

ETICKÝ KODEX PROFESNÍCH ÚČETNÍCH

Komora certifikovaných účetních podle článku 2 odst. 1 písm. a) statutu stanoví:

Předmluva k etickému kodexu

1. Komora certifikovaných účetních, jako organizační složka Svazu účetních - člena Mezinárodní federace účetních (IFAC), má maximální zájem na plnění obecného cíle IFAC – budovat a zdokonalovat účetní profesi v celosvětovém měřítku vybavenou harmonizovanými technickými i profesními standardy. IFAC ve snaze podpořit plnění tohoto cíle vypracovává materiály, které mají profesním účetním sloužit jako vodítka i pro řešení otázek etiky. Hlavním posláním kodexu je přispět ke zvýšení kvality poskytování a výkonu širokého spektra odborných činností zahrnovaných pod pojem účetní profese.

2. Komora certifikovaných účetních (dále jen Komora) se rozhodla přijmout etický kodex IFAC pro certifikované účetní registrované Komorou v seznamech podle zvláštního předpisu¹⁾ (účetní asistent, bilanční účetní a účetní expert) jako soubor etických požadavků, které budou uplatňovat při výkonu své profese v České republice i v zahraničí.

3. V praxi nelze stanovit efektivní etické požadavky, které by řešily veškeré situace a okolnosti, s nimiž se certifikovaní účetní mohou setkat. Kodex je proto třeba chápat jako souhrn základních etických principů pro výkon profese.

4. Předpokládá se, že certifikovaní účetní budou plnit etické požadavky stanovené kodexem. Je v zájmu profese, aby každý případ jejich nedodržení byl disciplinární komisí Komory prošetřen a v případě prokázání pochybení byla přijata disciplinární opatření.

5. Disciplinární opatření se zpravidla ukládají za:

- nedodržení požadovaného standardu odborné péče, požadované kvalifikační úroveň nebo požadovaných kompetencí,
- nedodržení etických pravidel,
- nedůstojné nebo nepoctivé jednání.

6. V textu kodexu je výraz „professional accountant“ po dohodě s dalšími profesními organizacemi dále překládán jako profesní účetní, který je chápán ve stejné rovině jako certifikovaný účetní. IFAC zná pouze kvalifikaci účetního a téměř nerozlišuje jednotlivé skutečné profese, kterou si jednotliví účetní volí (účetní poradenství, vedení účetnictví, audit, daňové poradenství, finanční poradenství atd.).

1) Článek 4 statutu Komory.

7. V kodexu jsou ponechány i pasáže týkající se převážně auditu (zejména v čl. 8), protože dokreslují jeho celkovou filozofii. Navíc v současnosti se objevují i nové požadavky na profesní účetní k provedení neauditorských ověření či na garanci správnosti účetních závěrek např. ve vztahu ke strukturálním fondům EU.

8. Účinnost tohoto etického kodexu se stanoví od 1. srpna 2004. Tímto datem zároveň přestává platit etický kodex platný od 1. ledna 1998, ve znění změn schválených v roce 2000.

ETICKÝ KODEX PROFESNÍCH ÚČETNÍCH

OBSAH

STRANA

DEFINICE	5
ÚVOD	10
VEŘEJNÝ ZÁJEM	10
CÍLE	11
ZÁKLADNÍ PRINCIPY	12

KODEX

ČÁST A – OBECNÁ

1. Bezúhonnost a objektivita	14
2. Řešení etických konfliktů	14
3. Odborná způsobilost	16
4. Důvěrný charakter informací	16
5. Daňová praxe	17
6. Přeshraniční činnost	19
7. Propagace	20

ČÁST B – PRO PROFESNÍ ÚČETNÍ PROVOZUJÍCÍ VEŘEJNOU PRAXI

8. Nezávislost při ověřování	21
9. Odborná způsobilost a odpovědnost za služby osob, které nejsou profesními účetními	33
10. Honoráře a provize	34
11. Činnosti neslučitelné s výkonem práce profesního účetního	36
12. Peněžní prostředky klientů	37
13. Vztahy s jinými profesními účetními	38
14. Reklama a získávání klientů	43

ČÁST C – PRO PROFESNÍ ÚČETNÍ V ZAMĚSTNANECKÉM POMĚRU

15. Sřet profesních a zaměstnaneckých zájmů	47
16. Vztah ke spolupracovníkům	47
17. Odborná způsobilost	48
18. Prezentace informací	48

PŘÍLOHA – k článku 8	49
-----------------------------------	-----------

DEFINICE

V etickém kodexu profesních účetních jsou při prvním použití v textu uvedeny tučným písmem následující výrazy s níže popsaným významovým obsahem:

Reklama (*Advertising*) Sdělení, jímž je veřejnost informována o službách nebo odborných schopnostech profesních účetních vykonávajících veřejnou praxi s cílem získat obchodní zakázky.

Auditorský klient
(*Audit client*) Jakýkoli subjekt u kterého je realizován audit. Pokud je auditorský klient subjektem registrovaným na některém veřejném trhu cenných papírů, bude označení zahrnovat vždy i veškeré subjekty, které jsou s výše uvedeným subjektem propojené.

Audit
(*Audit engagement*) Zakázka, jejímž smyslem je poskytnout vysokou míru jistoty, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Za audit se považuje i statutární audit.

Klient, u něhož se provádí ověřování
(*Assurance client*) Jakýkoli subjekt u něhož je realizováno ověřování.

Ověřování
(*Assurance engagement*) Zakázka realizovaná s cílem poskytnout:
(a) vysokou míru jistoty, že předmět zakázky ve všech významných ohledech splňuje veškerá stanovená kritéria,
(b) přiměřenou míru jistoty, že předmět zakázky je za daných okolností věrohodný.

Tým provádějící ověřování
(*Assurance team*)
(a) všichni odborníci podílející se na ověřování,
(b) všichni ostatní pracovníci ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledky ověřování, vč.:
– těch, kdo pro vedoucího týmu odpovídajícího za ověřování (*engagement partner*) doporučují vyšší odměny nebo vůči němu zajišťují přímou kontrolní, řídicí či jinou dohlédací činnost z hlediska provádění ověřování,
– těch, kdo v rámci ověřování zajišťují poradenství týkající se technických nebo specificky odvětvových otázek a transakcí,

- těch, kdo zajišťují kontrolu kvality prováděného ověřování,
- (c) pro účely auditorského klienta všichni ti, kdo v rámci skupiny firem mohou přímo ovlivnit výsledek ověřování.

Klientský účet
(*Client account*)

Jakýkoli bankovní účet používaný výhradně pro bankovní spravování peněžních prostředků klientů.

Peněžní prostředky klientů
(*Clients' monies*)

Jakékoli peněžní prostředky vč. listin dokládajících dispoziční práva k penězům (např. směnky) a listin představujících takový nárok a převoditelných na hotovost (např. dluhopisy), které přijme profesní účetní vykonávající veřejnou praxi za účelem jejich držení nebo vyplacení podle pokynů osoby, od které je obdržel nebo jejímž jménem je přijal.

Blízcí rodinní příslušníci
(*Close family*)

Rodiče, děti (kromě těch, které jsou vyživovanými osobami) a sourozenci.

Přímé finanční podíly
(*Direct financial interests*)

Finanční podíly

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

Vedoucí představitelé a funkcionáři
(*Directors and officers*)

Osoby pověřené řízením určitého subjektu bez ohledu na titul, kterým se označuje jejich funkce – ten může být v různých zemích různý.

Profesní účetní v zaměstnaneckém poměru
(*Employed professional accountant*)

Profesní účetní působící v zaměstnaneckém poměru v průmyslu, v obchodě, ve veřejném sektoru nebo ve školství či u jiného profesního účetního.

Stávající profesní účetní
(*Existing accountant*)

Profesní účetní vykonávající veřejnou praxi, který v současné době zastává pozici auditora nebo vykonává účetní, daňové, poradenské nebo jiné podobné odborné služby pro klienta.

Finanční podíl
(*Financial interest*)

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

Firma
(*Firm*)

- (a) samostatně výdělečně činný profesní účetní, sdružení (*partnership*) nebo společnost (*corporation*) profesních účetních,
- (b) subjekt kontrolující takové osoby,
- (c) subjekt kontrolovaný takovými osobami.

Nejbližší rodinní příslušníci
(*Immediate family*)

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

Nezávislost
(*Independence*)

Nezávislost znamená:

- (a) nezávislost myslí – stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy zpochybňujícími nestrannost odborného úsudku a který umožňuje jednat poctivě, objektivně a s profesní obezřetností,
- (b) nezávislost ve vystupování (chování) – zamezování skutečnostem a okolnostem, které jsou tak významné, že by na jejich základě logicky uvažující a poučená třetí strana disponující veškerými významnými informacemi mohla dovodit, že došlo k ohrožení bezúhonnosti, objektivity a profesní obezřetnosti firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování.

