provedené pro daňové účely není předmětem externího přezkumu a jeho vliv na účetní závěrku je materiální, jsou kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování daňových oceňovacích služeb auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, a pro posouzení úrovně takových hrozeb relevantní mimo jiné následující faktory:
- do jaké míry má metodika oceňování oporu v daňové legislativě, jiných právních předpisech, judikátech nebo v zavedené praxi;
 - jaká míra subjektivity je s oceněním spojena;
 - jaká je spolehlivost a rozsah podkladových dat.
- 604.18 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb u auditního klienta, který není subjektem veřejného zájmu:
- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
 - hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací,

nebo kontrolou poskytnutých služeb;

- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit získáním předběžného souhlasu nebo stanoviska správce daně.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Hrozba kontroly po sobě samém

R604.19 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, daňové oceňovací služby, pokud by poskytování takových služeb mohlo představovat hrozbu kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14, R600.16, 604.17 A3).

Hrozba protekčního vztahu

604.19 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním daňových oceňovacích služeb auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- získání předběžného souhlasu nebo stanoviska správce daně.

E. Podpora při řešení daňových sporů

Popis služeb

604.20 A1 Podpora při řešení daňových sporů bývá auditnímu klientovi poskytována v situaci, kdy správce daně posuzuje provedené daňové kalkulace nebo použitý daňový režim. Jedná se mimo jiné o případy, kdy správce daně klientovi oznámí, že odmítl jeho argumenty ohledně určité záležitosti, a jedna ze zúčastněných stran, buď správce daně, nebo klient, se obrátí na orgán soudní moci, aby v dané věci rozhodl.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním podpory při řešení daňových sporů

Všichni auditní klienti

604.21 A1 Poskytování podpory auditnímu klientovi při řešení daňových sporů může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.

604.22 A1 Kromě faktorů uvedených výše v odstavci 604.3 A2 jsou pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování podpory auditnímu klientovi při řešení daňových sporů a pro posouzení úrovně takových hrozeb relevantní mimo jiné následující faktory:

- jakou úlohu při řešení daňového sporu hraje vedení auditního klienta;
- jak materiální vliv bude mít výsledek daňového sporu na účetní závěrku, ke které bude firma vydávat výrok auditora;
- zda firma nebo jiná firma v síti poskytla klientovi daňovou radu v záležitosti, která je předmětem sporu;

- do jaké míry má sporná záležitost oporu v daňové legislativě, jiných právních předpisech, judikátech nebo v zavedené praxi;
- zda je soudní řízení veřejné.

Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R604.24.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

604.23 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním podpory auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, při řešení daňových sporů:

- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Hrozba kontroly po sobě samém

R604.24 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, podporu při řešení daňových sporů, pokud by poskytování takové podpory mohlo představovat hrozbu kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14 a R600.16).

Hrozba protekčního vztahu

604.24 A1 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby protekčního vztahu vznikající v souvislosti s auditním klientem, který je subjektem veřejného zájmu, je, že poskytováním daných služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

Řešení daňových sporů včetně zastupování auditního klienta před orgánem soudní moci

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

R604.25 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, poskytovat daňové služby, jejichž součástí je podpora při řešení daňových sporů, jestliže:

- (a) služby zahrnují zastupování auditního klienta před orgánem soudní moci v řízení řešícím daňový spor; a
- (b) částky, které jsou předmětem sporu, jsou pro účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora, materiální.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R604.26 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat daňové služby, jejichž součástí je podpora při řešení daňových sporů, jestliže služby zahrnují zastupování auditního klienta před orgánem soudní moci.

604.27 A1 Ustanovení odstavců R604.25 a R604.26 nebrání firmě ani jiné firmě v síti, aby působila jako poradce auditního klienta v záležitostech, které jsou předmětem řízení vedeného před orgánem soudní moci, tj. mimo jiné jí nebrání:

- odpovídat na konkrétní žádosti o informace;
- poskytovat vysvětlení a svědectví o provedené práci;
- poskytovat klientovi podporu při analyzování daňových problémů týkajících se dané záležitosti.

604.27 A2 Obsah výrazu „orgán soudní moci“ závisí na způsobu vedení daňového řízení v konkrétní jurisdikci.

PODODDÍL 605 – SLUŽBY INTERNÍHO AUDITU

Úvod

605.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování služeb interního auditu auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

605.2 A1 Služby interního auditu zahrnují širokou škálu činností, včetně poskytování podpory auditnímu klientovi při zajišťování některých aspektů interního auditu, jako např.:

- monitorování vnitřního kontrolního systému – prověrky kontrol, monitorování jejich fungování a doporučení na zlepšení;
- testování finančních a provozních dat těmito způsoby:
 - prověřováním prostředků používaných k identifikaci, měření, klasifikaci a vykazování finančních a provozních dat;
 - šetřením jednotlivých položek, včetně detailního testování transakcí, zůstatků a postupů;
- prověrky hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti provozních činností, včetně nefinančních operací;
- prověrky dodržování:
 - právních předpisů a ostatních externích požadavků;
 - interních zásad, směrnic a ostatních interních požadavků vydávaných vedením.

605.2 A2 Předmět činnosti a cíle interního auditu jsou velice různorodé a závisí na velikosti a struktuře účetní jednotky, na požadavcích osob pověřených správou a řízením a na potřebách a očekávání managementu. V řadě případů jde o aspekty provozního charakteru, které nemusí nutně souviset se záležitostmi posuzovanými v rámci auditu účetní závěrky.

Riziko převzetí manažerské odpovědnosti při poskytování služeb interního auditu

R605.3 V souladu s odstavcem R400.13 firma ani jiná firma v síti nesmí za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost. Jsou-li auditnímu klientovi poskytovány služby interního auditu, je firma povinná se ujistit, že klient:

- (a) určí vhodné a kompetentní pracovníky podléhající osobám pověřeným správou a řízením, kteří budou:
 - (i) soustavně odpovědní za činnosti interního auditu; a
 - (ii) převezmou odpovědnost za vytvoření, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému;
- (b) přezkoumá, posoudí a schválí předmět, rizika a četnost poskytovaných služeb interního auditu;
- (c) vyhodnotí přiměřenost služeb interního auditu a zjištění, která z nich vyplynou;
- (d) vyhodnotí doporučení, jež vyplynou ze služeb interního auditu, rozhodne, která doporučení přijmout, a bude řídit jejich zavádění; a
- (e) bude informovat osoby pověřené správou a řízením o závažných zjištěních a doporučeních vyplývajících z provedených služeb interního auditu.

605.3 A1 Jestliže firma nebo jiná firma v síti zajišťuje pro auditního klienta nějaké činnosti interního auditu, zvyšuje to pravděpodobnost, že firemní pracovníci poskytující služby interního auditu převezmou manažerskou odpovědnost.

605.3 A2 Příklady služeb interního auditu, u nichž dochází k převzetí manažerské odpovědnosti:

- nastavení zásad interního auditu nebo strategického směřování funkce interního auditu;
- řízení činnosti zaměstnanců interního auditu klienta a převzetí odpovědnosti za ně;
- rozhodování o tom, která doporučení, jež vyplynula z činností interního auditu, budou implementována;
- vykazování výsledků činnosti interního auditu jménem vedení osobám pověřeným správou a řízením;
- výkon činností tvořících součást vnitřního kontrolního systému, jako je například prověřování a schvalování změn v přístupových právech zaměstnanců;
- převzetí odpovědnosti za vytvoření, zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému;
- outsourcing služeb interního auditu představujících celou funkci interního auditu nebo její významnou část, kdy je firma nebo firma v síti odpovědná za určení předmětu činnosti interního auditu a případně za jednu nebo více záležitostí uvedených výše.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním služeb interního auditu

Všichni auditní klienti

605.4 A1 Poskytování služeb interního auditu auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na audit účetní závěrky,

k níž bude firma vydávat výrok auditora.

605.4 A2 V případě, že firma využívá při auditní zakázce práci interního auditu, má v souladu se standardy ISA povinnost provést postupy, jimiž vyhodnotí adekvátnost této práce. Pokud firma nebo firma v síti přijme zakázku na poskytnutí služeb interního auditu auditnímu klientovi, může nastat situace, že bude výsledky těchto služeb používat při provádění externího auditu. To může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, protože existuje možnost, že auditní tým použije výsledky služeb interního auditu, aniž by:

- (a) tyto výsledky řádně vyhodnotil; nebo
- (b) uplatňoval stejnou míru profesního skepticismu, jakou by uplatnil v případě, že by činnosti interního auditu byly vykonány osobami, které nejsou pracovníky firmy.

605.4 A3 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém vyplývající z poskytování služeb interního auditu auditnímu klientovi a pro posouzení úrovně takové hrozby:

- materialita souvisejících částek v účetní závěrce;
- riziko nesprávnosti tvrzení souvisejících s těmito částkami v účetní závěrce;
- do jaké míry bude auditní tým spoléhat na práci interního auditu.

Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R605.6.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

605.5 A1 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém vznikající poskytováním služeb interního auditu auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, je, že poskytováním daných služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R605.6 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, služby interního auditu, pokud by poskytování takových služeb mohlo představovat hrozbu kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14 a R600.16).

605.6 A1 Příklady služeb interního auditu, které jsou v souladu s odstavcem R605.6 zakázány:

- služby týkající se vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví;
- služby týkající se systémů finančního účetnictví generujících informace, které jsou materiální ve vztahu k účetním záznamům klienta nebo jeho účetní závěrce, ke které bude firma vydávat výrok auditora;
- služby týkající se částek nebo vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, které jsou materiální ve vztahu k účetní závěrce, ke které bude firma vydávat výrok auditora.

PODODDÍL 606 – SLUŽBY V OBLASTI SYSTÉMŮ INFORMAČNÍCH TECHNOLOGIÍ

Úvod

606.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování služeb v oblasti systémů informačních technologií (IT) auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

606.2 A1 Služby v oblasti IT systémů zahrnují projektování či implementaci hardwarových nebo softwarových systémů. Tyto systémy zajišťují mimo jiné následující funkce:

- (a) shromažďují zdrojová data;
- (b) jsou součástí vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví; nebo
- (c) generují data, která ovlivňují účetní záznamy nebo účetní závěrku, včetně vysvětlujících a popisných informací v ní uvedených.

Některé IT systémy naproti tomu pokrývají oblasti, jež se nevztahují k účetním záznamům auditního klienta, k vnitřnímu kontrolnímu systému v oblasti účetního výkaznictví ani k účetní závěrce.

Riziko převzetí manažerské odpovědnosti při poskytování služeb v oblasti IT systémů

R606.3 V souladu s odstavcem R400.13 firma ani jiná firma v síti nesmí za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost. Jsou-li auditnímu klientovi poskytovány služby v oblasti IT systémů, je firma povinna se ujistit, že klient:

- (a) uznal svou odpovědnost za vytvoření a monitorování vnitřního kontrolního systému;
- (b) přidělil odpovědnost za přijímání veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se projektování a implementace hardwarových nebo softwarových systémů kompetentnímu zaměstnanci, nejlépe z vrcholového vedení;
- (c) přijímá veškerá manažerská rozhodnutí týkající se projekčního a implementačního procesu;
- (d) vyhodnotil přiměřenost a výsledky projektu a následné implementace systému; a
- (e) odpovídá za provozování systému (hardwarového i softwarového) a za data, která systém používá nebo generuje.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním služeb v oblasti IT systémů

Všichni auditní klienti

606.4 A1 Poskytování služeb v oblasti IT systémů auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na audit účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora.

606.4 A2 Poskytování následujících služeb v oblasti IT systémů auditnímu klientovi obvykle nepředstavuje hrozbu, pokud je splněna podmínka, že pracovníci firmy či jiné firmy v síti nepřebírají manažerskou odpovědnost:

- (a) projektování nebo implementace IT systémů, které se nevztahují k vnitřnímu kontrolnímu systému pro oblast účetního výkaznictví;
- (b) projektování nebo implementace IT systémů, které negenerují data tvořící významnou část účetních záznamů nebo účetní závěrky; a
- (c) implementace komerčního účetního nebo finančního informačního softwaru, který nebyl vyvinut firmou ani jinou firmou v síti, pokud úpravy dle požadavků klienta nejsou významné.

606.4 A3 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém vyplývající z poskytování služeb v oblasti IT systémů auditnímu klientovi a pro posouzení úrovně takové hrozby:

- charakter služeb;
- charakter IT systémů klienta, dále jak velký vliv budou mít služby v oblasti IT systémů na účetní záznamy, na vnitřní kontrolní systém v oblasti účetního výkaznictví nebo na účetní závěrku klienta, případně míra vzájemné interakce;
- do jaké míry bude auditní tým při auditu spoléhat na konkrétní IT systémy klienta.

Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R606.6.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

606.5 A1 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém vznikající poskytováním služeb v oblasti IT systémů auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, je, že poskytováním daných služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R606.6 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, služby v oblasti IT systémů, pokud by poskytování takových služeb mohlo představovat hrozbu kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14 a R600.16).

606.6 A1 Příklady služeb, které jsou zakázány, protože jsou zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, zahrnují projektování či implementaci IT systémů, jež:

- jsou součástí vnitřního kontrolního systému pro oblast účetního výkaznictví; nebo
- slouží ke generování dat pro účetní záznamy klienta nebo účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora.

PODODDÍL 607 – PODPORA PŘI SOUDNÍCH SPORECH

Úvod

607.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování podpory auditnímu klientovi při soudních sporech jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu

relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

607.2 A1 Podpora při soudních sporech zahrnuje mimo jiné následující činnosti:

- pomoc při práci s doklady a při jejich získávání;
- poskytování svědectví, včetně působení v roli soudního znalce;
- výpočet odhadovaných škod nebo jiných částek, které by klient v důsledku soudního nebo jiného sporu měl uhradit nebo naopak inkasovat;
- forenzní nebo investigativní služby.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním podpory při soudních sporech

Všichni auditní klienti

607.3 A1 Poskytování podpory auditnímu klientovi při soudních sporech může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.

607.4 A1 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování podpory auditnímu klientovi při soudních sporech a pro posouzení úrovně takové hrozby:

- právní a regulační prostředí, v němž jsou služby poskytovány;
- charakter a znaky poskytovaných služeb;
- jak velký podíl na výsledku služeb spočívajících v poskytování podpory při soudních sporech mají odhady výše škod či jiných částek, které by mohly mít materiální dopad na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora, resp. do jaké míry výsledek služeb tyto odhady ovlivňuje.

Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R607.6.

607.4 A2 Jestliže firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditnímu klientovi podporu při soudních sporech a součástí poskytovaných služeb jsou odhady výše škod či jiných částek, které mají dopad na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora, resp. tyto služby mají na výše zmíněné odhady vliv, platí požadavky a aplikační ustanovení pododdílu 603, který upravuje oceňovací služby.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

607.5 A1 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním podpory auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, při soudních sporech, je, že poskytováním daných služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Hrozba kontroly po sobě samém

R607.6 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, podporu při soudních sporech, pokud by poskytování takové podpory mohlo představovat hrozbu kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14 a R600.16).

607.6 A1 Příkladem služby, která je zakázána, protože by mohla představovat hrozbu kontroly po sobě samém, je poradenství poskytované v souvislosti se soudním řízením, u něhož existuje riziko, že výsledek služby ovlivní kvantifikaci rezervy nebo jiné částky v účetní závěrce, k níž bude firma vydávat výrok auditora.

Hrozba protekčního vztahu

607.6 A2 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním podpory auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, při soudních sporech, je, že poskytováním daných služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

Poskytování svědectví

Všichni auditní klienti

607.7 A1 Odborník působící ve firmě nebo v jiné firmě v síti může být předvolán jako svědek nebo jako soudní znalec, aby svědčil před orgánem soudní moci:

- (a) svědek je fyzická osoba, která vypovídá před orgánem soudní moci na základě své přímé znalosti skutečností nebo událostí;
- (b) soudní znalec je fyzická osoba, která na základě svých odborných znalostí předkládá orgánu soudní moci důkazy, mimo jiné formou odborného stanoviska.

607.7 A2 Jestliže fyzická osoba v souvislosti se záležitostmi týkající se auditního klienta vystupuje jako svědek a poskytne v rámci své odbornosti stanovisko v reakci na otázku položenou v průběhu předkládání důkazů, nepředstavuje to hrozbu ohrožující nezávislost auditora.

607.7 A3 Úroveň hrozby protekčního vztahu vznikající při výkonu funkce soudního znalce přizvaného auditním klientem je přijatelná, jestliže firma nebo jiná firma v síti:

- (a) byla orgánem soudní moci jmenována soudním znalcem ve věci týkající se klienta; nebo
- (b) byla pověřena, aby poskytovala poradenství nebo aby působila jako soudní znalec v souvislosti s hromadnou žalobou (nebo obdobným hromadným řízením), jsou-li současně splněny následující podmínky:
 - (i) auditní klienti firmy tvoří méně než 20 % členů skupiny (co do počtu a hodnoty);
 - (ii) žádný auditní klient firmy není pověřen vedením skupiny; a
 - (iii) žádný auditní klient firmy není skupinou oprávněn určovat charakter a rozsah služeb, které má firma poskytovat, ani podmínky, za nichž mají být tyto služby poskytovány.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

607.8 A1 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby protekčního vztahu vznikající v souvislosti s auditním klientem, který není subjektem veřejného zájmu, je, že poskytováním daných služeb je pověřen pracovník, který není členem auditního týmu.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R607.9 Jestliže nejsou naplněny okolnosti vymezené v odstavci 607.7 A3, firma, jiná firma v síti ani fyzická osoba z firmy nebo z jiné firmy v síti nesmí působit jako soudní znalec pro auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu.

PODODDÍL 608 – PRÁVNÍ SLUŽBY

Úvod

608.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování právních služeb auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

608.2 A1 Právními službami se rozumí veškeré služby, u nichž se vyžaduje, aby osoba, která je poskytuje, měla:

- (a) požadovanou odbornou přípravu k vykonávání právní praxe; nebo
- (b) oprávnění provozovat právní praxi u soudů v příslušné jurisdikci.

608.2 A2 Tento pododdíl upravuje konkrétně:

- poskytování právního poradenství;
- roli hlavního podnikového právníka (General Counsel);
- roli právního zástupce.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním právních služeb

Všichni auditní klienti

608.3 A1 Poskytování právních služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž bude firma vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.

A. Poskytování právního poradenství

Popis služeb

608.4 A1 Právní poradenství auditním klientům může v závislosti na příslušné jurisdikci zahrnovat nejrůznější služby v korporátní i obchodní oblasti, jako např.:

- podporu poskytovanou auditním klientům při sjednávání smluv;
- podporu poskytovanou auditním klientům při realizaci transakce;
- fúze a akvizice;
- podporu poskytovanou právnímu oddělení auditního klienta;
- provádění právních předinvestičních prověrek (due diligence) a restrukturalizací.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním právního poradenství

Všichni auditní klienti

608.5 A1 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování právního poradenství auditnímu klientovi a po posouzení úrovně takové hrozby:

- jak materiální je daná záležitost ve vztahu k účetní závěrce klienta;
- o jak složitou právní záležitost se jedná a jakou míru úsudku poskytování služeb vyžaduje.

Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R608.7.

608.5 A2 Příklady právního poradenství, které může představovat hrozbu kontroly po sobě samém:

- odhad potenciální ztráty v důsledku soudního sporu pro účely tvorby rezervy v účetní závěrce klienta;
- výklad smluvních ustanovení, která mohou zakládat vznik závazků vykázaných v účetní závěrce klienta.

608.5 A3 Jestliže firma nebo jiná firma v síti jedná jménem auditního klienta, může to být zdrojem hrozby protekčního vztahu nebo to může vést k převzetí manažerské odpovědnosti firmou nebo jinou firmou v síti.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

608.6 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním právního poradenství auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu:

- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Hrozba kontroly po sobě samém

R608.7 Firma ani jiná firma v síti nesmí poskytovat auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, právní poradenství, pokud by poskytování takových služeb mohlo představovat hrozbu kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14 a R600.16)

Hrozba protekčního vztahu

608.8 A1 Pro vyhodnocení a ošetření hrozby protekčního vztahu, která může vzniknout v důsledku poskytování právního poradenství auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, jsou relevantní rovněž ustanovení odstavců 608.5 A1 a 608.5 A3 až 608.6 A1.

B. Role hlavního podnikového právníka (General Counsel)

Všichni auditní klienti

R608.9 Partner ani zaměstnanec firmy ani jiné firmy v síti nesmí pro auditního klienta pracovat jako hlavní podnikový právník (General Counsel).

608.9 A1 Hlavní podnikový právník (General Counsel) je obvykle členem vrcholového vedení a má rozsáhlou odpovědnost za právní záležitosti dané společnosti.

C. Role právního zástupce

Potenciální hrozby vyplývající z role právního zástupce před orgánem soudní moci

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

R608.10 Firma ani jiná firma v síti nesmí působit jako právní zástupce auditního klienta, který není subjektem veřejného zájmu, při řešení soudních sporů vedených před orgánem soudní moci, jestliže částky, které jsou předmětem sporu, jsou ve vztahu k účetní závěrce, k níž bude firma vydávat výrok auditora, materiální.

608.10 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vznikající v souvislosti s právním zastupováním auditního klienta, který není subjektem veřejného zájmu:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
- pověření osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R608.11 Firma ani jiná firma v síti nesmí působit jako právní zástupce auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, při řešení soudních sporů vedených před orgánem soudní moci.

PODODDÍL 609 – NÁBOR PRACOVNÍKŮ

Úvod

609.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

609.2 A1 Služby v oblasti nábory pracovníků mohou zahrnovat např.:

- zpracování popisů pracovní náplně;
- návrh procesu identifikace a výběru uchazečů;
- vyhledávání vhodných uchazečů;
- předvýběr uchazečů o určitou funkci, mimo jiné:
 - ověření jejich odborné kvalifikace a předpokladů a posouzení jejich vhodnosti pro danou funkci;
 - kontrola referencí o uchazečích;
 - pohovory a výběr uchazečů a posouzení jejich odborných předpokladů;
- stanovení podmínek pracovního poměru a sjednání pracovní smlouvy, včetně např. mzdy, pracovní doby a jiných forem odměňování.

Riziko převzetí manažerské odpovědnosti při poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků R609.3

V souladu s odstavcem R400.13 firma ani jiná firma v síti nesmí za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost. Jsou-li auditnímu klientovi poskytovány služby v oblasti nábory pracovníků, je firma povinna se ujistit, že klient:

- (a) přidělil odpovědnost za přijímání veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se nábory pracovníků kompetentnímu zaměstnanci, nejlépe z vrcholového vedení; a
- (b) přijímá veškerá manažerská rozhodnutí týkající se nábory pracovníků, včetně:
 - rozhodnutí o vhodnosti uchazečů a výběru vhodného uchazeče o danou funkci;
 - stanovení podmínek pracovního poměru a sjednání pracovní smlouvy, včetně např. mzdy, pracovní doby a jiných forem odměňování.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním služeb v oblasti nábory pracovníků

Všichni auditní klienti

609.4 A1 Poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelosti.

609.4 A2 Poskytování následujících služeb v oblasti nábory pracovníků auditnímu klientovi obvykle nepředstavuje hrozbu, pokud je splněna podmínka, že pracovníci firmy či jiné firmy v síti nepřebírají manažerskou odpovědnost:

- prověření odborné kvalifikace a předpokladů většího počtu uchazečů a doporučení ohledně jejich vhodnosti pro danou funkci;
- pohovory s uchazeči a doporučení ohledně jejich předpokladů pro funkce v oblasti vedení finančního účetnictví a pro administrativní či kontrolní funkce.

609.4 A3 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelosti vyplývající z poskytování služeb v oblasti nábory pracovníků a pro posouzení úrovně takové hrozby:

- charakter požadované podpory;
- funkce, kterou bude zastávat nově přijímaný pracovník;
- případné střety zájmů nebo vztahy mezi uchazeči a firmou poskytující poradenství nebo služby.

609.4 A4 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti, hrozby spřízněnosti nebo hrozby vydíratelnosti, je, že služby poskytuje pracovník, který není členem auditního týmu.

Služby v oblasti náboru pracovníků, které jsou zakázány

R609.5 Firma ani jiná firma v síti nesmí při poskytování služeb v oblasti náboru pracovníků vyjednávat jménem auditního klienta.

R609.6 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi poskytovat služby v oblasti náboru pracovníků, které se týkají:

- (a) vyhledávání vhodných uchazečů;
- (b) kontroly referencí o uchazečích;
- (c) doporučení konkrétních osob ke jmenování; nebo
- (d) poradenství ohledně podmínek pracovního poměru a sjednání pracovní smlouvy, odměňování či zaměstnaneckých výhod pro konkrétního uchazeče,

a to pro následující funkce:

- (i) člen orgánu klienta; nebo
- (ii) člen vrcholového vedení klienta zastávající funkci, v níž může významně ovlivňovat zpracování účetních záznamů nebo sestavení účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora .

PODODDÍL 610 – SLUŽBY CORPORATE FINANCE

Úvod

610.1 Pro uplatňování koncepčního rámce na poskytování služeb v oblasti corporate finance auditnímu klientovi jsou kromě konkrétních požadavků a aplikačních ustanovení tohoto pododdílu relevantní rovněž požadavky a aplikační ustanovení odstavců 600.1 až 600.27 A1.

Požadavky a aplikační ustanovení

Popis služeb

610.2 A1 Příklad služeb v oblasti corporate finance:

- pomoc auditnímu klientovi s vypracováním podnikových strategií;
- identifikování cílových subjektů vhodných pro akvizici;
- poradenství týkající se potenciální pořizovací nebo prodejní ceny aktiva;
- pomoc při získávání zdrojů financování;
- poradenství zaměřující se na strukturování transakcí;
- poradenství zaměřující se na strukturování corporate finance transakcí nebo na finanční ujednání.

Potenciální hrozby vznikající poskytováním služeb corporate finance

Všichni auditní klienti

- 610.3 A1 Poskytování služeb v oblasti corporate finance auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, existuje-li riziko, že výsledky těchto služeb budou mít vliv na účetní záznamy nebo na účetní závěrku, k níž firma bude vydávat výrok auditora. Tyto služby mohou rovněž představovat hrozbu protekčního vztahu.
- 610.4 A1 Některé z faktorů relevantních pro identifikaci hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vyplývající z poskytování služeb v oblasti corporate finance auditnímu klientovi a pro posouzení úrovně takové hrozby:
- jaká míra subjektivity je spojena se stanovením správného způsobu zachycení výsledku nebo důsledků poradenství v oblasti corporate finance v účetní závěrce;
 - do jaké míry:
 - budou mít výsledky poradenství v oblasti corporate finance přímý vliv na částky uvedené v účetní závěrce;
 - budou mít výsledky poradenství v oblasti corporate finance materiální vliv na účetní závěrku.

Jestliže byla u auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, identifikována hrozba kontroly po sobě samém, platí ustanovení odstavce R610.8.

Služby v oblasti corporate finance, které jsou zakázány

- R610.5** Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi poskytovat služby v oblasti corporate finance, jejichž součástí je nabídka, obchodování nebo upisování akcií, dluhopisů nebo jiných finančních nástrojů vydaných auditním klientem či poskytování poradenství ohledně investic do těchto akcií, dluhopisů nebo jiných finančních nástrojů.
- R610.6** Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi poskytovat poradenství týkající se služeb v oblasti corporate finance, jestliže:
- (a) účinnost takového poradenství závisí na způsobu účtování nebo vykázání souvisejících položek v účetní závěrce, k níž bude firma vydávat výrok auditora; a
 - (b) auditní tým má důvodné pochybnosti o tom, zda je účtování nebo vykázání v náležitém souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

- 610.7 A1 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby kontroly po sobě samém nebo hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním služeb v oblasti corporate finance auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu:
- hrozbu kontroly po sobě samém i hrozbu protekčního vztahu lze ošetřit tím, že oceňovací služby budou poskytovat pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu;
 - hrozbu kontroly po sobě samém lze ošetřit pověřením osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou auditních prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Hrozba kontroly po sobě samém

R610.8 Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat služby v oblasti corporate finance, pokud by poskytnutím takové služby mohla vzniknout hrozba kontroly po sobě samém. (viz odstavce R600.14 a R600.16).

Hrozba protekčního vztahu

610.8 A1 Příkladem ochranného opatření, které může přispět k ošetření hrozby protekčního vztahu vznikající poskytováním služeb v oblasti corporate finance auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, je, že poskytováním daných služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy auditního týmu.

SLUŽBY, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ – NÁSLEDNÉ A HARMONIZAČNÍ NOVELY

ODDÍL 400

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE VE VZTAHU K NEZÁVISLOSTI PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

...

Požadavky a aplikační ustanovení

...

[Za stávající odstavec R400.12 budou doplněny odstavce R400.13 a R400.14 včetně níže uvedeného nadpisu.]

Zákaz přebírání manažerské odpovědnosti

R400.13 Firma ani jiná firma v síti nesmí za auditního klienta přebírat manažerskou odpovědnost.

400.13 A1 Pod manažerskou odpovědnost spadá controlling, vedení a řízení účetní jednotky, včetně přijímání rozhodnutí týkajících se získávání, alokace a řízení lidských, finančních, technologických, hmotných a nehmotných zdrojů.

400.13 A2 Jestliže firma nebo jiná firma v síti v rámci poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, převezme za auditního klienta manažerskou odpovědnost, je to zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby spřízněnosti. Přebírání manažerské odpovědnosti představuje rovněž hrozbu protekčního vztahu, protože vazba firmy či jiné firmy v síti na názory a zájmy vedení klienta je příliš úzká.

400.13 A3 Posouzení toho, zda určitá činnost je odpovědností vedení, závisí na okolnostech a vyžaduje uplatnění odborného úsudku. Mezi činnostmi, které se považují za činnosti spadající do kompetence vedení, patří:

- definování firemních zásad a postupů a strategického směřování;
- přijímání a propouštění zaměstnanců;
- řízení zaměstnanců a přebírání odpovědnosti za jejich jednání v rámci jejich práce pro účetní jednotku;
- schvalování transakcí;
- kontrola a řízení bankovních účtů nebo investic;
- výběr doporučení poskytovaných firmou, jinou firmou v síti nebo třetími stranami, která budou implementována;
- reportování osobám pověřeným správou a řízením jménem managementu;
- převzetí odpovědnosti za:
 - sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečnosti v ní v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
 - navrhování, zavádění, sledování a udržování systému vnitřních kontrol

400.13 A4 Jsou-li dodržena ustanovení odstavce R400.14, poskytování poradenství a doporučení, jejichž cílem je poskytnout vedení auditního klienta podporu při plnění jeho povinností, se za přebírání manažerské odpovědnosti nepovažuje. Poskytování poradenství a doporučení může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém a je upraveno v oddílu 600.

R400.14 Firma je při provádění činnosti profesního charakteru povinna se ujistit, že vedení auditního klienta uplatňuje veškeré úsudky a přijímá rozhodnutí, která spadají do jeho kompetence. Mimo jiné se musí ujistit, že vedení klienta:

- (a) určilo osobu, která má odpovídající dovednosti, znalosti a zkušenosti, aby po celou dobu odpovídala za rozhodnutí přijímaná klientem a dohlížela na poskytované služby. Taková osoba, nejlépe z řad vrcholového vedení, by měla znát:
 - (i) cíle, charakter a výsledky prováděných činností; a
 - (ii) povinnosti klienta a povinnosti, které má firma nebo jiná firma v síti;

Tato osoba nicméně nemusí mít odbornou kvalifikaci, která by jí umožňovala dané činnosti provést, případně znovu provést.
- (b) vykonává dohled nad prováděnými činnostmi a vyhodnocuje, zda jejich výsledky odpovídají potřebám klienta.
- (c) přebírá odpovědnost za případná opatření přijatá na základě výsledků prováděných činností.

[Stávající odstavce R400.31 až R400.31 A2 budou nahrazeny níže uvedenými odstavci R400.31 až R400.32 A1.]

R400.31 Jestliže se určitý subjekt stane auditním klientem v průběhu období, za které je sestavena účetní závěrka, k níž firma bude vydávat výrok auditora, případně až po jeho uplynutí, musí firma posoudit, zda její nezávislost není ohrožena:

- (a) finančními nebo obchodními vztahy s auditním klientem, které existovaly během období, za které je sestavena účetní závěrka, případně po jeho skončení, avšak ještě před přijetím auditní zakázky; nebo
- (b) službami, které danému auditnímu klientovi v předchozích účetních obdobích poskytla firma nebo jiná firma v síti.

400.31 A1 Nezávislost je ohrožena také v případě, že auditnímu klientovi byla v průběhu období, za které je sestavena účetní závěrka, případně po jeho uplynutí, avšak ještě před tím, než začal auditní tým poskytovat auditorské služby, poskytována služba, která nemá charakter ověřování a jejíž poskytování během auditní zakázky není dovoleno.

400.31 A2 Za těchto okolností je třeba zvážit, zda výsledky poskytovaných služeb nebudou součástí účetních záznamů, vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví nebo účetní závěrky, k níž bude firma vydávat výrok auditora, případně zda nebudou mít na tyto oblasti vliv.

400.31 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozeb ohrožujících nezávislost:

- odborníci, kteří se podíleli na poskytování služby nemající charakter ověřování, nejsou nominováni do týmu provádějícího auditní zakázku;
- osoba kompetentní k provedení kontroly je pověřena buď kontrolou auditních prací,

nebo kontrolou poskytnutých služeb;

- jiná firma, která není členem téže sítě, je pověřena posouzením výsledků služby, která nemá charakter ověřování, případně opětovným provedením této služby, je-li to nezbytné k tomu, aby za ni mohla převzít odpovědnost.

400.31 A4 Hrozba ohrožující nezávislost v případě, že firma nebo jiná firma v síti poskytuje auditnímu klientovi služby, které nemají charakter ověřování, ještě před zahájením auditní zakázky nebo před začátkem období, za které je sestavena účetní závěrka, k níž bude firma vydávat výrok auditora, je odstraněna nebo snížena na přijatelnou úroveň, jestliže výsledky daných služeb byly použity nebo implementovány v období auditovaném jinou firmou.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R400.32 Firma ani jiná firma v síti nesmí přijmout zakázku na audit subjektu veřejného zájmu, jemuž ona sama nebo jiná firma v síti poskytovala služby nemající charakter ověřování, které by ve vztahu k účetní závěrce, k níž by firma vydávala výrok, mohly být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém. Výjimku představují následující případy:

- (a) poskytování takových služeb skončí ještě před začátkem auditorské zakázky;
- (b) firma přijme opatření, jimiž ošetří případné hrozby ohrožující její nezávislost; a
- (c) firma dojde k závěru, že podle názoru rozumné a informované třetí strany byly nebo budou všechny hrozby ohrožující její nezávislost odstraněny nebo sníženy na přijatelnou úroveň.

400.32 A1 Opatření, jež by rozumná a informovaná třetí strana mohla považovat za opatření, která odstraňují případné hrozby ohrožující nezávislost vzniklé poskytováním služeb, které nemají charakter ověřování, subjektu veřejného zájmu před tím, než byla firma pověřena jeho auditem, resp. která snižují tyto hrozby na přijatelnou úroveň:

- výsledky poskytnutých služeb byly předmětem auditorských postupů v rámci auditu účetní závěrky za předchozí rok, který provedl předchozí auditor;
- firma pověří auditora, který nepůsobí ve firmě vydávající výrok k účetní závěrce, aby v souladu s cílem kontroly kvality zakázky provedl prověrku první auditorské zakázky, která byla ovlivněna hrozbou kontroly po sobě samém;
- subjekt veřejného zájmu pověří jinou firmu, která není součástí dané sítě:
 - (i) vyhodnocením výsledků služeb, které nemají charakter ověřování; nebo
 - (ii) opětovným provedením služeb,

a to v takovém rozsahu, aby tato jiná firma mohla převzít odpovědnost za výsledek služeb.

ODDÍL 525

DOČASNÉ PŘIDĚLENÍ ZAMĚSTNANCŮ

...

Požadavky a aplikační ustanovení

[Stávající odstavec R525.4 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem R525.4.]

- R525.4** Firma nebo jiná firma v síti smí auditnímu klientovi zapůjčit zaměstnance pouze, pokud se ujistila, že:
- (a)** se jedná jen o krátkodobou výpomoc;
 - (b)** tito zaměstnanci nepřejímají žádnou manažerskou odpovědnost a auditní klient zodpovídá za řízení jejich činnosti a za dohled nad nimi;
 - (c)** veškeré hrozby ohrožující nezávislost firmy nebo jiné firmy v síti vznikající v souvislosti s odbornými službami poskytovanými těmito zaměstnanci byly odstraněny nebo byla zavedena ochranná opatření, která je snížila na přijatelnou úroveň; a
 - (d)** tito zaměstnanci nebudou poskytovat odborné služby, jejichž poskytování firmě nebo jiné firmě v síti Etický kodex zakazuje, ani se na takových službách nebudou podílet.

ČÁST 4B – NEZÁVISLOST PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH

[Stávající oddíl 950 bude nahrazen níže uvedeným oddílem 950.]