Nepřímý finanční podíl
(*Indirect financial interest*)

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

Vedoucí zakázky
(*Lead engagement partner*)

V souvislosti s auditem osoba odpovědná za podepisování zprávy ke konsolidované účetní závěrce auditorského klienta, popř. osoba odpovědná za podepisování zprávy týkající se subjektu, jehož účetní závěrka tvoří součást konsolidované účetní závěrky a pro který se vydává samostatná zpráva. Pokud není sestavována konsolidovaná účetní závěrka, bude vedoucím zakázky osoba odpovědná za podepisování zprávy týkající se účetní závěrky společnosti.

Subjekt registrovaný na veřejném trhu
(*Listed entity*)

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

Firma patřící do skupiny firem
(*Network firm*)

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

Objektivita
(*Objectivity*)

Kombinace nestrannosti, intelektuální poctivosti a absence střetu zájmů.

Kancelář
(*Office*)

Jednoznačně odlišená podskupina organizovaná na územním nebo odborném základě.

Praxe
(*Practice*)

Osoba samostatně výdělečně činná, sdružení (*partnership*) nebo společnost (*corporation*) profesních účetních nabízející veřejnosti odborné služby.

Profesní účetní
(*Professional accountant*)

Osoba provozující veřejnou praxi (osoba samostatně výdělečně činná, sdružení nebo společnost) nebo působící v zaměstnaneckém poměru v průmyslu, v obchodě, ve veřejném sektoru či ve školství.

Profesní účetní provozující veřejnou praxi
(*Professional accountant in public practice*)

Každý profesní účetní a partner (společník, akcionář), popř. jiná osoba působící ve funkci podobné funkci partnera a každý zaměstnanec, který v rámci praxe poskytuje odborné služby klientovi, a to bez ohledu na jejich funkční zařazení a dále profesní účetní, kteří provozují

praxi a současně mají řídicí odpovědnost. Tento výraz se také používá k označení firmy profesních účetních.

Odborné služby
(*Professional services*)

Veškeré služby, které vyžadují účetní, auditorskou nebo související kvalifikaci a které jsou poskytovány profesionálními účetními (vč. služeb např. v oblasti finančního řízení a daňového poradenství).

Propagace (*Publicity*)

Sdělení určená pro veřejnost, která obsahují skutečnosti týkající se profesního účetního a která nemají charakter záměrné reklamy v jeho prospěch.

Přejímající účetní
(*Receiving accountant*)

Profesní účetní provozující veřejnou praxi, kterému stávající profesní účetní nebo klient stávajícího profesního účetního předal auditorské, daňové, konzultační nebo jiné podobné zakázky nebo který je dotazován o radu v zájmu splnění klientových požadavků.

Spřízněný subjekt
(*Related entity*)

Subjekt s některým z následujících vztahů ke klientovi:

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

Získávání klientů
(*Solicitation*)

Navazování kontaktu s potenciálním klientem za účelem nabídky odborných služeb.

ETICKÝ KODEX PROFESNÍCH ÚČETNÍCH

ÚVOD

1. Etický kodex stanoví etické požadavky na osobu a výkon profese **profesního účetního*** a jeho spolupracovníků.

2. Kodex vychází ze zásady, že pokud není konkrétně stanoveno určité omezení, platí cíle a základní principy pro všechny profesní účetní stejně, ať jde o **profesní účetní provozující veřejnou praxi*** nebo o **profesní účetní v zaměstnaneckém poměru***.

3. Účetní profese se vyznačuje určitými charakteristickými znaky, a to:

- zvládnutím konkrétních intelektuálních dovedností získaných odbornou přípravou a vzděláním²⁾,
- dodržováním etického kodexu,
- přijetím povinnosti celospolečenského charakteru (obvykle s tím, že společnost zajistí profesi restrikce na používání titulu nebo udělování osvědčení).

4. Povinnosti profesních účetních vůči vlastní profesi a vůči celé společnosti mohou v některých případech být zdánlivě v rozporu s bezprostředními vlastními zájmy, popř. s povinností loajality k zaměstnavateli.

5. Cíle i základní principy níže uvedené mají všeobecnou povahu a nejsou určeny k řešení etických problémů jednotlivých profesních účetních v konkrétních případech. Nicméně kodex je určitým vodítkem k praktickému uplatňování cílů a základních principů s přihlédnutím k počtu typických situací vznikajících při poskytování služeb profesními účetními.

VEŘEJNÝ ZÁJEM

6. Význačným znakem profese je převzetí odpovědnosti vůči veřejnosti. V případě účetní profese tvoří veřejnost klienti, státní orgány, zaměstnavatelé, zaměstnanci, banky, investoři a veškeré další subjekty, které se s důvěrou v **objektivitu*** a bezúhonnost profesních účetních spoléhají, že obchodní vztahy budou nadále fungovat očekávaným způsobem. Tato důvěra vkládá na profesní účetní odpovědnost z hlediska veřejného zájmu.

7. Odpovědnost profesního účetního neznamená pouze povinnost plnit určité potřeby daného jednotlivého klienta nebo zaměstnavatele. Profesní standardy jsou do značné míry determinovány právě veřejným zájmem – např.:

2) Podrobněji – viz. Mezinárodní vzdělávací standardy pro profesní účetní.

* Definice jsou na stránkách 5-9.

- profesní účetní pomáhají zachovat integritu a efektivnost účetních výkazů předkládaných finančním institucím (jako součást podkladů pro udělení úvěru) a akcionářům (k získání kapitálu),
- finanční manažeři zastávají ve společnostech různé funkce v oblasti finančního řízení a přispívají k efektivnímu využívání zdrojů dané společnosti,
- interní auditoři poskytují ujištění o spolehlivosti vnitřního kontrolního systému, čímž posilují věrohodnost externích finančních informací,
- daňoví poradci pomáhají vytvářet důvěru v efektivnost daňového systému a jeho spravedlivé uplatňování,
- poradci pro řízení svou odpovědnost vůči veřejnosti naplňují tím, že hájí zdravý způsob rozhodování.

8. Profesní účetní hrají v celospolečenském kontextu důležitou roli: investoři, věřitelé, zaměstnavatelé a ostatní obchodní a podnikatelské subjekty a stejně tak i státní orgány a celá společnost se spoléhají, že profesní účetní zajistí věrohodné finanční účetnictví a výkaznictví, efektivní finanční řízení a kvalifikované poradenství k celému spektru obchodních a daňových záležitostí. Postoj a chování profesních účetních při poskytování takových služeb má dopad na hospodářskou prosperitu.

9. Profesní účetní si toto výhodné postavení mohou udržet pouze tím, že budou veřejnosti nadále poskytovat své specifické služby na takové úrovni, že důvěra veřejnosti bude vnímána jako zcela opodstatněná. Všude ve světě je v nejlepším zájmu profese účetních, aby uživatelé služeb poskytovaných profesními účetními byli ujištěni, že tyto služby jsou poskytovány na nejvyšší kvalitativní úrovni a v souladu s etickými požadavky, jejichž cílem je takovou úroveň zajišťovat.

CÍLE

10. Kodex stanoví, že cílem profesních účetních je pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality, dosahovat co nejvyšších hodnot výkonnosti a celkově plnit již zmíněné požadavky veřejného zájmu. Tyto cíle vyžadují plnění čtyř základních potřeb:

- *věrohodnost*
existuje celospolečenská potřeba zajistit věrohodnost informací a věrohodnost informačních systémů,
- *profesionalita*
je zapotřebí odborníků, které mohou klienti, zaměstnavatelé a jiní uživatelé služeb jednoznačně identifikovat jako profesionály v oboru účetnictví,
- *kvalita služeb*
jde o jistotu, že všechny služby profesních účetních jsou poskytovány v souladu s právními předpisy, technickými a profesními standardy,

- *důvěra*
uživatelé služeb profesních účetních musí mít všechny důvody věřit, že existuje rámec profesní etiky, kterým se profesní účetní při poskytování svých služeb řídí.

ZÁKLADNÍ PRINCIPY

11. K dosahování cílů podle bodu 10) je nutné, aby profesní účetní plnili řadu předpokladů či základních principů. Jde o tyto základní principy:

- *bezúhonnost*
profesní účetní musí při poskytování **odborných služeb*** jednat poctivě a čestně,
- *objektivita*
profesní účetní nesmí dopustit, aby nad objektivitou převážily předsudky, zaujatost, střet zájmů nebo vliv jiných osob,
- *odborná způsobilost a řádná péče*
profesní účetní musí odborné služby poskytovat s řádnou péčí, odbornou způsobilostí a náležitou pílí a je povinen své odborné znalosti a dovednosti neustále udržovat na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby s uplatněním nejnovějších poznatků v účetní praxi, legislativě a technice,
- *respektování důvěrného charakteru informací*
profesní účetní musí zachovávat mlčenlivost o informacích získaných při poskytování odborných služeb a žádné takové informace nesmí použít ani nikomu sdělit, jestliže k tomu nemá náležité konkrétní oprávnění nebo jestliže mu povinnost nevzniká podle právních předpisů nebo profesních standardů,
- *profesní jednání*
profesní účetní musí ve svém jednání dbát na dobré jméno své profese a musí se vyvarovat všeho, co by ji mohlo diskreditovat,
- *technické standardy*
profesní účetní poskytují odborné služby podle platných technických a profesních standardů. Profesní účetní mají povinnost provádět pokyny klienta nebo zaměstnavatele s řádnou péčí a s odbornými předpoklady, pokud tyto pokyny jsou v souladu s požadavkem bezúhonnosti a objektivitu a – v případě profesních účetních provozujících veřejnou praxi – také s požadavkem nezávislosti (viz. článek 8 tohoto kodexu). Kromě toho musí

* Definice jsou na stránkách 5-9.

jejich činnost být v souladu s technickými a profesními standardy, které vyhlásily:

- IFAC (např. Mezinárodní vzdělávací standardy),
- Výbor pro Mezinárodní účetní standardy,
- stát, regulační orgán (MF) a Komora.

ČÁST A – OBECNÁ

Článek 1

Bezúhonnost a objektivita

1.1 Bezúhonnost znamená nejen poctivost, ale také čestné jednání a pravdivost. Podle zásady objektivit y musí všichni profesní účetní být čestní, intelektuálně poctiví a bez konfliktu zájmů.

1.2 Profesní účetní působí v řadě různých funkcí a měli by prokazovat svou objektivitu v nejrůznějších situacích. Ve veřejné praxi realizují zakázky, při nichž je od nich požadováno ověřování, poskytují daňové i jiné odborné poradenské služby, jiní připravují účetní výkazy a jsou ve své pozici podřízeni jiným pracovníkům, další provádějí služby vnitřního auditu a zastávají funkce spojené s finančním řízením společností působících v průmyslu, obchodě i ve veřejném sektoru nebo v rámci vzdělávacích aktivit. Další pak vychovávají uchazeče pro výkon účetní profese. Ať pracují v jakékoli funkci nebo postavení, musí vždy hájit integritu poskytovaných odborných služeb a zachovávat si objektivitu úsudku.

1.3 Při určování situací a postupů, kterými je třeba se konkrétně zabývat při řešení etických požadavků týkajících se objektivit y, se musí náležitě vzít v úvahu tyto skutečnosti:

- (a) profesní účetní se může dostat do situace, kdy je na něho vyvíjen nátlak, který může narušit jeho objektivitu,
- (b) nelze definovat a uvést všechny možné situace, v nichž tyto tlaky mohou nastat. Při definování standardů pro stanovení vztahů, za nichž by mohlo dojít nebo dochází k narušení objektivit y profesního účetního je třeba postupovat rozumně,
- (c) je třeba se vyvarovat vztahů, ve kterých by nad objektivitou mohly převládnout předsudky, zaujatost nebo vliv jiných osob,
- (d) profesní účetní má povinnost zajistit, aby zásadu objektivit y dodržovali všichni pracovníci zúčastnění na poskytování odborných služeb,
- (e) profesní účetní nesmí přijímat ani nabízet dary ani pohostinnost, o nichž by bylo možné se reálně domnívat, že budou mít značný a nepřipustný vliv na jeho odborný úsudek nebo že nežádoucím způsobem ovlivní osoby, s nimiž jedná.

Článek 2

Řešení etických konfliktů

2.1 Profesní účetní se dostává do situací, které vedou ke střetu zájmů. Tyto střety vznikají nejrůznějších způsobem a pohybují se v rozsahu od poměrně nevýznamných rozhodnutí až po krajní případy podvodů a podobného nezákonného jednání. Není možné sestavit podrobný a vyčerpávající seznam potenciálních případů, kdy může dojít ke střetu zájmů. Profesní účetní si musí být neustále vědom, jaké faktory vyvolávají střet zájmů a musí být připraven na ně reagovat. Ovšem poctivě míněný

spor mezi profesním účetním a jiným subjektem není sám o sobě etickým problémem. Zúčastněné strany ale vždy musí prošetřit fakta a okolnosti každého jednotlivého případu.

2.2 Uznává se, že mohou působit určité konkrétní faktory, které způsobí, že úkoly profesního účetního mohou být v rozporu s vnitřními a vnějšími požadavky toho či onoho druhu, např.:

- může jít o nátlak ze strany **vedoucího představitele nebo funkcionáře***, manažera nebo přímého nadřízeného; zdrojem nátlaku mohou také být příbuzenské nebo osobní vztahy; v každém případě je třeba činit vše potřebné k zamezení všech vztahů a zájmů, které by mohly negativně ovlivnit nebo ohrozit bezúhonnost profesního účetního,
- profesní účetní může být žádán, aby jednal v rozporu s právními předpisy, popř. technickými a profesními standardy,
- profesní účetní může být postaven před rozhodnutí, zda zachovat loajalitu k nadřízenému a porušit standardy etického jednání své profese nebo dodržet standardy proti vůli nadřízeného,
- konflikt může nastat při uveřejnění zavádějících informací, které mohou klienta nebo zaměstnavatele zvýhodňovat, přičemž uveřejnění těchto informací může, ale i nemusí být v zájmu profesního účetního.

2.3 Při uplatňování standardů etického chování může profesní účetní narazit na problém identifikace neetického jednání nebo řešení etického sporu. V případě závažného etického problému by se profesní účetní měl snažit řešit takový spor v souladu s řádem platným ve společnosti, pro kterou pracuje. Jestliže tento řád neumožňuje vyřešit daný etický problém, je třeba postupovat takto:

- projednat sporný problém s přímým nadřízeným. Jestliže se daný problém nepodaří vyřešit s přímým nadřízeným a profesní účetní se rozhodne obrátit se k nadřízenému na následujícím vyšším stupni řízení, musí o tomto rozhodnutí informovat přímého nadřízeného. Pokud profesní účetní zjistí, že nadřízený se podílí na sporném problému, obrátí se přímo na následující vyšší stupeň řízení. Pokud přímým nadřízeným je vedoucí představitel nebo funkcionář firmy, považuje se za následující vyšší stupeň výkonný výbor, představenstvo, dozorčí rada nebo akcionáři,
- vyžádat si u nezávislého poradce nebo příslušného profesního orgánu důvěrnou konzultaci a poradenství o možnostech dalšího postupu,
- pokud etický problém trvá i přes to, že profesní účetní vyčerpал všechny úrovně interní kontroly, nezbyvá mu v případě závažného problému (např. podvodu) nic jiného, než podat výpověď a předložit příslušnému představiteli společnosti informativní hlášení.

* Definice jsou na stránkách 5-9.

2.4 Kromě toho v některých případech právní předpisy nebo profesní standardy mohou vyžadovat, aby určité závažné skutečnosti byly hlášeny vnějšímu orgánu – dozorčímu nebo státnímu.

2.5 Každý profesní účetní zastávající vyšší funkci by se měl snažit prosadit ve společnosti, pro kterou pracuje, přijetí zásad pro řešení sporů.

Článek 3

Odborná způsobilost

3.1 Profesní účetní nemá o sobě uvádět odborné znalosti a zkušenosti, které nemá.

3.2 Odborná způsobilost se skládá ze dvou samostatných částí:

- (a) dosažení odborné způsobilosti – vyžaduje velmi kvalitní všeobecné vzdělání s následným odborným vzděláním, výcvikem a zkouškami z příslušných odborných předmětů a určitého období praxe,
- (b) udržování odborné způsobilosti – vyžaduje neustálý přehled o vývoji v profesi vč. příslušné národní a mezinárodní účetní legislativy a dalších souvisejících právních předpisů, technických a profesních standardů.

3.3 Profesní účetní by měl přijmout program kontroly kvality poskytovaných odborných služeb.

Článek 4

Důvěrný charakter informací

4.1 Profesní účetní je povinen zachovávat mlčenlivost o záležitostech svých klientů nebo zaměstnavatelů, s nimiž se seznámil při poskytování odborných služeb. Povinnost mlčenlivosti se vztahuje i na dobu po skončení obchodního nebo zaměstnavatelského poměru mezi profesním účetním a jeho klientem nebo zaměstnavatelem. Výjimkou jsou případy, kdy dostane zvláštní zmocnění k odtajnění informací nebo je podle právního předpisu nebo profesního standardu povinen tyto informace zveřejnit.

4.2 Profesní účetní má povinnost zajistit, aby zásadu mlčenlivosti dodržovali také jemu podřízení pracovníci a osoby, které mu poskytují radu a pomoc.

4.3 Zachování mlčenlivosti se netýká pouze zveřejňování informací. Vyžaduje rovněž, aby profesní účetní, který získá informace při poskytování odborných služeb, nevyužíval tyto informace, popř. nevyvolával zdání, že tyto informace využívá k vlastnímu prospěchu či k prospěchu třetí strany.

4.4 Profesní účetní má přístup k mnoha důvěrným informacím svého klienta či zaměstnavatele, které nejsou určeny ke sdělení širší veřejnosti. Profesní účetní musí zaručit, že tyto informace nesdělí neoprávněně žádným dalším osobám. Tato zásada se nevztahuje na zveřejňování těchto informací v rámci řádného plnění povinností profesního účetního v souladu s profesními standardy.