ODDÍL 950

POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ, KLIENTŮM, U NICHŽ FIRMA PROVÁDÍ OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY

Úvod

- 950.1 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 950.2 Firmy poskytují klientům, u nichž provádějí ověřovací zakázky, v závislosti na své odborné kvalifikaci také nejrůznější služby, které nemají charakter ověřování. Poskytování některých těchto služeb však může být zdrojem hrozeb ohrožujících jednak dodržování základních principů a jednak nezávislost firmy.
- 950.3 Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících nezávislost v případech, kdy firma v síti poskytuje klientům, u nichž provádí ověřovací zakázky, služby, které nemají charakter ověřování.
- 950.4 Nové obchodní a podnikatelské postupy, vývoj na finančních trzích a rychlé technologické změny, to jsou jen některé z faktorů, kvůli nimž nelze sestavit vyčerpávající seznam služeb nemajících charakter ověřování, které firmy mohou klientovi, u něhož provádějí ověřovací zakázky, poskytovat. Jestliže firma svému klientovi nabízí nějaké služby, které nejsou níže upraveny konkrétními požadavky a aplikačními ustanoveními, použije se koncepční rámec a obecná ustanovení tohoto oddílu.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

Riziko převzetí manažerské odpovědnosti při poskytování služeb, které nemají charakter ověřování

- 950.5 A1 Jestliže firma poskytuje klientovi, u něhož provádí ověřovací zakázku, služby, které nemají charakter ověřování, vzniká riziko převzetí manažerské odpovědnosti za ověřovanou skutečnost, která je předmětem postupů prováděných firmou v rámci ověřovací zakázky, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním za informace o ověřované skutečnosti. Proto je nutné, aby se firma ujistila, že byly splněny požadavky uvedené v odstavcích R900.13 a R900.14.

Přijetí zakázky na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování

R950.6 Firma je povinna ještě před tím, než od klienta, u něhož provádí ověřovací zakázku, přijme zakázku na poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, uplatnit koncepční rámec a identifikovat, vyhodnotit a ošetřit případné hrozby ohrožující její nezávislost, které by poskytováním takových služeb mohly vzniknout.

Identifikace a vyhodnocení hrozeb

950.7 A1 Typy hrozeb, jež mohou vzniknout, jestliže firma poskytuje klientovi, u něhož provádí ověřovací zakázku, služby, které nemají charakter ověřování, jsou popsány v odstavci 120.6 A3.

950.7 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb vznikajících v souvislosti s poskytováním služeb, které nemají charakter ověřování, klientovi, u něhož firma provádí ověřovací zakázku:

- charakter služeb a jejich rozsah, předpokládané použití a účel;
- jakým způsobem budou služby poskytovány, například kdo a kde je bude poskytovat;
- právní a regulační prostředí, v němž jsou služby poskytovány;
- zda je klient subjektem veřejného zájmu;
- jakou mají vedení a zaměstnanci klienta odbornou kvalifikaci, pokud jde o poskytované služby;
- zda výsledek služeb ovlivní ověřovanou skutečnost, která je předmětem postupů prováděných firmou v rámci ověřovací zakázky, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním záležitosti odrážející se v informacích o ověřované skutečnosti, a pokud ano:
 - jak materiální vliv bude mít výsledek služeb na ověřovanou skutečnost, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním na informace o ověřované skutečnosti;
 - do jaké míry se bude klient podílet na záležitostech vyžadujících významný úsudek (viz odstavce R900.13 až R900.14);
- do jaké míry bude ověřovací zakázka spoléhat na výsledky těchto služeb
- výše odměny za poskytování služeb, které nemají charakter ověřování.

Materialita ve vztahu k informacím klienta, u něhož se provádí ověřovací zakázka

950.8 A1 Jedním z faktorů relevantních při vyhodnocování hrozeb vznikajících poskytováním služeb, které nemají charakter ověřování, klientovi, u něhož se provádí ověřovací zakázka, je materialita. Konceptem materiality ve vztahu k informacím o ověřované skutečnosti se zabývá *ISAE 3000 (revidované znění) Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*. Posouzení materiality od auditora vyžaduje, aby uplatňoval odborný úsudek, a je ovlivněno jak kvantitativními, tak kvalitativními faktory. Vliv na něj má rovněž ohled na potřeby uživatelů finančních a jiných informací.

Vícero služeb nemajících charakter ověřování poskytovaných těmž klientovi

950.9 A1 Firma může klientovi, pro něhož provádí ověřovací zakázku, poskytovat rovněž několik různých služeb, které nemají charakter ověřování. V těchto případech je nutné při vyhodnocování hrozeb zohlednit jejich kombinovaný dopad vyplývajících z poskytování těchto služeb.

Hrozba kontroly po sobě samém

950.10 A1 Jestliže se firma podílela na sestavování informací o ověřované skutečnosti, které se následně stanou předmětem postupů prováděných touto firmou v rámci ověřovací zakázky s nepřímým vykazováním, může to být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém. Příklady služeb nemajících charakter ověřování, které mohou být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, protože se týkají informací o ověřované skutečnosti:

- (a) firma vytvoří a zpracuje prospektivní informace a následně k těmto informacím vydá ověřovací zprávu;
- (b) firma provede ocenění, které se týká informací o ověřované skutečnosti, jež jsou předmětem firmou realizované ověřovací zakázky.

Klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

950.11 A1 Očekávání ohledně nezávislosti firmy jsou vyšší, jestliže firma provádí ověřovací zakázku pro subjekt veřejného zájmu a výsledky dané zakázky budou:

- (a) zveřejněny, mimo jiné budou zpřístupněny akcionářům a jiným zúčastněným stranám; nebo
- (b) poskytnuty subjektu nebo orgánu zřízenému právním předpisem pro účely dohledu nad fungováním ekonomického odvětví nebo činnosti.

Tato očekávání se zohledňují při provádění testu rozumné a informované třetí strany, který se používá při rozhodování o tom, zda lze klientovi poskytovat službu, která nemá charakter ověřování.

950.11 A2 Jestliže v souvislosti se zakázkou realizovanou za okolností popsaných v odstavci 950.11 A1 (b) vznikne hrozba kontroly po sobě samém, doporučuje se, aby firma o existenci této hrozby a o krocích, které přijala v zájmu jejího ošetření, informovala najímající stranu nebo osoby pověřené správou a řízením klienta, u něhož provádí ověřovací zakázku, a rovněž subjekt nebo orgán zřízený právním předpisem pro účely dohledu nad fungováním ekonomického odvětví nebo činnosti, jemuž budou výsledky služby předloženy.

Ošetření hrozeb

950.12 A1 Požadavky a aplikační ustanovení upravující ošetřování hrozeb ohrožujících nezávislost, včetně tzv. ochranných opatření, jsou uvedeny v odstavcích R120.10 až 120.10 A2.

950.12 A2 Hrozby ohrožující nezávislost, jež mohou vzniknout poskytováním jedné či několika služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož firma provádí ověřování, se liší v závislosti na skutečnostech a okolnostech ověřovací zakázky a na charakteru poskytovaných služeb. Tyto hrozby lze ošetřit jednak přijetím ochranných opatření a jednak úpravou rozsahu navrhovaných služeb.

950.12 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování;
- pověření osoby kompetentní k provedení kontroly, která se nepodílela na poskytování těchto služeb, buď kontrolou ověřovacích prací, nebo kontrolou poskytnutých služeb.

950.12 A4 Jestliže nejsou k dispozici žádná ochranná opatření, která by snížila hrozby vznikající poskytováním služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, na přijatelnou úroveň, má firma v souladu s koncepčním rámcem následující povinnosti:

- (a) upravit rozsah navrhovaných služeb tak, aby byly odstraněny okolnosti, jež jsou příčinou vzniku hrozeb;
- (b) odmítnout, resp. ukončit poskytování služeb představujících hrozby, které nelze odstranit ani je nelze snížit na přijatelnou úroveň; nebo
- (c) ukončit ověřovací zakázku.

ODDÍL 900

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE VE VZTAHU K NEZÁVISLOSTI PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

[Za stávající odstavec R900.12 budou doplněny odstavce R900.13 a R900.14 včetně níže uvedeného nadpisu.]

Zákaz přebírání manažerské odpovědnosti

R900.13 Firma nesmí přebírat manažerskou odpovědnost za ověřovanou skutečnost, která je předmětem postupů prováděných firmou v rámci ověřovací zakázky, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním za informace o ověřované skutečnosti. Pokud manažerskou odpovědnost přijme v rámci jiných služeb poskytovaných klientovi, u něhož provádí ověřování, je povinna ujistit se, že se tato odpovědnost netýká ověřované skutečnosti, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním informací o ověřované skutečnosti.

900.13 A1 Pod manažerskou odpovědnost spadá controlling, vedení a řízení účetní jednotky, včetně přijímání rozhodnutí týkajících se získávání, alokace a řízení lidských, finančních, technologických, hmotných a nehmotných zdrojů.

900.13 A2 Jestliže firma převezme manažerskou odpovědnost za ověřovanou skutečnost, která je předmětem postupů prováděných firmou v rámci ověřovací zakázky, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním za informace o ověřované skutečnosti, je to zdrojem hrozby kontroly po sobě samém, hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby spřízněnosti. Přebírání manažerské odpovědnosti představuje rovněž hrozbu protekčního vztahu, protože vazba firmy na názory a zájmy vedení klienta je příliš úzká.

900.13 A3 Posouzení toho, zda určitá činnost je odpovědností vedení, závisí na okolnostech a vyžaduje uplatnění odborného úsudku. Mezi činnostmi, které se považují za činnosti spadající do kompetence vedení, patří:

- definování firemních zásad a postupů a strategického směřování;
- přijímání a propouštění zaměstnanců;
- řízení zaměstnanců a přebírání odpovědnosti za jejich jednání v rámci jejich práce pro účetní jednotku;
- schvalování transakcí;
- kontrola a řízení bankovních účtů nebo investic;
- výběr doporučení poskytovaných firmou nebo třetími stranami, která budou implementována;
- reportování osobám pověřeným správou a řízením jménem managementu;
- převzetí odpovědnosti za navrhování, zavádění, sledování a udržování systému vnitřních kontrol.

900.13 A4 Jsou-li dodržena ustanovení odstavce R900.14, poskytování poradenství a doporučení, jejichž cílem je poskytnout vedení klienta, u něhož se provádí ověřování, podporu při plnění jeho povinností, se za přebírání manažerské odpovědnosti nepovažuje.

R900.14 Jestliže firma zajišťuje pro klienta, u něhož provádí ověřování, rovněž činnost profesního charakteru, která souvisí s ověřovanou skutečností, jež je předmětem postupů prováděných firmou v rámci ověřovací zakázky, resp. v případě zakázky s nepřímým vykazováním s informacemi o ověřované skutečnosti, je povinna se ujistit, že vedení klienta uplatňuje veškeré úsudky a přijímá rozhodnutí, která spadají do jeho kompetence. Mimo jiné se musí ujistit, že vedení klienta:

- (a) určilo osobu, která má odpovídající dovednosti, znalosti a zkušenosti, aby po celou dobu odpovídala za rozhodnutí přijímaná klientem a dohlížela na poskytované služby. Taková osoba, nejlépe z řad vrcholového vedení, by měla znát:
 - (i) cíle, charakter a výsledky prováděných činností; a
 - (ii) povinnosti klienta a povinnosti, které má firma.
Tato osoba nicméně nemusí mít odbornou kvalifikaci, která by jí umožňovala dané činnosti provést, případně znovu provést.
- (b) vykonává dohled nad prováděnými činnostmi a vyhodnocuje, zda jejich výsledky odpovídají potřebám klienta; a
- (c) přebírá odpovědnost za případná opatření přijatá na základě výsledků prováděných činností.

[Stávající odstavce 900.13 A1 až R900.15 budou přečíslovány na odstavce 900.14 A1 až R900.16.]

Doba, po kterou se vyžaduje nezávislost

...

[Stávající odstavce 900.32 A1 až R900.33 budou nahrazeny odstavci 900.32 A1 až R900.33.]

900.32 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:

- poskytováním služeb jsou pověřeni pracovníci, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování;
- pověření osoby kompetentní k provedení kontroly buď kontrolou ověřovacích prací, nebo kontrolou prací, které nemají charakter ověřování.

R900.33 Jestliže má firma rozpracovanou službu, která nemá charakter ověřování a jejíž poskytování během ověřovací zakázky není povoleno, a pokud není prakticky možné takovou službu dokončit, resp. ukončit její poskytování před zahájením odborných služeb souvisejících s ověřovací zakázkou, smí firma ověřovací zakázku přijmout, pouze pokud:

- (a) se ujistila, že:
 - (i) služba, která nemá charakter ověřování, bude dokončena v krátké době; nebo
 - (ii) klient přijal opatření zajišťující přechod na jiného poskytovatele služeb v krátké době;
- (b) podle potřeby v průběhu poskytování služeb uplatňuje ochranná opatření; a

- (c) projedná záležitost s najímající stranou nebo s osobami pověřenými správou a řízením klienta, u něhož se ověřování provádí.

[Za stávající odstavec R900.40 budou doplněny odstavce 900.34 A1 a 900.34 A2 včetně níže uvedeného nadpisu.]