4.5 Je v zájmu veřejnosti i profese, aby byly stanoveny profesní standardy pro zachování mlčenlivosti; měla by také existovat vodítka pro posuzování povahy a rozsahu povinnosti zachovat mlčenlivost a pro hodnocení okolností, kdy lze zveřejnění informací získaných při poskytování odborných služeb povolit nebo vyžadovat.

4.6 Lze uvést následující příklady okolností, které je třeba brát v úvahu při určování, zda se určité důvěrné informace mají nebo nemají zveřejnit:

- (a) tehdy, je-li zveřejnění schváleno. Jestliže klient nebo zaměstnavatel vydal souhlas ke zveřejnění důvěrných informací, je třeba zvážit zájmy všech zúčastněných stran vč. třetích stran, jejichž zájmy by zveřejněním důvěrných informací mohly být ovlivněny,
- (b) tehdy, vyžadují-li zveřejnění právní předpisy. Důvěrné informace je profesní účetní povinen v tomto případě zveřejnit tehdy, jestliže např.:
 - (1) jde o vytvoření dokladů nebo zajištění podkladů pro soudní řízení,
 - (2) jde o informování příslušných státních orgánů o zjištěných případech porušení právních předpisů,
- (c) tehdy, vyžadují-li nebo povolují-li zveřejnění profesní standardy, přičemž:
 - (1) jde o dodržení technických standardů a etických požadavků – takové zveřejnění není v rozporu s ustanoveními tohoto článku,
 - (2) jde o ochranu profesních zájmů profesního účetního v soudním řízení,
 - (3) jde o splnění požadavků profesní kontroly provedené Komorou,
 - (4) jde o reakci na vyšetřování vedené Komorou nebo regulačním orgánem.

4.7 Pokud profesní účetní usoudí, že informace lze zveřejnit, musí zvážit tyto skutečnosti:

- zda jsou známa veškerá relevantní fakta a zda jsou tato fakta v realizovatelném rozsahu zdůvodněna; dojde-li k situaci, kdy je k dispozici informace nebo názor, pro které neexistují náležité podklady, musí se možnost a popř. i způsob zveřejnění posoudit na základě odborného úsudku,
- jaký typ sdělení se předpokládá a kdo bude jeho adresátem; profesní účetní by se měl ujistit, že strany, jimž je sdělení určeno, jsou správnými příjemci a mají pravomoc k přijetí náležitých opatření,
- zda zveřejněním sdělení nevznikne profesnímu účetnímu právní odpovědnost nebo další následky.

Ve všech takových situacích musí profesní účetní posoudit nutnost konzultace s Komorou nebo s právníkem.

Článek 5 **Daňová praxe**

5.1 Profesní účetní, poskytující odborné daňové služby v souladu s právními předpisy³⁾, má právo zpracovat pro svého klienta nebo zaměstnavatele co nejvýhod-

3) Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

nější řešení daňové povinnosti pod podmínkou, že své služby poskytuje s náležitou odbornou způsobilostí bez narušení zásady integrity a objektivitě a že toto řešení je v souladu s právními předpisy. V případě pochybností o správnosti určitého postupu má profesní účetní právo volit řešení výhodné pro klienta nebo zaměstnavatele, pokud pro to existují přiměřené důvody.

5.2 Profesní účetní by neměl ujišťovat svého klienta nebo zaměstnavatele, že jím vypracované daňové přiznání a jím poskytované daňové poradenství je nenapadnutelné. Profesní účetní by se naopak měl postarat, aby si klient nebo zaměstnavatel byl vědom omezení provázejících daňové poradenství a služby a aby tudíž nezaměňoval jeho výrok za konstatování skutečnosti.

5.3 Profesní účetní poskytující daňové poradenství nebo podílející se na zpracování daňového přiznání, musí poučit svého klienta nebo zaměstnavatele, že odpovědnost za obsah daňového přiznání nese klient nebo zaměstnavatel. Profesní účetní by měl učinit vše potřebné, aby daňové přiznání bylo zpracováno správně na základě získaných informací.

5.4 Rady nebo výroky, které jsou zásadně důležité pro klienta nebo zaměstnavatele, je třeba podat písemně a archivovat je.

5.5 Profesní účetní by neměl být nijak spojován s takovým daňovým poradenstvím nebo takovými sděleními, o nichž se lze důvodně domnívat, že:

- (a) obsahují nepravdivá nebo zavádějící tvrzení,
- (b) obsahují tvrzení nebo informace převzaté bez hlubšího uvážení nebo bez skutečné znalosti jejich pravdivosti nebo nepravdivosti,
- (c) opomíjejí nebo zamlžují informace požadované k předložení a toto opomenutí nebo zamlžení může být zavádějící pro správce daně.

5.6 Profesní účetní může zpracovat daňová přiznání s použitím odhadů, je-li jejich použití obecně přijatelné, nebo je-li za daných okolností nemožné získat přesné údaje. Odhady – jsou-li použity – se prezentují tak, aby nebyly považovány za přesnější než ve skutečnosti jsou. Profesní účetní by se měl ujistit, že odhadované částky jsou za daných okolností přiměřené.

5.7 Při zpracování daňového přiznání se profesní účetní může zpravidla spolehnout na informace poskytnuté klientem nebo zaměstnavatelem, pokud se mu jeví jako odpovídající. I když profesní účetní není povinen prověřovat nebo kontrolovat doklady či další materiály dokládající tyto informace, měl by tam, kde je to vhodné, o takové podkladové údaje požádat.

Kromě toho je profesní účetní povinen:

- (a) kde je to možné, použít daňová přiznání svého klienta z předchozích let,
- (b) provést přiměřené ověření, pokud se mu údaje z předchozích let jeví jako nesprávné nebo neúplné,
- (c) uvést návaznost na účetní knihy a na příslušné podklady obchodních operací.

5.8 Zjistí-li profesní účetní závažnou chybu nebo opomenutí v daňovém přiznání z předchozích let (bez ohledu na to, zda se podílel či nepodílel na jeho zpracování) nebo zjistí-li, že nebylo podáno řádné daňové přiznání, je jeho povinností:

- (a) okamžitě uvědomit klienta nebo zaměstnavatele o této chybě nebo opomenutí a doporučit, aby v tomto smyslu byl informován správce daně. Profesní účetní nemá obvykle žádnou povinnost informovat správce daně a bez souhlasu tak ani nesmí učinit,
- (b) jestliže klient nebo zaměstnavatel chybu nenapraví, profesní účetní musí:
 - (1) sdělit klientovi nebo zaměstnavateli, že pro něho nemůže dále pracovat ve spojitosti s daným daňovým přiznáním nebo s jinými souvisejícími informacemi pro správce daně,
 - (2) posoudit, zda jeho další působení v jakékoli funkci u tohoto klienta nebo zaměstnavatele je slučitelné s jeho profesní odpovědností,
- (c) pokud dospěje k závěru, že jeho odborné působení u daného klienta nebo zaměstnavatele je dále možné, je třeba učinit vše, aby se zjištěná chyba neopakovala v dalších daňových přiznáních,
- (d) v některých zemích může mít profesní účetní podle právních předpisů nebo profesních standardů povinnost uvědomit správce daně, že už nepůsobí ve spojitosti s daným daňovým přiznáním nebo jinými údaji a že pro daného klienta nebo zaměstnavatele už nepracuje. Za takové situace musí profesní účetní informovat klienta nebo zaměstnavatele o stavu věcí před uvědoměním správce daně a dále už bez klientova nebo zaměstnavatelova souhlasu nesmí správci daně sdělovat žádné další informace, pokud mu to neukládá právní předpis.

Článek 6

Přeshraniční činnost

6.1 Při posuzování aplikace etických požadavků v přeshraničních činnostech může vzniknout celá řada situací. Zda profesní účetní je příslušníkem profese jen v domovské zemi nebo zároveň i v zemi, ve které poskytuje odborné služby, by nemělo ovlivnit způsob řešení takových situací.

6.2 Profesní účetní, který má oprávnění poskytovat služby v jedné zemi, může mít trvalé bydliště v jiné zemi, popř. může po dobu provádění služeb být v druhé zemi dočasným návštěvníkem. Za všech okolností však musí odborné služby provádět v souladu s platnými právními předpisy, technickými a profesními standardy. O konkrétních technických a profesních standardech, podle nichž se má postupovat, se v tomto článku nepojednává. Ve všech ostatních ohledech se však profesní účetní musí řídit níže uvedenými ustanoveními.

6.3 Jestliže profesní účetní poskytuje služby v jiné než ve své domovské zemi, přičemž v některých konkrétních otázkách existují mezi oběma zeměmi rozpory z hlediska etických požadavků, je třeba uplatnit postupy podle těchto ustanovení:

- (a) jestliže v zemi, kde profesní účetní poskytuje služby, jsou etické požadavky méně přísné než požadavky podle tohoto etického kodexu, postupuje profesní účetní podle tohoto etického kodexu,
- (b) jestliže v zemi, kde profesní účetní poskytuje služby, jsou etické požadavky přísnější než požadavky podle tohoto etického kodexu, postupuje profesní účetní podle etických požadavků platných v oné zemi,
- (c) jestliže se etické požadavky platné v domovské zemi profesního účetního povinně vztahují i na služby prováděné v zahraničí a jsou přísnější než se uvádí pod písm. (a) a (b), pak profesní účetní postupuje podle etických požadavků platných v jeho domovské zemi.

Článek 7 **Propagace***

Při marketingu a propagaci své osoby a služeb by se profesní účetní měl vyvarovat:

- (a) prostředků znevažujících účetní profesi,
- (b) zveličování nabízených služeb, vlastní kvalifikace a nabyté praxe,
- (c) snižování práce jiných profesních účetních.

* Definice jsou na stránkách 5-9.

ČÁST B – PRO PROFESNÍ ÚČETNÍ PROVOZUJÍCÍ VEŘEJNOU PRAXI

Článek 8

Nezávislost* při ověřování*

8.1 Členové **týmu provádějícího ověřování***, **firmy***, popř. **firmy patřící do skupiny firem***, musí být nezávislí na **klientech, u nichž se provádí ověřování***. Jde o požadavek veřejného zájmu, který je tudíž i součástí tohoto etického kodexu.

8.2 Ověřování má zvýšit věrohodnost informací o předmětu zakázky na základě hodnocení, zda předmět zakázky ve všech významných ohledech odpovídá vhodným kritériím.

8.3⁴⁾ Aby určitá zakázka byla ověřováním, musí vykazovat některé z následujících prvků:

(a) vztah ke třetí straně – s účastí:

- (1) profesního účetního,
- (2) odpovědné strany,
- (3) cílového uživatele,

(b) předmět zakázky,

(c) vhodná kritéria,

(d) proces realizace zakázky,

(e) závěr.

8.4. Existuje řada typů zakázek s vysokým nebo přiměřeným stupněm ověřování, který by měl poskytnout přiměřenou míru jistoty. Může jít např. o:

- zakázky s vypracováním dobrozdání k celá řadě záležitostí, o kterých vypovídají finanční i nefinanční údaje a informace,
- zakázky s ověřením a přímým oznamováním,
- zakázky s vnitřním a vnějším nahlašováním,
- zakázky v soukromém a veřejném sektoru.

8.5. Předmět ověřování může mít řadu forem. Lze uvést např. tyto:

- data (např. historické nebo výhledové finanční informace, statistická data, výkonnostní ukazatele),
- systémy a procesy (např. vnitřní kontrolní mechanismy),
- chování, jednání (např. podnikové řízení, dodržování předpisů, práce s lidskými zdroji).

8.6. Ne všechny zakázky, které realizují profesní účetní, jsou ověřováním. K takovým jiným zakázkám patří:

- dohodnuté postupy,
- kompilace finančních nebo jiných informací,

* Definice jsou na stránkách 5-9.

4) Text v odst. 3 až 6 je převzat z Mezinárodního standardu o ověřování.

- zpracování daňových příznání bez vyjádření závěru; poskytování daňových konzultací,
- poradenství pro řízení,
- ostatní poradenské služby.

8.7. V tomto článku etického kodexu se podává rámec tvořený příslušnými zásadami pro poznávání hrozeb vůči nezávislosti, pro jejich hodnocení a pro náležité reagování na tyto hrozby. Zásady, na kterých je tento rámec zbudován, by členové týmu provádějícího ověřování a zaměstnanci firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, měli používat ke zjišťování rizik ohrožujících nezávislost a k hodnocení závažnosti těchto hrozeb a – nejde-li jednoznačně o bezvýznamná rizika – také ke stanovení a uplatňování zabezpečovacích prvků k vyloučení hrozeb nebo k jejich omezení na únosnou míru. Při určování, zda se mají použít zabezpečovací prvky, je třeba uplatnit odborný úsudek. Některé zabezpečovací prvky mohou hrozbu zcela vyloučit, jiné ji mohou omezit na přijatelnou úroveň. Podle tohoto článku se požaduje, aby členové týmu provádějícího ověřování a zaměstnanci firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, aplikovali příslušné zásady na konkrétní posuzované podmínky. Příklady, které se zde uvádějí, mají ilustrovat uplatnění zásad v tomto článku popisovaných. Nelze je tedy pokládat za vyčerpávající seznam situací, kdy může dojít k ohrožení nezávislosti, ani je v takovém smyslu nelze interpretovat. Nestačí tedy, aby člen týmu provádějícího ověřování nebo zaměstnanci firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, splňovali pouze požadavky vyjádřené v prezentovaných příkladech, spíše jde o to, aby byli schopni aplikovat zásady tohoto článku ve všech relevantních situacích, ve kterých se ocitnou.

Koncepční přístup k pojmu nezávislosti

8.8 Nezávislost znamená:

- a) nezávislost myslí – stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy zpochybnujícími nestrannost odborného úsudku a který umožňuje jednat poctivě, objektivně a s profesní obezřetností,
- b) nezávislost vystupování – zamezování skutečností a okolnostem, ze kterých by logicky uvažující a poučená třetí strana disponující veškerými významnými informacemi – vč. všech použitých zabezpečovacích prvků – mohla dovodit, že došlo k ohrožení bezúhonnosti, objektivity a profesní obezřetnosti firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování.

8.9 Samostatné použití termínu „nezávislost“ může vést k nedorozuměním, protože může navozovat dojem, že osoba vytvářející si odborný úsudek, je nezávislá na veškerých hospodářských, finančních i jiných vztazích. To je ale nemožné, protože každý člen lidské společnosti žije v určitých vztazích s jinými lidmi. Proto se význam hospodářských, finančních a jiných vztahů musí také hodnotit podle toho, co by logicky uvažující a poučená třetí strana, disponující veškerými věcně závažnými informacemi, mohla považovat za nepřijatelné.

8.10 Určitou roli může z hlediska nezávislosti hrát celá řada skutečností nebo jejich kombinací. Proto je nemožné definovat každou situaci, která je hrozbou pro nezávislost profesního účetního a specifikovat náležitá opatření, která je třeba přijmout k zamezení takové hrozby. Kromě toho se ověřování mohou z hlediska své povahy lišit. Existují hrozby vyžadující uplatnění různých zabezpečovacích prvků. Koncepční rámce vyžadují, aby firma a členové týmu provádějícího ověřování stanovili, vyhodnotili a uplatnili určitý soubor nejrůznějších konkrétních pravidel, je proto věcí veřejného zájmu.

8.11 Tento článek je založen právě na koncepčním přístupu, ve kterém se berou v úvahu rizika ohrožující nezávislost, přijaté zabezpečovací prvky i veřejné zájmy. Firma a členové týmu provádějícího ověřování mají v rámci tohoto přístupu povinnost vyhodnocovat okolnosti a vztahy ohrožující nezávislost a činit vhodné kroky k vyloučení těchto hrozeb nebo k jejich omezení na únosnou míru na základě uplatnění zabezpečovacích prvků. Kromě zjišťování a vyhodnocování vztahů mezi firmami, firmami patřícími do skupiny firem, členy týmů provádějících ověřování a klienty, u nichž se provádí ověřování, je třeba také posoudit, zda nezávislost neoohrožují i vztahy mezi jednotlivci mimo týmy provádějící ověřování a mimo klienta, u něhož se provádí ověřování.

8.12 V tomto článku se podává rámec tvořený příslušnými zásadami, kterými by se členové týmu provádějícího ověřování, firma, popř. firma patřící do skupiny firem, měli řídit při zjišťování rizik ohrožujících nezávislost a při hodnocení závažnosti těchto hrozeb a – nejde-li jednoznačně o bezvýznamná rizika – také při stanovení a uplatňování zabezpečovacích prvků k vyloučení hrozeb nebo k jejich omezení na únosnou míru, a to tak, aby nedošlo k ohrožení nezávislosti myslí jakož i nezávislosti zdání.

8.13 Zásady uvedené v tomto článku se vztahují na veškerá ověřování. Povaha hrozeb nezávislosti a vhodné typy zabezpečovacích prvků, jichž je zapotřebí k vyloučení těchto hrozeb nebo k jejich snížení na únosnou míru, se liší podle povahy konkrétní zakázky – zda jde o ověřování, které je **auditem*** nebo o jiný typ zakázky. Jde-li o ověřování, které není auditem, pak záleží na tom, jaký má zakázka účel a předmět a komu je určena vypracovaná zpráva (tj. kdo je cílovým uživatelem). Firma, která se rozhoduje, zda je správné, aby zakázku přijala nebo v ní pokračovala, zda má použít ten či onen typ zabezpečovacích prvků a zda má do týmu provádějícího ověřování zařadit toho či onoho jednotlivce, musí tedy vyhodnotit příslušné okolnosti, povahu ověřování a rizika ohrožující nezávislost.