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

- 900.34 A1 Požadavky a aplikační ustanovení relevantní pro komunikaci firmy s najímající stranou nebo s osobami pověřenými správou a řízením klienta, u něhož se provádí ověřování, jsou uvedeny v odstavcích R300.9 až 300.9 A2.
- 900.34 A2 Komunikace firmy s najímající stranou nebo s osobami pověřenými správou a řízením klienta, u něhož se provádí ověřování, je vhodná v případě uplatňování významných úsudků a závěrů, protože přispívá k ošetření hrozeb ohrožujících nezávislost u ověřovací zakázky v situaci, kdy informace o ověřované skutečnosti u dané ověřovací zakázky jsou výsledkem dříve poskytnutých služeb, které neměly charakter ověřování.

DATUM ÚČINNOSTI PRO SLUŽBY, KTERÉ NEMAJÍ CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ

- Revize oddílu 600 a harmonizační novely části 4A: účinné pro audity a prověrky účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo později.
- Harmonizační a následné novely oddílů 900 a 950: v případě ověřovacích zakázek, u nichž ověřovaná skutečnost, která je předmětem prováděných postupů, pokrývá určité časové období, jsou revidovaná ustanovení účinná pro období začínající 15. prosince 2022 nebo později; ostatní revidovaná ustanovení jsou účinná od 15. prosince 2022.

Revize je možné implementovat i před tímto datem.

Přechodná ustanovení

Pokud již bylo zahájeno poskytování služeb, které nemají charakter ověřování a byly firmou nebo jinou firmou v síti sjednány s auditním klientem před 15. prosince 2022, nebo služeb, které nemají charakter ověřování a byly firmou sjednány s klientem, u něhož se provádí ověřování, před 15. prosince 2022, firma či jiná firma v síti může pokračovat v realizaci těchto zakázek podle stávajících ustanovení Etického kodexu až do jejich dokončení v souladu s původními podmínkami zakázky.

III. REVIZE USTANOVENÍ ETICKÉHO KODEXU TÝKAJÍCÍCH SE ODMĚNY

ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

ODDÍL 410	.....
NÁSLEDNÉ A HARMONIZAČNÍ NOVELY	
ODDÍL 120	.....
ODDÍL 270	.....
ODDÍL 320	.....
ODDÍL 330	.....
ODDÍL 400	.....
ODDÍL 905	.....

ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

[Stávající oddíl 410 bude nahrazen níže uvedeným oddílem 410.]

ODDÍL 410

ODMĚNA

Úvod

- 410.4 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 410.5 Aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce v těch případech, kdy výše a charakter odměny a jiných forem odměňování může být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti ohrožující jeden či více základních principů, jsou uvedena v oddílu 330. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících nezávislost v souvislosti s odměnou účtovanou auditním klientům.

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

- 410.1 A1 Odměnu za své odborné služby auditor obvykle sjednává přímo s auditním klientem, který ji pak také hradí, takže odměna může představovat hrozbu ohrožující nezávislost. Předpokládání uživatelé účetní závěrky si tuto skutečnost obecně uvědomují a akceptují ji.
- 410.3 A2 Je-li auditním klientem firmy subjekt veřejného zájmu, mají zúčastněné strany zvýšená očekávání ohledně její nezávislosti. Vzhledem k tomu, že transparentnost přispívá k lepší informovanosti osob pověřených správou a řízením i k lepší informovanosti širokého okruhu zúčastněných stran při jejich rozhodování, stanoví tento oddíl v případě auditních klientů, kteří jsou subjekty veřejného zájmu, povinnost zpřístupnit informace o odměně jak osobám pověřeným správou a řízením, tak obecně všem zúčastněným stranám.
- 410.3 A3 Odměna za audit pro účely tohoto oddílu zahrnuje odměnu a jiné formy odměňování za audit nebo za prověrku účetní závěrky. Jestliže je použit specifický výraz „odměna za audit účetní závěrky“, nezahrnuje to odměnu za audit účetní závěrky pro zvláštní účely ani odměnu za prověrku účetní závěrky (viz odstavce R410.23(a), 410.25 A1 a R410.31(a)).

Odměna hrazená auditním klientem

- 410.4 A1 Odměna sjednaná s auditním klientem a následně jím hrazená je pro firmu zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti a může být zdrojem hrozby vydíratelnosti.

- 410.4 A2 V souladu s koncepčním rámcem má firma nebo jiná firma v síti před přijetím auditní zakázky či jiné zakázky pro auditního klienta povinnost určit, zda je úroveň hrozeb, které vyplývají z odměny navrhované klientovi a které ohrožují její nezávislost, přijatelná. Uplatňování koncepčního rámce rovněž vyžaduje, aby firma tyto hrozby znovu vyhodnotila, pokud během auditní zakázky dojde ke změně skutečností a okolností.
- 410.4 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb, které vznikají, když odměnu za audit nebo za jinou zakázku hradí auditní klient:
- výše odměny a dále to, do jaké míry odměna zohledňuje zdroje potřebné pro realizaci zakázky, s ohledem na obchodní a tržní priority firmy;
 - potenciální souvislost mezi odměnou za audit a odměnou za jiné služby poskytované firmou a relativní velikost obou složek;
 - míra závislosti mezi výší odměny za poskytnutou službu a výsledkem služby;
 - zda se odměna týká služeb, které bude poskytovat firma, nebo služeb, které bude poskytovat jiná firma v síti;
 - výše odměny s ohledem na službu, kterou bude poskytovat firma nebo jiná firma v síti;
 - provozní struktura a způsoby odměňování ve firmě a v ostatních firmách v síti;
 - důležitost klienta nebo třetí strany, která klienta doporučila firmě, jiné firmě v síti, partnerovi nebo kanceláři firmy;
 - charakter klienta, například zda se jedná o subjekt veřejného zájmu;
 - vztah klienta k jeho spřízněným subjektům, jimž jsou poskytovány jiné služby než audit, například se může jednat o sesterskou společnost;
 - jak se osoby pověřené správou a řízením podílejí na jmenování auditora a na schvalování odměny a jaký důraz tyto osoby a vedení klienta kladou na kvalitu auditu a na celkovou výši odměny;
 - zda je výše odměny stanovena nezávislou třetí stranou, např. regulačním orgánem;
 - zda kvalita auditorské práce, kterou firma provádí, podléhá kontrole nezávislé třetí strany, např. orgánu dohledu.
- 410.4 A4 Vyhodnocení toho, zda je úroveň hrozeb ohrožujících nezávislost přijatelná, mohou ovlivňovat podmínky, zásady a postupy popsány v odstavci 120.15 A3 (zejména existence systému řízení kvality navrženého a zavedeného firmou v souladu se standardy řízení kvality vydanými IAASB).
- 410.4 A5 V následujících požadavcích a aplikačních ustanoveních jsou vymezeny okolnosti, které je v některých případech rovněž nutné vyhodnotit při posuzování přijatelnosti existujících hrozeb. V aplikačních ustanoveních jsou uvedeny příklady dalších faktorů, které by za těchto okolností mohly být při vyhodnocování hrozeb relevantní.

Výše odměny za audit

- 410.5 A1 Stanovení výše odměny, kterou bude firma účtovat auditnímu klientovi, ať už za audit, nebo za jiné služby, je jejím obchodním rozhodnutím, které zohledňuje skutečnosti a okolnosti relevantní pro danou zakázku, včetně požadavků odborných a profesních standardů.
- 410.5 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti, které vznikají v souvislosti s výší odměny za audit hrazené klientem:

- jaké obchodní důvody vedou firmu k dané výši odměny za audit;
- zda klient vyvíjel nebo vyvíjí nepřiměřený nátlak na snížení odměny za audit.

410.5 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření výše uvedených hrozeb:

- pověření kompetentní osoby, která se nepodílí na auditní zakázce, posouzením toho, zda je navrhovaná odměna s ohledem na rozsah a složitost zakázky přiměřená;
- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na auditní zakázce, provedením kontroly prací.

Vliv jiných služeb poskytovaných auditnímu klientovi

R410.6 Firma nesmí, s výhradou ustanovení odstavce R410.7, připustit, aby byla odměna za audit ovlivněna jinými službami, které danému klientovi poskytuje ona nebo jiná firma v síti.

410.6 A1 Odměna za audit obvykle odráží celou řadu záležitostí, jako jsou např. ty uvedené v odstavci 410.23 A1. Nicméně poskytování jiných služeb auditnímu klientovi není kritérium, které by mělo ovlivňovat výši odměny za audit.

R410.7 Odchylně od odstavce R410.6, firma může při stanovení odměny za audit zohlednit úspory nákladů dosažené díky zkušenostem, které získala při poskytování jiných služeb danému auditnímu klientovi.

Podmíněná odměna

410.8 A1 Podmíněná odměna je odměna vypočítaná podle předem daných pravidel v závislosti na výsledku nějaké transakce nebo na výsledku poskytovaných služeb. Příkladem nepřímé podmíněné odměny je odměna, kterou si firma účtuje přes zprostředkovatele. Pro účely tohoto oddílu se za podmíněnou nepovažuje odměna, kterou stanovil soud či jiný veřejný orgán.

R410.9 Firma si za auditní zakázku nesmí účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo.

R410.10 Firma ani jiná firma v síti si v následujících případech nesmí za služby poskytované auditnímu klientovi, které nemají charakter ověřování, účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo:

- odměnu za služby, které nemají charakter ověřování, si účtuje firma, která vydává výrok auditora k účetní závěrce, a tato odměna je pro ni materiální, resp. se předpokládá, že pro ni bude materiální;
- odměnu za služby, které nemají charakter ověřování, si účtuje firma v síti, která se podílí na významné části auditu, a tato odměna je pro ni materiální, resp. se předpokládá, že pro ni bude materiální; nebo
- výsledek služby, která nemá charakter ověřování, a tedy i výše odměny závisí na budoucím nebo současném posouzení položky, která je v rámci auditu účetní závěrky materiální.

410.10 A1 V souladu s odstavci R410.10 a R410.11 firma ani jiná firma v síti nemohou s auditním klientem ve stanovených případech sjednat podmíněnou odměnu. Avšak i jiné případy, kdy podmíněná odměna za poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, není výslovně zakázána, mohou mít dopad na úroveň hrozby vlastní zainteresovanosti.

410.10 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:

- rozpětí možných částek odměny;
- zda je výsledek, na němž podmíněná odměna závisí, stanoven příslušným úřadem;
- informování předpokládaných uživatelů o práci provedené firmou a o způsobu stanovení odměny;
- charakter poskytnuté služby;
- dopad události nebo transakce na účetní závěrku.

410.10 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresanosti:

- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na poskytování služeb nemajících charakter ověřování, kontrolou provedené práce;
- sjednání písemné dohody s klientem o způsobu stanovení odměny, a to předem.

Celková odměna – poměr odměny za jiné služby vůči odměně za audit

410.11 A1 Na úroveň hrozby vlastní zainteresanosti může mít vliv situace, kdy je velká část odměny, kterou firma nebo jiná firma v síti účtuje auditnímu klientovi, generována poskytováním jiných služeb. Důvodem vzniku hrozby je obava z možné ztráty ať už auditní zakázky, nebo jiných služeb, což může vytvářet rovněž hrozbu vydíratelnosti. Dalším aspektem, který může ohrožovat nezávislost auditora, je pocit, že firma nebo jiná firma v síti klade větší důraz na neauditní služby.

410.11 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- poměr odměny za jiné služby vůči odměně za audit;
- po jak dlouhou už je poměr odměny za jiné služby vůči odměně za audit významný;
- charakter, rozsah a účel jiných služeb, mimo jiné:
 - zda se jedná o opakující se služby;
 - zda se jedná o služby, jejichž poskytnutí firmě nařizují právní předpisy.

410.11 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresanosti nebo hrozby vydíratelnosti:

- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela ani na provádění auditu, ani na poskytování jiných služeb, kontrolou provedené práce;
- snížení rozsahu jiných služeb poskytovaných danému klientovi.

Celková odměna – odměna po lhůtě splatnosti

410.12 A1 Na úroveň hrozby vlastní zainteresanosti může mít vliv rovněž situace, kdy je auditní klient během auditní zakázky v prodlení s platbou odměny za audit nebo za jiné služby.

410.12 A2 Obecně platí, že firma by měla inkasovat úhradu takové odměny ještě před vydáním zprávy auditora.

410.12 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresanosti:

- jak je odměna po splatnosti pro firmu důležitá;
- jak dlouho je odměna po splatnosti;
- jak firma hodnotí schopnost a ochotu auditního klienta uhradit odměnu po splatnosti.

410.12 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření této hrozby:

- inkasování části odměny, která je po lhůtě splatnosti;
- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na auditní zakázce, kontrolou provedené práce.