8.14 Při auditech se provádí ověřování pro celou řadu potenciálních uživatelů. Proto je důležitá nejen nezávislost myslí, ale také nezávislost vystupování. V případě **auditorských klientů*** musí být členové týmu provádějícího ověřování i firma, popř. firma patřící do skupiny firem, na auditorském klientovi nezávislí. V případě ověřování u klientů, u nichž se provádí jiné ověřování než audit, je podle analogických

* Definice jsou na stránkách 5-9.

úvah třeba, aby členové týmu provádějícího ověřování, jakož i firma, byli nezávislí na neauditorském klientovi. V případě těchto zakázek musí firma náležitě zvážit veškeré hrozby, o nichž se může důvodně domnívat, že mohou vzniknout v důsledku zájmů skupiny firem a vztahů v této skupině existujících.

8.15 V případě zprávy o ověření, která se předkládá neauditorskému klientovi, u něhož se provádí ověřování (a tato zpráva je z hlediska použití výslovně omezena na určité stanovené uživatele), se předpokládá, že tito uživatelé znají účel, předmět a omezení zprávy a že tuto znalost získali při své účasti na stanovení povahy a rozsahu pokynů pro poskytování služeb vč. kritérií pro hodnocení předmětu zprávy. Tato znalost spolu s posílenou schopností firmy komunikovat se všemi uživateli zprávy a řešit s nimi otázky příslušných zabezpečovacích prvků zvyšuje efektivnost těchto zabezpečovacích prvků také z hlediska nezávislosti zdání. Tyto skutečnosti může firma vzít v úvahu při hodnocení rizik ohrožujících nezávislost a při posuzování vhodných zabezpečovacích prvků, jichž je zapotřebí k eliminaci hrozeb nebo k jejich omezení na únosnou míru. Minimálně bude třeba uplatnit ustanovení tohoto článku při hodnocení nezávislosti členů týmu provádějícího ověřování a jejich nejbližších a **blízkých rodinných příslušníků***. Kdyby firma kromě toho měla značný **přímý** nebo **nepřímý finanční podíl*** u klienta, u něhož se provádí ověřování, byla by hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že by ji na přijatelnou úroveň nesnížily žádné zabezpečovací prvky. Pokud jde o hrozby vznikající v důsledku zájmů a vztahů skupiny firem, může stačit i omezené posouzení těchto hrozeb.

8.16 Platí tedy, že:

- pro ověřování prováděné pro auditorské klienty se požaduje, aby členové týmu provádějícího ověřování, firma, popř. firma patřící do skupiny firem, byli nezávislí na klientovi,
- pro ověřování prováděné pro klienty, kteří nejsou auditorskými klienty, se požaduje v případě, že použití zprávy není výslovně omezeno na stanovené uživatele, aby členové týmu provádějícího ověřování i firma byli nezávislí na klientovi,
- pro ověřování prováděné pro klienty, kteří nejsou auditorskými klienty se požaduje v případě, že použití zprávy je výslovně omezeno na stanovené uživatele, aby členové týmu provádějícího ověřování byli nezávislí na klientovi; firma kromě toho nesmí mít u klienta významnější přímý nebo nepřímý finanční podíl.

* Definice jsou na stránkách 5-9.

Tyto požadavky z hlediska nezávislosti lze ilustrovat takto:

klient	typ ověřování		
	auditorské	neauditorské s neomezeným použitím	neauditorské s omezeným použitím
auditorský klient	tým provádějící ověřování, firma, popř. firma patřící do skupiny firem		
neauditorský klient, u něhož se provádí ověřování	x	tým provádějící ověřování a firma	tým provádějící ověřování a firma nemající významný finanční podíl

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

8.18 Hodnocení ohrožení nezávislosti i následné kroky by měly vycházet z podkladů získaných před přijetím zakázky a v průběhu její realizace. Povinnost provádět takové hodnocení a přijímat opatření vzniká tehdy, když firma popř. firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování si jsou vědomi – nebo o nich lze důvodně předpokládat, že jsou si vědomi – skutečností nebo vztahů, které by mohly ohrozit nezávislost. Mohou nastat okolnosti, kdy firma popř. firma patřící do skupiny firem nebo člen týmu provádějícího ověřování neúmyslně poruší ustanovení tohoto článku. Dojde-li k takovému neúmyslnému porušení, nemělo by to celkově ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, vést k ohrožení nezávislosti, jestliže firma bude mít k dispozici náležitě metody a postupy k posilování nezávislosti a jestliže je takové porušení ihned po odhalení napraveno a aplikují se účinné zabezpečovací prvky.

* Definice jsou na stránkách 5-9.

8.19 Všude v tomto článku se připomínají jak významná, tak jednoznačně nevýznamná rizika ohrožující nezávislost. Při hodnocení závažnosti určité konkrétní hrozby je nutno brát v úvahu kvalitativní i kvantitativní faktory. Hrozba je jednoznačně nevýznamná pouze tehdy, považuje-li se za banální a nehrozí žádnými následky.

Cíle a struktura tohoto článku

8.20 Cílem tohoto článku je pomoci firmám a členům týmů provádějících ověřování:

- (a) při stanovení rizik ohrožujících nezávislost,
- (b) při hodnocení, zda tyto hrozby jsou jednoznačně nevýznamné,
- (c) v situacích, kdy hrozby nejsou jednoznačně nevýznamné – postupy při uplatňování vhodných zabezpečovacích prvků a opatření k eliminaci hrozeb nebo jejich snížení na únosnou míru.

V případech, kdy nejsou k dispozici žádné zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou míru, lze jediné možné opatření spatřovat v eliminaci činností nebo zájmů, které takovou hrozbu vytvářejí nebo v rozhodnutí nepřijmout zakázku na ověřování či nepokračovat v realizaci takové zakázky.

8.21 V tomto článku se popisují rizika ohrožující nezávislost (odst. 8.26 až 8.31). Následuje analýza zabezpečovacích prvků, jimiž lze takové hrozby eliminovat nebo snížit na přijatelnou míru (odst. 8.32 až 8.45). V závěru se uvádějí některé příklady, které ukazují, jak se tento koncepční přístup k otázce nezávislosti má aplikovat na konkrétní skutečnosti a vztahy. V uvedených příkladech se pojednává o hrozbách vůči nezávislosti, které mohou vzniknout v důsledku určitých konkrétních skutečností a vztahů (odst. 8.100 a násl. v příloze). Při stanovení náležitých zabezpečovacích prvků k vyloučení hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru se uplatňuje odborný úsudek. V některých z uvedených příkladů jsou rizika ohrožující nezávislost tak vysoká, že jediným možným řešením je eliminace činností nebo zájmů, které takovou hrozbu vytvářejí či rozhodnutí nepřijmout zakázku na ověřování nebo nepokračovat v realizaci takové zakázky. V jiných příkladech lze hrozby vyloučit nebo omezit na přijatelnou úroveň uplatněním vhodných zabezpečovacích prvků. Příklady, které jsou v tomto článku uvedeny, nelze považovat za vyčerpávající.

8.22 V případě, že se zjistí rizika, která ohrožují nezávislost a která nejsou jednoznačně nevýznamná a firma se přesto rozhodne ověřování (zakázku) přijmout nebo v realizaci takové zakázky pokračovat, musí se takové rozhodnutí dokumentovat. Dokumentace by měla zahrnovat popis zjištěných hrozeb a popis zabezpečovacích prvků použitých k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň.

8.23 Při hodnocení závažnosti rizik ohrožujících nezávislost a zabezpečovacích prvků přijatých k omezení hrozeb na přijatelnou úroveň se přihlíží k veřejnému zájmu. Určitý veřejný zájem může být spojen s některými subjekty v důsledku jejich obchodních aktivit, jejich velikostí nebo jejich statutu jako společností s velkým počtem akcionářů. Mezi příklady takových subjektů lze jmenovat společnosti regis-

trované na veřejném trhu cenných papírů, dále banky, pojišťovny a penzijní fondy. Předmětem zvláště významného veřejného zájmu jsou účetní závěrky společností registrovaných na trzích cenných papírů, a proto se některé odstavce tohoto článku věnují další konkrétní problematice týkající se právě ověřování registrovaných subjektů. Posoudit je třeba situace, kdy se zásady uvedené v tomto článku ve vztahu k ověřování registrovaných subjektů uplatňují na jiné auditorské klienty, kteří jsou také předmětem značného veřejného zájmu.

8.24 Jestliže firma provádí zakázku podle Mezinárodního standardu pro ověřování (International Standard on Assurance Engagements), který vydal Mezinárodní výbor pro auditorskou praxi (International Auditing Practices Committee) nebo zakázku podle jednotlivých specifických standardů pro ověřování vydaných týmž výborem – např. pro audit nebo kontrolu účetní závěrky podle Mezinárodních auditor-ských standardů – musí členové týmu provádějícího ověřování i firma dodržovat ustanovení tohoto článku, pokud jim v uplatnění některých částí tohoto článku nebrání právní předpisy nebo profesní standardy – v tom případě musí tito členové a tato firma dodržet veškeré ostatní části tohoto článku, v jejichž uplatnění ji nic nebrání.