R410.13 Jestliže významná část odměny, kterou měl auditní klient zaplatit, zůstává dlouhodobě neuhrazena, je firma povinna posoudit:

- (a) zda odměna nemá charakter půjčky poskytnuté klientovi, je-li tomu tak, uplatní se požadavky a aplikační ustanovení oddílu 511; a
- (b) zda je vhodné, aby se firma nechala daným klientem opětovně pověřit provedením auditu, resp. aby pokračovala v dané zakázce.

Celková odměna – závislost auditora na odměně

Všichni auditní klienti

410.14 A1 Jestliže celková výše odměny od jednoho auditního klienta, k jehož účetní závěrce firma vydává výrok auditora, představuje velkou část její celkové odměny, závislost na odměně za audit a za jiné služby poskytované tomuto klientovi a obava z možné ztráty této odměny má vliv na úroveň hrozby vlastní zainteresanosti a je zdrojem hrozby vydíratelnosti.

410.14 A2 Při určování celkové výše odměny může firma použít dostupné finanční informace z předchozího účetního období a případně odhadnout poměr jednotlivých složek na základě těchto informací.

410.14 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresanosti a hrozby vydíratelnosti:

- provozní struktura firmy;
- zda se předpokládá, že firma bude své aktivity diverzifikovat tak, aby snížila jakoukoli závislost na daném auditním klientovi.

410.14 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:

- pověření kompetentní osoby, která není členem firmy, kontrolou provedené práce;
- snížení rozsahu jiných služeb poskytovaných danému klientovi;
- rozšíření klientely firmy, a tím snížení její závislosti na daném auditním klientovi;
- zvýšení rozsahu služeb poskytovaných jiným klientům.

410.14 A5 Hrozba vlastní zainteresanosti nebo hrozba vydíratelnosti vzniká v případech, kdy odměna od jednoho auditního klienta tvoří velkou část příjmů určitého partnera nebo některé kanceláře firmy.

410.14 A6 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- kvalitativní nebo kvantitativní důležitost klienta pro daného partnera nebo kancelář;

- do jaké míry je odměna partnera nebo partnerů kanceláře závislá na odměně od takového klienta.

410.14 A7 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti:

- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na auditní zakázce, kontrolou provedené práce;
- zajištění toho, aby odměňování partnera nebylo významně ovlivněno odměnou od klienta;
- snížení rozsahu jiných služeb poskytovaných partnerem nebo kanceláří danému auditnímu klientovi;
- rozšíření klientely partnera nebo kanceláře, a tím snížení jejich závislosti na daném auditním klientovi;
- zvýšení rozsahu služeb poskytovaných partnerem nebo kanceláří jiným klientům.

Auditní klienti, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu

R410.15 Jestliže v pěti po sobě jdoucích letech celková odměna od jednoho auditního klienta, který není subjektem veřejného zájmu, každoročně přesáhne, resp. pravděpodobně přesáhne 30 % celkových inkasovaných odměn, firma je povinna zjistit, zda může být ochranným opatřením, které sníží vzniklé hrozby na přijatelnou úroveň, některé z následujících opatření, a pokud ano, je povinna ho zavést:

- (a) auditor, který není členem firmy vydávající výrok k účetní závěrce klienta, provede kontrolu auditorských prací za pátý rok, a to před vydáním výroku k účetní závěrce za tento, pátý rok; nebo
- (b) auditor, který není členem firmy vydávající výrok k účetní závěrce klienta, nebo profesní organizace provedou kontrolu auditorských prací za pátý rok, a to po vydání výroku k účetní závěrce za pátý rok a před vydáním výroku k účetní závěrce za šestý rok.

R410.16 Jestliže odměna podle odstavce R410.15 nadále přesahuje 30 % celkových inkasovaných odměn, firma je každoročně povinna posoudit, zda některé z opatření uvedených v odstavci R410.15 může u zakázky v příslušném roce fungovat jako ochranné opatření ošetřující hrozby vyplývající z celkové výše odměny, kterou firma přijala od jednoho klienta, a pokud ano, je povinna takové opatření zavést.

R410.17 Jestliže jsou provedením auditu účetní závěrky klienta pověřeny dvě firmy, případně více firem, může být podíl druhé firmy na auditu každoročně považován za opatření rovnocenné opatření uvedenému v odstavci R410.15(a), a to za následujících předpokladů:

- (a) okolnosti uvedené v odstavci R410.15 se vztahují pouze na jednu z firem vydávajících výrok auditora; a
- (b) každá z firem odvede dostatečně velký objem práce, aby mohla za výrok auditora sama převzít plnou odpovědnost.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

R410.18 Jestliže ve dvou po sobě jdoucích letech celková odměna od jednoho auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, každoročně přesáhne, resp. pravděpodobně přesáhne 15 % celkových inkasovaných odměn, je firma povinna zjistit, zda by kontrola odpovídající cílům kontroly kvality zakázky, kterou provede auditor, jenž není členem firmy vydávající výrok

auditora k dané účetní závěrce klienta, a to před vydáním výroku auditora k účetní závěrce za druhý rok („přezkoumání před vydáním výroku“), mohla být ochranným opatřením, které sníží vzniklé hrozby na přijatelnou úroveň, a pokud ano, je povinna ho zavést.

R410.19 Jestliže jsou provedením auditu účetní závěrky klienta pověřeny dvě firmy, případně více firem, může být podíl druhé firmy na auditu každoročně považován za opatření rovnocenné opatření uvedenému v odstavci R410.18, a to za následujících předpokladů:

- (a) okolnosti uvedené v odstavci R418.15 se vztahují pouze na jednu z firem vydávajících výrok auditora; a
- (b) každá z firem odvede dostatečně velký objem práce, aby mohla za výrok auditora sama převzít plnou odpovědnost.

R410.20 S výhradou ustanovení odstavce R410.21, pokud okolnosti popsané v odstavci R410.18 trvají po dobu pěti po sobě jdoucích let, firma musí po vydání výroku auditora za pátý rok přestat působit jako auditor daného klienta.

R410.21 Odchylně od odstavce R410.20, firma může pokračovat jako auditor daného klienta i po pěti po sobě jdoucích letech, pokud k tomu existuje závažný důvod daný veřejným zájmem, a to za předpokladu, že:

- (a) firma danou záležitost zkonzultuje s regulačním nebo profesním orgánem v příslušné jurisdikci a ten souhlasí, že je ve veřejném zájmu, aby pokračovala jako auditor daného klienta; a
- (b) před vydáním výroku auditora k účetní závěrce za šestý a každý následující rok firma pověří auditora, který není jejím členem, aby provedl přezkoumání před vydáním výroku.

410.21 A1 Závažným důvodem může být nedostatek jiných fungujících firem, které jsou schopné auditní zakázku s ohledem na charakter a místo podnikání klienta provést.

Transparentnost informací o odměně u klientů, kteří jsou subjekty veřejného zájmu

Předávání informací týkajících se odměny osobám pověřeným správou a řízením klienta

410.22 A1 Informace, které firma sděluje o své odměně (za audit i za jiné služby) osobám pověřeným správou a řízením klienta, pomáhají těmto osobám při posuzování její nezávislosti. Účinná komunikace v této oblasti rovněž umožňuje oboustrannou otevřenou výměnu názorů a informací, například o očekáváních, která mohou mít osoby pověřené správou a řízením ohledně rozsahu auditorských prací a vlivu na výši odměny za audit.

Odměna za audit účetní závěrky

R410.23 S výhradou ustanovení odstavce R410.24, firma je povinna osoby pověřené správou a řízením klienta, který je subjektem veřejného zájmu, bez zbytečného odkladu informovat o:

- (a) uhrazené nebo splatné odměně za audit účetní závěrky, ke které firma vydává výrok, a to jak odměně pro ni samotnou, tak pro jiné firmy v síti; a
- (b) zda jsou hrozby vyplývající z výše této odměny na přijatelné úrovni, a pokud nikoli, jaká opatření přijala nebo navrhuje přijmout ke snížení těchto hrozeb na přijatelnou úroveň.

410.23 A1 Smyslem těchto sdělení je poskytnout osobám pověřeným správou a řízením klienta výchozí informace a kontext týkající se odměny za audit účetní závěrky, k níž firma vydává výrok, aby tyto osoby mohly posoudit její nezávislost. Charakter a rozsah záležitostí, o nichž bude firma informovat, závisí na skutečnostech a okolnostech zakázky. Jedná se např. o následující záležitosti:

- aspekty ovlivňující výši odměny, jako např.:
 - rozsah, složitost a geografické rozšíření činnosti auditního klienta;
 - časová náročnost, resp. předpokládaná časová náročnost vzhledem k rozsahu a složitosti auditu;
 - náklady na další zdroje použité nebo vynaložené při provádění auditu;
 - kvalita účetních záznamů a procesů relevantních pro přípravu účetní závěrky;
- případné úpravy sjednané nebo účtované odměny v průběhu auditu a důvody těchto úprav;
- změny právních předpisů a profesních standardů relevantních pro audit, které ovlivnily výši odměny.

410.23 A2 Doporučuje se, aby firma tyto informace osobám pověřeným správou a řízením poskytla, jakmile je to prakticky možné, a informovala je o navrhovaných úpravách odměny.

R410.24 Odchylně od odstavce R410.23, firma se může rozhodnout, že informace uvedené v odstavci R410.23 nesdělí osobám pověřeným správou a řízením subjektu veřejného zájmu, v němž jiný subjekt veřejného zájmu drží (přímo nebo nepřímo) 100% majetkovou účast, jestliže jsou splněny obě následující podmínky:

- (a) subjekt je zahrnut do konsolidace v rámci konsolidované účetní závěrky sestavené tímto jiným subjektem veřejného zájmu; a
- (b) firma nebo jiná firma v síti vydává výrok k této konsolidované účetní závěrce.

Odměna za jiné služby

R410.25 S výhradou ustanovení odstavce R410.27, firma je povinna osoby pověřené správou a řízením auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, bez zbytečného odkladu informovat o následujících skutečnostech:

- (a) o jiných odměnách, než jsou odměny podle odstavce R410.23(a), účtovaných klientovi za poskytování služeb jí samotnou nebo jinou firmou v síti v průběhu období, za které je sestavena účetní závěrka, k níž firma vydává výrok. Pro tento účel se do odměny zahrnuje pouze odměna účtovaná danému klientovi a jeho spřízněným osobám, které klient přímo nebo nepřímo ovládá a které jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky, k níž firma vydává výrok; a
- (b) jak je uvedeno v odstavci 410.11 A1, jestliže firma zjistila, že poměr mezi odměnou za jiné služby vůči odměně za audit má u daného klienta dopad na úroveň hrozby vlastní zinteresanosti, resp. vytváří hrozbu vydíratelnosti, je povinna informovat o následujících skutečnostech:
 - (i) zda je úroveň těchto hrozeb přijatelná; a
 - (ii) pokud nikoli, jaká opatření přijala nebo navrhuje přijmout ke snížení těchto hrozeb na přijatelnou úroveň.

410.25 A1 Smyslem těchto sdělení je poskytnout osobám pověřeným správou a řízením klienta výchozí informace a kontext týkající se odměny za jiné služby, aby tyto osoby mohly posoudit nezávislost

firmy. Charakter a rozsah záležitostí, o nichž bude firma informovat, závisí na skutečnostech a okolnostech zakázky. Jedná se např. o následující záležitosti:

- výše odměny za jiné služby, které jsou vyžadovány právními předpisy;
- charakter jiných služeb a s nimi související odměna;
- charakter služeb poskytovaných podle všeobecné interní směrnice schválené osobami pověřenými správou a řízením a s nimi související odměna;
- poměr mezi odměnou podle odstavce R410.25(a) vůči sumě odměn účtovaných firmou a jinými firmami v síti za audit účetní závěrky, ke které firma vydává výrok.

R410.26 V rámci komunikace podle odstavce R410.25(a) je firma povinna sdělit osobám pověřeným správou a řízením klienta rovněž informace o jiných odměnách, než jsou odměny podle odstavce R410.23(a), účtovaných spřízněným osobám, které klient přímo nebo nepřímo ovládá, za poskytování služeb jí samotnou nebo jinou firmou v síti v průběhu období, za které je sestavena účetní závěrka, k níž firma vydává výrok, pokud firma ví nebo má důvod se domnívat, že tyto odměny jsou relevantní pro posouzení její nezávislosti.

410.26 A1 Některé z faktorů, které firma může zohlednit při rozhodování o tom, zda jiné odměny, než jsou odměny podle odstavce R410.23(a), účtované těmto jiným spřízněným osobám za poskytování služeb firmou nebo jinou firmou v síti jsou jednotlivě nebo v souhrnu relevantní pro posouzení její nezávislosti:

- do jaké míry může auditní klient ovlivnit to, zda je firma nebo jiná firma v síti pověřena poskytováním jiných služeb, včetně vyjednávání o odměně;
- důležitost odměny, kterou firmě nebo jiné firmě v síti hradí tyto jiné spřízněné osoby;
- poměr odměny inkasované od těchto jiných spřízněných osob vůči odměně od klienta.

R410.27 Odchylně od odstavce R410.25, firma se může rozhodnout, že informace uvedené v odstavci R410.25 nesdělí osobám pověřeným správou a řízením subjektu veřejného zájmu, v němž jiný subjekt veřejného zájmu drží (přímo nebo nepřímo) 100% majetkovou účast, jestliže jsou splněny obě následující podmínky:

- (a) subjekt je zahrnut do konsolidace v rámci konsolidované účetní závěrky sestavené tímto jiným subjektem veřejného zájmu; a
- (b) firma nebo jiná firma v síti vydává výrok k této konsolidované účetní závěrce.

Závislost auditora na odměně

R410.28 Jestliže odměna od jednoho auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, přesáhne, resp. pravděpodobně přesáhne 15 % celkových inkasovaných odměn, firma je povinna informovat osoby pověřené správou a řízením tohoto klienta:

- (a) o této skutečnosti a o tom, zda tato situace bude pravděpodobně přetrvávat;
- (b) o přijatých ochranných opatřeních, jejichž cílem je ošetřit vzniklé hrozby, včetně toho, zda bylo provedeno tzv. přezkoumání před vydáním výroku, pokud je relevantní (viz odstavec R410.18); a
- (c) o případném návrhu na pokračování v auditní zakázce podle odstavce R410.21.

Zveřejňování informací o odměně

410.29 A1 Vzhledem k tomu, že audity subjektů veřejného zájmu jsou předmětem veřejného zájmu, je pro zúčastněné strany přínosné, jestliže vědí, jaké mezi firmou a jejím auditním klientem panují vztahy, které lze důvodně považovat za relevantní pro posouzení její nezávislosti. V řadě jurisdikcí již platí povinnost auditního klienta zveřejnit odměnu za audit i za jiné služby, kterou klient uhradil firmě nebo jiným firmám v síti, resp. která je splatná. Zveřejňovanou odměnu za jiné služby je navíc často nutné rozčlenit podle jednotlivých kategorií.

R410.30 Jestliže právní předpisy v dané jurisdikci nevyžadují, aby auditní klient zveřejnil odměnu za audit a odměnu za jiné služby, kterou uhradil, resp. má uhradit firmě nebo jiným firmám v síti, či informace o závislosti auditora na odměně, firma projedná s osobami pověřenými správou a řízením klienta, který je subjektem veřejného zájmu, následující záležitosti:

- (a) jaký přínos to pro zúčastněné strany klienta bude mít, jestliže klient zveřejní tyto informace způsobem, který považuje za vhodný, a to s ohledem na načasování a dostupnost těchto informací; a
- (b) jaké informace by mohly přispět k tomu, že jejich uživatelé budou lépe rozumět uhrazeným nebo splatným odměnám a jejich dopadu na nezávislost firmy.

410.30 A1 Příklady informací, které mohou přispět k lepšímu chápání uhrazených nebo splatných odměn a jejich dopadu na nezávislost firmy:

- srovnávací informace o odměně za audit a jiné služby za předchozí rok;
- charakter služeb a souvisejících odměn podle odstavce R410.31(b);
- ochranná opatření přijatá v případě, že odměna od jednoho klienta přesáhne, resp. pravděpodobně přesáhne 15 % celkových odměn inkasovaných firmou.

R410.31 Po projednání záležitostí podle odstavce R410.30 s osobami pověřenými správou a řízením auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, je firma v případě, že tento klient nezveřejní požadované informace, s výhradou ustanovení odstavce R410.32, povinna zveřejnit:

- (a) uhrazenou nebo splatnou odměnu za audit účetní závěrky, ke které vydává výrok, a to jak odměnu pro ni samotnou, tak pro jiné firmy v síti;
- (b) jiné odměny, než jsou odměny podle odstavce (a) výše, účtované klientovi za poskytování služeb jí samotnou nebo jinou firmou v síti v průběhu období, za které je sestavena účetní závěrka, k níž vydává výrok. Pro tento účel se do odměny zahrnuje pouze odměna účtovaná danému klientovi a jeho spřízněným osobám, které klient přímo nebo nepřímo ovládá a které jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky, k níž firma vydává výrok;
- (c) jakékoli jiné odměny, než jsou odměny podle odstavce (a) a (b) výše, účtované spřízněným osobám, které klient přímo nebo nepřímo ovládá, za poskytování služeb jí samotnou nebo jinou firmou v síti v průběhu období, za které je sestavena účetní závěrka, k níž firma vydává výrok, pokud firma ví nebo má důvod se domnívat, že tyto odměny jsou relevantní pro posouzení její nezávislosti; a
- (d) pokud je to relevantní, skutečnost, že celková odměna od jednoho auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, ve dvou po sobě jdoucích letech přesáhla, resp. pravděpodobně přesáhne 15 % celkových odměn, které firma inkasovala, a rok, v němž tato situace nastala poprvé.

- 410.31 A1 Firma může zveřejnit i další informace, které přispějí k tomu, že jejich uživatelé budou lépe rozumět uhrazeným nebo splatným odměnám a nezávislosti firmy, jejich příklady jsou uvedeny v odstavci 410.30 A1.
- 410.31 A2 Faktory, které firma zvažuje při rozhodování podle odstavce R410.31(c), jsou uvedeny v odstavci 410.26 A1.
- 410.31 A3 Informace o odměně podle odstavce R410.31 firma zveřejňuje způsobem, který považuje za vhodný s ohledem na načasování a dostupnost těchto informací pro zúčastněné strany, např. následující formou:
- na svých webových stránkách;
 - ve své zprávě o transparentnosti;
 - ve zprávě o kvalitě auditu;
 - prostřednictvím cílené komunikace s konkrétními zúčastněnými stranami, například dopisem akcionářům;
 - ve zprávě auditora.
- R410.32** Odchylně od odstavce R410.31, firma se může rozhodnout, že nezveřejní informace podle odstavce R410.31 týkající se:
- (a) mateřské společnosti, která sestavuje rovněž konsolidovanou účetní závěrku skupiny, pokud firma nebo jiná firma v síti vydává k této účetní závěrce výrok; nebo
 - (b) subjektu veřejného zájmu, v němž jiný subjekt veřejného zájmu drží (přímo nebo nepřímo) 100% majetkovou účast, jestliže jsou splněny obě následující podmínky:
 - (i) subjekt je zahrnut do konsolidace v rámci konsolidované účetní závěrky sestavené tímto jiným subjektem veřejného zájmu; a
 - (ii) firma nebo jiná firma v síti vydává výrok k této konsolidované účetní závěrce.

Aspekty týkající se klientů, pro které auditor realizuje prověrku

- R410.33** Tento oddíl upravuje požadavky týkající se povinnosti firmy informovat osoby pověřené správou a řízením auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, o odměně za audit, a pokud klient tyto informace sám nezveřejní, učinit tak místo něj. Firma se nicméně může rozhodnout, že takové informace nebude sdělovat osobám pověřeným správou a řízením klienta ani nebude usilovat o jejich zveřejnění, jedná-li se o klienta, pro kterého firma realizuje prověrku a tento klient není zároveň auditním klientem dané firmy.

ODMĚNA – NÁSLEDNÉ A HARMONIZAČNÍ NOVELY
ČÁST 1 – DODRŽOVÁNÍ ETICKÉHO KODEXU, ZÁKLADNÍ PRINCIPY A KONCEPČNÍ
RÁMEC

ODDÍL 120

KONCEPČNÍ RÁMEC

...

Aspekty relevantní pro audity, prověrky a ostatní ověřovací zakázky

Nezávislost

...

[Za stávající odstavec 120.15 A2 bude doplněn odstavec 120.15 A3.]

120.15 A3 Podmínky, zásady a postupy vymezené v odstavcích 120.6 A1 a 120.8 A2, které mohou auditorovi/účetnímu odborníkovi pomoci při identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, mohou být relevantní rovněž pro identifikaci a vyhodnocení hrozeb ohrožujících jeho nezávislost. Příkladem takových podmínek, zásad a postupů v oblasti auditů, prověrek a jiných ověřovacích zakázek je existence systému řízení kvality navrženého a zavedeného firmou v souladu se standardy řízení kvality vydanými IAASB.

ČÁST 2 – ÚČETNÍ ODBORNÍCI

ODDÍL 270

NÁTLAK NA PORUŠENÍ ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ

...

Požadavky a aplikační ustanovení

Všeobecné

[Stávající odstavec 270.3 A2 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem 270.3 A2.]

270.4 Příklady nátlaku, který může vést k ohrožení základních principů:

- nátlak související se střetem zájmů:
 - nátlak vyvíjený rodinným příslušníkem, který se uchází o zakázku pro zaměstnavatele účetního odborníka a chce, aby byl vybrán na úkor jiného potenciálního dodavatele;viz též oddíl 210, *Střet zájmů*;
- nátlak na ovlivnění sestavovaných nebo vykazovaných informací:
 - nátlak na vykazování závadějících finančních výsledků, aby byla splněna očekávání investorů, analytiků nebo věřitelů;
 - nátlak volených zastupitelů, aby účetní odborníci působící ve veřejném sektoru voličům nepravdivě prezentovali různé programy nebo projekty;
 - nátlak kolegů na vykazování příjmů, výdajů nebo rentability v nesprávné výši s cílem ovlivnit rozhodnutí o kapitálových projektech nebo akvizicích;
 - nátlak nadřízených na zaúčtování výdajů, které se netýkají podnikatelské činnosti;
 - nátlak na zatajení zprávy interního auditu, která obsahuje negativní zjištění;viz též oddíl 220, *Sestavování a vykazování informací*;
- nátlak na účetního odborníka, aby vykonával práci, pro kterou nemá odpovídající odbornou kvalifikaci, nebo aby nejednal s řádnou péčí:
 - nátlak nadřízených na neadekvátní snížení rozsahu prováděných prací;
 - nátlak nadřízených na vykonání práce bez odpovídající kvalifikace nebo profesní přípravy, případně v nerealistické lhůtě;viz též oddíl 230, *Zajištění odbornosti*;
- nátlak související s finanční zainteresaností:
 - nátlak nadřízených, kolegů nebo jiných osob na zkreslování výkonnostních ukazatelů, např. nátlak osob zapojených do plánů odměňování nebo pobídkových plánů, které mohou mít z takového zkreslení prospěch;viz též oddíl 240, *Finanční podíly, odměňování a pobídky vázané na finanční výkaznictví a rozhodování*;

- nátlak související s poskytováním pozorností:
 - nátlak osob působících v rámci zaměstnavatele, případně externích subjektů, aby účetní odborník poskytnutím nějaké pozornosti ovlivnil úsudek nebo rozhodování nějaké osoby či organizace;
 - nátlak kolegů, aby účetní odborník přijal od potenciálního dodavatele ucházejícího se o zakázku úplatek nebo nějakou pozornost, například nepřiměřený dar nebo pohostění;

viz též oddíl 250, *Poskytování pozorností, včetně darů a pohostinnosti*;

- nátlak související s porušováním právních předpisů:
 - nátlak na strukturování transakce tak, aby bylo dosaženo daňových úniků;

viz též oddíl 260, *Reakce na nesoulad s právními předpisy*;

- nátlak na výši odměny:

nátlak, který jeden účetní odborník vyvíjí na jiného účetního odborníka, aby ho přiměl poskytovat odborné služby za odměnu, která nezajistí dostatečné a vhodné zdroje (včetně mimo jiné lidských, technologických a duševních zdrojů) tak, aby bylo možné služby poskytovat v souladu s odbornými a profesními standardy;

viz též oddíl 330, *Odměna a jiné formy odměňování*.

ČÁST 3 – AUDITOŘI

ODDÍL 320

ZÍSKÁVÁNÍ ZAKÁZEK

...

Požadavky a aplikační ustanovení

Přijetí klienta a zakázky

Všeobecné

[Stávající odstavec 320.3 A4 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem 320.3 A4.]

320.3 A4 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:

- zda auditor dobře rozumí:
 - charakteru podnikatelské činnosti klienta;
 - komplexnosti jeho provozní činnosti;
 - požadavkům na zakázku;
 - účelu, charakteru a rozsahu prací, které má provést;
- zda auditor zná dané odvětví a předmět zakázky;
- zda má auditor zkušenosti s příslušnými regulačními požadavky a požadavky na výkaznictví;
- zda existují zásady a postupy řízení kvality poskytující přiměřenou jistotu, že auditor přijme zakázku pouze v případě, že je schopen ji kompetentně provést;
- výše odměny a do jaké míry zohledňuje potřebné zdroje vzhledem k obchodním a tržním prioritám auditora.