8.25 V některých zemích mohou podle právních předpisů nebo profesních stan-
dardů platit jiné definice vztahů, než jaké jsou uvedeny v tomto článku (např. sezna-
my blízkých rodinných příslušníků se mohou lišit od podobných seznamů stanove-
ných v tomto článku). Firma, popř. firma patřící do skupiny firem a stejně tak i členové
týmu provádějícího ověřování si těchto rozdílů musí být vědomi a musí uplatňovat
tu variantu, která je přísnější.

Rizika ohrožující nezávislost

8.26 Rizika ohrožující nezávislost lze rozdělit na několik druhů potenciálních
hrozeb, a to: hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu kontroly po sobě samém, hrozbu
protečnického vztahu, hrozbu spřízněnosti a hrozbu vydíratelnosti.

8.27 Hrozba vlastní zainteresovanosti nastává, když firma nebo člen týmu pro-
vádějícího ověřování může mít prospěch z finančního podílu u klienta nebo existu-
je-li jiný konflikt zájmů podobného rázu.

Jako příklad situací, kdy se může projevit hrozba vlastní zainteresovanosti, lze uvést,
nikoliv však vyčerpávajícím způsobem, tyto skutečnosti:

- (a) přímý finanční podíl nebo značný nepřímý finanční podíl u klienta, u něhož se provádí ověřování,
- (b) půjčka nebo záruka přijatá od klienta, u něhož se provádí ověřování nebo od kteréhokoliv z vedoucích představitelů nebo funkcionářů, popř. půjčka nebo záruka tomuto klientovi nebo funkcionáři poskytnutá,
- (c) nežádoucí závislost na celkové výši honorářů od klienta, u něhož se provádí ověřování,
- (d) obava z možnosti ztráty zakázky,

- (e) existence těsného obchodního vztahu s klientem, u něhož se provádí ověřování,
- (f) potenciální možnost získat u klienta zaměstnání,
- (g) honoráře podmíněné v souvislosti s ověřováním.

8.28 Hrozba kontroly po sobě samém nastává, jestliže se při vyvozování závěru v rámci ověřování má některý produkt nebo názor z předcházející zakázky znovu hodnotit nebo člen týmu provádějícího ověřování byl dříve vedoucím představitelem nebo funkcionářem u klienta, u něhož se provádí ověřování nebo jako zaměstnanec zastával pozici, ve které mohl přímo a významným způsobem ovlivňovat předmět ověřování. Jako příklad situací, kdy se může projevit hrozba kontroly po sobě samém, lze uvést, nikoliv však vyčerpávajícím způsobem, tyto skutečnosti:

- (a) situace, kdy člen týmu provádějícího ověřování je nebo nedávno byl vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta, u něhož se provádí ověřování,
- (b) situace, kdy člen týmu provádějícího ověřování je nebo nedávno byl zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, a to v pozici umožňující přímo a významným způsobem ovlivňovat předmět ověřování,
- (c) poskytování služeb pro klienta, u něhož se provádí ověřování, přičemž tyto služby mají přímý vliv na předmět ověřování,
- (d) zpracování původních dat, která slouží k sestavování účetních výkazů, popř. zpracování jiných záznamů a zápisů, které jsou předmětem ověřování.

8.29 Hrozba protekčního vztahu nastává, jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování podporuje – nebo budí zdání, že podporuje – postoj nebo názor klienta natolik, že tím může ohrožovat – nebo budí zdání, že ohrožuje – vlastní nezávislost. Jako příklad situací, kdy se může projevit hrozba protekčního vztahu, lze uvést, nikoliv však vyčerpávajícím způsobem, tyto skutečnosti:

- (a) obchodování s akciemi nebo jinými cennými papíry klienta, u něhož se provádí ověřování nebo zprostředkování takových obchodů,
- (b) obhajování klienta, u něhož se provádí ověřování, v soudním řízení nebo při řešení sporů s třetími stranami.

8.30 Hrozba spřízněnosti nastává, jestliže v důsledku blízkého vztahu s klientem, u něhož se provádí ověřování, s vedoucími představiteli, funkcionáři nebo zaměstnanci, jsou firma nebo člen týmu provádějícího ověřování příliš nakloněni klientovým zájmům.

Jako příklad situací, kdy se může projevit hrozba spřízněnosti, lze uvést, nikoliv však vyčerpávajícím způsobem, tyto skutečnosti:

- (a) situace, kdy člen týmu provádějícího ověřování má **nejbližšího rodinného příslušníka***, popř. blízkého rodinného příslušníka, který je u klienta, u něhož se provádí ověřování, vedoucím představitelem nebo funkcionářem,
- (b) situace, kdy člen týmu provádějícího ověřování má nejbližšího rodinného příslušníka, popř. blízkého rodinného příslušníka, který u klienta, u něhož se pro-

* Definice jsou na stránkách 5-9.

vádí ověřování, zastává pozici, ve které může přímo a významným způsobem ovlivňovat předmět ověřování,

- (c) situace, kdy dřívější vedoucí představitel nebo funkcionář firmy je u klienta, u něhož se provádí ověřování, vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem s možností přímo a významným způsobem ovlivňovat předmět ověřování,
- (d) dlouhodobé spojení vedoucího člena týmu provádějícího ověřování s klientem, u něhož se provádí ověřování,
- (e) přijetí darů nebo pohostinnosti od klienta, u něhož se provádí ověřování, pokud hodnota těchto darů nebo pohostinnosti není jednoznačně nevýznamná.

8.31 Hrozba vydíratelnosti může nastat, jestliže člen týmu provádějícího ověřování je od objektivního jednání a uplatňování profesionální obezřetnosti odrazován hrozbami, ať skutečnými nebo subjektivně vnímanými, ze strany vedoucích představitelů, funkcionářů nebo zaměstnanců klienta, u něhož se provádí ověřování.

Jako příklad situací, kdy se může projevit hrozba vydíratelnosti, lze uvést, nikoliv však vyčerpávajícím způsobem, tyto skutečnosti:

- (a) hrozba nahrazení jinou osobou při rozdílném názoru na uplatnění určitého účetního principu,
- (b) nátlak na neúměrné zúžení rozsahu práce s cílem snížit honorář.

Zabezpečovací prvky

8.32 Firma a členové týmu provádějícího ověřování mají povinnost zachovat si vlastní nezávislost. Proto musí přihlížet ke kontextu, v jehož rámci působí, k rizikům, která jejich nezávislost ohrožují a k zabezpečovacím prvkům, které jsou k dispozici a kterých lze použít k vyloučení rizik a hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru.

8.33 Dojde-li ke zjištění hrozeb, které nejsou jednoznačně nevýznamné, je třeba nalézt a uplatnit náležitě zabezpečovací prvky, které tyto hrozby vyloučí nebo je sníží na přijatelnou míru. Příslušné rozhodnutí se musí zdokumentovat. Povaha zvolených zabezpečovacích prvků se bude lišit podle konkrétních okolností. Vždy je třeba zvážit, co by logicky uvažující a poučená třetí strana, disponující veškerými věcně závažnými informacemi vč. všech zabezpečovacích prvků, mohla považovat za nepřijatelné. Při těchto úvahách se musí přihlížet např. k povaze hrozby, k povaze ověřování, k cílovým uživatelům zprávy o ověřování a ke struktuře firmy.

8.34 Zabezpečovací prvky lze rozdělit do tří kategorií:

- (a) zabezpečovací prvky stanovené právními předpisy nebo profesními standardy,
- (b) zabezpečovací prvky existující u klienta, u něhož se provádí ověřování,
- (c) zabezpečovací prvky v rámci vlastních firemních systémů a postupů.

Firma a členové týmu provádějícího ověřování si musí zvolit vhodné zabezpečovací prvky k zamezení rizik ohrožujících nezávislost, pokud tato rizika nejsou jednoznačně nevýznamná nebo k omezení těchto rizik na přijatelnou míru.

8.35 K zabezpečovacím prvkům stanoveným právními předpisy nebo profesními standardy patří:

- (a) požadavky na vzdělání, profesní přípravu a délku praxe pro vstup do profese,
- (b) požadavky na kontinuální vzdělávání (pokračující odborné vzdělávání – POV),
- (c) profesní standardy, sledování jejich plnění a existence disciplinárních postupů,
- (d) vnější kontroly k prověření systémů kontroly kvality ve firmě,
- (e) legislativa upravující požadavky na nezávislost firmy.

8.36 K zabezpečovacím prvkům existujícím u klienta, u něhož se provádí ověřování, patří:

- (a) schvalování zadání zakázky na ověřování jinými osobami než které činili výběr,
- (b) kompetentní zaměstnanci, kteří činí manažerská rozhodnutí,
- (c) metodiky a postupy, které podtrhují klientův maximální zájem na zajištění objektivitu účetního výkaznictví,
- (d) vnitřní postupy k zajištění objektivní volby při zadávání zakázek nemajících charakter ověřování,
- (e) vnitřní struktury zajišťující náležitý dohled nad službami firmy a efektivní komunikaci s ní (např. auditorský výbor).