ODDÍL 330

ODMĚNA A JINÉ FORMY ODMĚNOVÁNÍ

...

Aplikační ustanovení

Výše odměny

[Stávající odstavec 330.3 A1 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem 330.3 A1.]

330.3 A1 Výše odměny může ovlivnit schopnost auditora poskytovat odborné služby v souladu s odbornými a profesními standardy.

[Stávající odstavec 330.3 A3 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem 330.3 A3.]

330.4 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:

- zda klient zná podmínky zakázky, především zda ví, z čeho vychází výpočet odměny a které odborné služby odměna pokrývá;
- zda je výše odměny stanovena nezávislou třetí stranou, např. regulačním orgánem.

ČÁST 4A – NEZÁVISLOST PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

ODDÍL 400

UPLATŇOVÁNÍ KONCEPČNÍHO RÁMCE VE VZTAHU K NEZÁVISLOSTI PŘI AUDITECH A PROVĚRKÁCH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Úvod

Všeobecné

[Stávající odstavec 400.2 bude nahrazen níže uvedeným odstavcem 400.2.]

400.2 Není-li uvedeno jinak, tato část upravuje jak audity, tak prověrky účetních závěrek. Výrazy „audit“, „auditní tým“, „auditní zakázka“, „auditní klient“ a „zpráva auditora“ označují rovněž prověrku účetní závěrky, tým provádějící prověrku účetní závěrky, zakázku charakteru prověrky účetní závěrky, subjekt prověrky účetní závěrky a zprávu o prověre účetní závěrky.

ČÁST 4B – NEZÁVISLOST PŘI OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZKÁCH

[Stávající oddíl 905 bude nahrazen níže uvedeným oddílem 905.]

ODDÍL 905

ODMĚNA

Úvod

- 905.4 Povinností firem je dodržovat základní principy, zachovávat nezávislost a při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících jejich nezávislost uplatňovat koncepční rámec vymezený v oddílu 120.
- 905.5 Odměna a jiné formy odměňování mohou být zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti. Tento oddíl obsahuje požadavky a aplikační ustanovení upravující uplatňování koncepčního rámce při identifikaci, vyhodnocování a ošetřování hrozeb ohrožujících nezávislost v souvislosti s odměnou účtovanou klientům, u nichž se provádí ověřování.

Požadavky a aplikační ustanovení

Odměna hrazená klientem, u něhož se provádí ověřování

- 905.3 A1 Odměna sjednaná s klientem, u něhož se provádí ověřování, a následně jím hrazená je pro firmu zdrojem hrozby vlastní zainteresovanosti a může být zdrojem hrozby vydíratelnosti.
- 905.3 A2 V souladu s koncepčním rámcem má firma před přijetím ověřovací zakázky povinnost určit, zda je úroveň hrozeb, které vyplývají z odměny navrhované klientovi a které ohrožují její nezávislost, přijatelná. Uplatňování koncepčního rámce rovněž vyžaduje, aby firma tyto hrozby znovu vyhodnotila, pokud během zakázky dojde ke změně skutečností a okolností.
- 905.3 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozeb, které vznikají, když odměnu hradí klient, u něhož se provádí ověřování:
- výše odměny za ověřovací zakázku a dále to, do jaké míry odměna zohledňuje zdroje potřebné pro její realizaci, s ohledem na obchodní a tržní priority firmy;
 - míra závislosti mezi výší odměny za poskytnutou službu a výsledkem služby;
 - výše odměny s ohledem na službu, kterou bude poskytovat firma nebo jiná firma v síti;
 - důležitost klienta pro firmu nebo partnera firmy;
 - charakter klienta;
 - charakter ověřovací zakázky;
 - jak se osoby pověřené správou a řízením podílejí na schvalování odměny;
 - zda je výše odměny stanovena nezávislou třetí stranou, např. regulačním orgánem.
- 905.3 A4 Vyhodnocení toho, zda je úroveň hrozeb ohrožujících nezávislost přijatelná, mohou ovlivňovat podmínky, zásady a postupy popsány v odstavci 120.15 A3 (zejména existence systému řízení kvality navrženého a zavedeného firmou v souladu se standardy řízení kvality vydanými IAASB).

905.3 A5 V následujících požadavcích a aplikačních ustanoveních jsou vymezeny okolnosti, které je v některých případech rovněž nutné vyhodnotit při posuzování přijatelnosti existujících hrozeb. V aplikačních ustanoveních jsou uvedeny příklady dalších faktorů, které by za těchto okolností mohly být při vyhodnocování hrozeb relevantní.

Výše odměny za ověřovací zakázky

905.4 A1 Stanovení výše odměny, kterou bude firma účtovat klientovi, u něhož provádí ověřování, ať už za ověřovací, nebo za jiné služby, je jejím obchodním rozhodnutím, které zohledňuje skutečnosti a okolnosti relevantní pro danou zakázku, včetně požadavků odborných a profesních standardů.

905.4 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti, které vznikají v souvislosti s výší odměny za ověřovací zakázku, kterou hradí klientem:

- jaké obchodní důvody vedou firmu k dané výši odměny za ověřovací zakázku;
- zda klient vyvíjel nebo vyvíjí nepřiměřený nátlak na snížení odměny za ověřovací zakázku.

905.4 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření výše uvedených hrozeb:

- pověření kompetentní osoby, která se nepodílí na ověřovací zakázce, posouzením toho, zda je navrhovaná odměna s ohledem na rozsah a složitost zakázky přiměřená;
- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na ověřovací zakázce, provedením kontroly prací.

Podmíněná odměna

905.5 A1 Podmíněná odměna je odměna vypočítaná podle předem daných pravidel v závislosti na výsledku nějaké transakce nebo na výsledku poskytovaných služeb. Příkladem nepřímé podmíněné odměny je odměna, kterou si firma účtuje přes zprostředkovatele. Pro účely tohoto oddílu se za podmíněnou nepovažuje odměna, kterou stanovil soud či jiný veřejný orgán.

R905.6 Firma si za ověřovací zakázku nesmí účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo.

R905.7 Firma si nesmí za služby, které nemají charakter ověřování a které poskytuje klientovi, u něhož provádí ověřování, účtovat podmíněnou odměnu, a to přímo, ani nepřímo, jestliže výsledek takové služby, a tedy i výše odměny závisí na budoucím nebo současném posouzení záležitosti, která je materiální pro informace o ověřované skutečnosti týkající se ověřovací zakázky.

905.7 A1 V souladu s odstavci R905.6 a R905.7 firma nemůže s klientem, u něhož provádí ověřování, ve stanovených případech sjednat podmíněnou odměnu. Avšak i jiné případy, kdy podmíněná odměna za poskytování služeb, které nemají charakter ověřování, není výslovně zakázána, mohou mít dopad na úroveň hrozby vlastní zainteresovanosti.

905.7 A2 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně této hrozby:

- rozpětí možných částek odměny;
- zda je výsledek, na němž podmíněná odměna závisí, stanoven příslušným úřadem;
- informování předpokládaných uživatelů o práci provedené firmou a o způsobu stanovení odměny;
- charakter poskytnuté služby;
- dopad události nebo transakce na informace o ověřované skutečnosti.

905.7 A3 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti:

- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na poskytování služeb nemajících charakter ověřování, provedením kontroly ověřovacích prací;
- sjednání písemné dohody s klientem o způsobu stanovení odměny, a to předem.

Celková odměna – odměna po lhůtě splatnosti

905.8 A1 Na úroveň hrozby vlastní zainteresovanosti může mít vliv rovněž situace, kdy je klient, u něhož se provádí ověřování, během ověřovací zakázky v prodlení s platbou odměny za danou zakázku nebo za jiné služby.

905.8 A2 Obecně platí, že firma by měla inkasovat úhradu odměny, která je po lhůtě splatnosti, ještě před vydáním ověřovací zprávy.

905.8 A3 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti:

- jak je odměna po splatnosti pro firmu důležitá;
- jak dlouho je odměna po splatnosti;
- jak firma hodnotí schopnost a ochotu klienta nebo jiné příslušné strany uhradit dlužnou odměnu.

905.8 A4 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření této hrozby:

- inkasování části odměny, která je po lhůtě splatnosti;
- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na ověřovací zakázce, provedením kontroly prací.

R905.9 Jestliže významná část odměny, kterou měl klient, u něhož se provedlo ověřování, zaplatit, zůstává dlouhodobě neuhrzena, je firma povinna posoudit:

- (c) zda odměna nemá charakter půjčky poskytnuté klientovi, je-li tomu tak, uplatní se požadavky a aplikační ustanovení oddílu 911; a
- (d) zda je vhodné, aby se firma nechala daným klientem opětovně pověřit provedením ověřovací zakázky, resp. aby pokračovala v dané zakázce.

Celková odměna – závislost firmy na odměně

905.10 A1 Jestliže celková výše odměny od jednoho klienta, u kterého firma provádí ověřování, na jehož základě vyjádří závěr, představuje velkou část její celkové odměny, závislost na odměně od tohoto klienta a obava z možné ztráty této odměny má vliv na úroveň hrozby vlastní zainteresovanosti a je zdrojem hrozby vydíratelnosti.

905.10 A2 Hrozba vlastní zainteresovanosti a hrozba vydíratelnosti vzniká za okolností popsaných v odstavci 905.10 A1 i v případě, že klient, u něhož se provádí ověřování, není odpovědný za sjednání ani za uhrazení odměny za ověřovací zakázku.

905.10 A3 Při určování odhadu celkové výše firemních odměn může firma použít dostupné finanční informace z předchozího účetního období a případně odhadnout poměr jednotlivých složek na základě těchto informací.

905.10 A4 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně hrozby vlastní zainteresovanosti a hrozby vydíratelnosti:

- provozní struktura firmy;
- zda se předpokládá, že firma bude své aktivity diverzifikovat tak, aby snížila svou závislost na daném klientovi.

905.10 A5 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření těchto hrozeb:

- snížení rozsahu jiných než ověřovacích služeb poskytovaných danému klientovi;
- rozšíření klientely firmy, a tím snížení její závislosti na daném klientovi.

905.10 A6 Hrozba vlastní zainteresovanosti nebo hrozba vydíratelnosti vzniká v případech, kdy odměna od jednoho klienta tvoří větší část příjmů určitého partnera firmy.

905.10 A7 Některé z faktorů relevantních pro posouzení úrovně těchto hrozeb:

- kvalitativní nebo kvantitativní důležitost klienta pro daného partnera;
- do jaké míry je odměna partnera závislá na odměně od tohoto klienta.

905.10 A8 Příklady ochranných opatření, která mohou přispět k ošetření hrozby vlastní zainteresovanosti nebo hrozby vydíratelnosti:

- pověření kompetentní osoby, která se nepodílela na ověřovací zakázce, provedením kontroly prací;
- zajištění toho, aby odměňování partnera nebylo významně ovlivněno odměnou od klienta, u něhož se provádí ověřování;
- rozšíření klientely partnera, a tím snížení závislosti na daném klientovi.

ODMĚNA – DATUM ÚČINNOSTI

- Revize týkající se oddílu 410 a následné novely části 4A: účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo později.
- Revize týkající se oddílu 905: v případě ověřovacích zakázek, u nichž ověřovaná skutečnost, která je předmětem prováděných postupů, pokrývá určité časové období, jsou revidovaná ustanovení účinná pro období začínající 15. prosince 2022 nebo později; ostatní revidovaná ustanovení jsou účinná od 15. prosince 2022.
- Harmonizační a následné novely ostatních oddílů Etického kodexu: účinné od 15. prosince 2022.

Revize je možné implementovat i před tímto datem.

Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky a rovněž pracovní návrhy, konzultační materiály a jiné publikace IESBA vydává Mezinárodní federace účetních (IFAC), která je držitelem autorských práv.

IESBA ani IFAC nepřebírají odpovědnost za žádné ztráty, včetně ztrát způsobených hrubou nedbalostí, které vzniknou jakékoli osobě v důsledku toho, že jedná nebo se zdrží jednání na základě obsahu této publikace.

„International Ethics Standards Board for Accountants“, „Code of Ethics for Professional Accountants“, „International Federation of Accountants“, „IESBA“, „IFAC“, logo IESBA a logo IFAC jsou ochranné známky IFAC, případně v USA a dalších zemích registrované ochranné známky nebo ochranné známky služeb.

Copyright © IFAC, září 2021. Všechna práva vyhrazena. Reprodukování, skladování, přenášení a jiné podobné využívání tohoto dokumentu je možné pouze s písemným souhlasem IFAC. Kontaktujte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-464-7

Published by:





**International
Federation
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-464-7