8.37 Auditorský výbor může být důležitým nástrojem řízení firmy – musí však být nezávislý na managementu společnosti a současně musí být nápomocný při zajišťování nezávislosti firmy, která provádí audit. V případě společností registrovaných na veřejném trhu cenných papírů musí mezi auditorským výborem (či jiným orgánem, není-li auditorský výbor ustaven) a firmou provádějící audit fungovat pravidelná komunikace s výměnou informací o vztazích a záležitostech, které by podle názoru firmy popř. mohly mít vliv na dodržení zásady nezávislosti.

8.38 Firmy musí zavést metodiky a postupy pro komunikaci v otázkách nezávislosti s auditorským výborem nebo s jiným orgánem s podobným pověřením. Jde-li o audit společností registrovaných na veřejném trhu cenných papírů, musí si firma alespoň jednou do roka ústně i písemně vyměnit informace o veškerých případných vztazích a ostatních záležitostech existujících mezi firmou, popř. firmou patřící do skupiny firem a auditorským klientem, o nichž by podle profesionálního úsudku firmy bylo možno se domnívat, že mají vliv na nezávislost. Takto sdělované záležitosti se mohou různit podle konkrétních okolností a měla by o nich rozhodovat firma. Obecně však platí, že příslušná sdělení se mají týkat záležitostí, o kterých se pojednává v tomto článku.

8.39 Zabezpečovací prvky v rámci vlastních firemních systémů a postupů mohou zahrnovat celofiremní zabezpečovací prvky, např.:

- (a) firemní směrnice, kde se klade důraz na význam nezávislosti a na předpoklad, že členové týmu provádějícího ověřování budou jednat ve veřejném zájmu,
- (b) metodiky a postupy k zajištění a sledování kontroly kvality u ověřování,
- (c) metodiky k zajištění nezávislosti, jimiž se identifikují hrozby vůči nezávislosti, hodnotí se význam těchto hrozeb a hledají a uplatňují se zabezpečovací prvky

k jejich vyloučení nebo k jejich omezení na přijatelnou míru, nejde-li o jednoznačně nevýznamné hrozby,

- (d) metodiky a postupy, jimiž se sleduje dodržování firemních metodik a postupů týkajících se nezávislosti,
- (e) metodiky a postupy, které umožňují identifikaci zájmů či vztahů mezi firmou nebo členy týmu provádějícího ověřování na jedné straně a klienty, u nichž se provádí ověřování, na straně druhé,
- (f) metodiky a postupy k monitorování a popř. k řešení závislosti na příjmech od jednoho klienta, u něhož se provádí ověřování,
- (g) pověření jiných manažerů a týmů se samostatnými liniemi podřízenosti pro služby nemající charakter ověřování poskytované současně klientům, u nichž se provádí ověřování,
- (h) metodiky a postupy, jimiž se jednotlivcům, kteří nejsou členy týmu provádějícího ověřování, zakazuje ovlivňovat výsledek ověřování,
- (i) včasné informování všech vedoucích a odborných pracovníků o firemních metodikách a postupech a veškerých jejich změnách vč. náležitého školení a vzdělávání s touto metodickou tematikou,
- (j) ustanovení člena nejvyššího managementu, který má dohlížet nad náležitým fungováním systémů zabezpečovacích prvků,
- (k) prostředky, jimiž lze vedoucím a odborným pracovníkům poskytovat poradenství o klientech, u nichž se provádí ověřování, a o subjektech s nimi spřízněných, na nichž tito vedoucí a odborní pracovníci musí být nezávislí,
- (l) disciplinární mechanismus k podpoře dodržování metodik a postupů,
- (m) metodiky a postupy, jimiž pracovníci získávají zplnomocnění k informování managementu firmy na vyšších úrovních řízení o veškerých problémech, které se týkají jejich nezávislosti a objektivitě; patří sem také informování vedoucích pracovníků o postupech, které k tomuto účelu mají k dispozici.

8.40 Zabezpečovací prvky v rámci vlastních firemních systémů a postupů mohou také zahrnovat zabezpečovací prvky specifické pro jednotlivé zakázky, např.

- (a) kontrolu práce provedené členem týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby zajišťovat též poradenství,
- (b) konzultace s třetí stranou,
- (c) rotaci vedoucích pracovníků v týmu provádějícím ověřování,
- (d) projednání otázek nezávislosti s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- (e) informování osob zajišťujících u klienta dohlédací činnost, např. auditorský výbor, o povaze poskytovaných služeb a rozsahu účtovaných honorářů,
- (f) metodiky a postupy, jejichž cílem je zajistit, aby členové týmu provádějícího ověřování nečinili manažerská rozhodnutí o klientovi, u něhož se provádí ověřování, ani nepřijímali odpovědnost za taková rozhodnutí,

- (g) využití služeb jiné firmy, která provede část ověřování nebo zopakuje provedení části ověřování,
- (h) využití služeb jiné firmy, která zopakuje provedení služeb nemajících charakter ověřování v takovém rozsahu, jaký jí umožní převzít odpovědnost za takové služby,
- (i) odvolání člena týmu provádějícího ověřování, jehož finanční zájmy nebo vztahy ohrožují nezávislost.

8.41 Když dostupné zabezpečovací prvky – např. z těch, které jsou zde vyjmenovány – nebudou stačit k eliminaci rizik ohrožujících nezávislost nebo k jejich snížení na přijatelnou míru nebo když se firma rozhodne, že se činností nebo zájmů tvořících takovou hrozbu nevzdá, pak lze učinit jedině: odmítnout takové ověřování nebo se z provádění takové zakázky stáhnout.

Doba zakázky

8.42 Členové týmu provádějícího ověřování a firma musí být po dobu ověřování nezávislí na klientovi, u něhož se provádí ověřování. Nejde-li o zakázku opakující se povahy, pak doba zakázky začíná okamžikem, kdy tým provádějící ověřování začne poskytovat příslušné služby a končí vydáním zprávy o ověřování. Jestliže se předpokládá, že půjde o zakázku opakující se povahy, pak doba platnosti zakázky končí okamžikem, kdy jedna ze stran oznámí druhé straně, že smluvní vztah na poskytování odborných služeb končí nebo okamžikem vydání závěrečné zprávy o ověřování (z obou možností platí ta, která nastane později).

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

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

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

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

- projednání otázek nezávislosti souvisejících s poskytováním služeb nemajících charakter ověřování s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- získání souhlasu auditorského klienta s tím, že odpovědnost za výsledek služeb nemajících charakter ověřování nese on,
- vyloučení pracovníků, kteří poskytovali služby nemající charakter ověřování, z účasti na auditu,
- využití jiné firmy, která provede kontrolu výsledků služeb nemajících charakter ověřování nebo která znovu provede služby nemající charakter ověřování v rozsahu potřebném k tomu, aby za ně mohla převzít odpovědnost.

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

- dřívější služby nemající charakter ověřování byly v případě subjektů neregistrovaných na veřejném trhu přípustné podle tohoto článku,
- poskytování takových služeb bude ukončeno v přiměřené době poté, co se klient stane registrovaným subjektem, jde-li o služby nepřipustné pro registrované subjekty podle tohoto článku,
- firma uplatnila vhodné zabezpečovací prvky k eliminaci jakýchkoli rizik ohrožujících nezávislost, která by mohla vyplynout z dříve poskytovaných služeb, nebo k omezení takových rizik na přijatelnou míru.

Článek 9

Odborná způsobilost a odpovědnost za služby osob, které nejsou profesními účetními

9.1 Profesionální účetní provozující veřejnou praxi, by neměl přivolit k poskytování odborných služeb, ke kterým nemá kvalifikační ani jiné předpoklady, pokud si nevyžádá odbornou radu a pomoc, s jejichž využitím bude schopen takové služby v uspokojivé míře provést. Nemá-li profesionální účetní náležité předpoklady k provedení určité odborné služby, může vyžádat odbornou radu a součinnost od jiného profesionálního účetního, právníka, pojistného matematika, technika, odhadce nebo dalšího odborníka.

9.2 Za takové situace se profesionální účetní spoléhá na odborné předpoklady jiného odborníka. To ale neznamená, že odborník bude automaticky znát i etické požadavky. Odpovědnost za odborné služby v konečném důsledku leží na profesionálním účetním a tedy i na plnění požadavků na etické jednání.

9.3 Při využití služeb odborníků, kteří nejsou profesními účetními, musí profesionální účetní zajistit, aby tito byli obeznámeni s etickými požadavky. Pozornost je třeba věnovat především základním zásadám obsaženým v bodě 11 úvodu k tomuto kodexu. Platnost zásad se vztahuje na veškeré zakázky, na kterých se takoví odborníci podílejí.

9.4 Potřebný stupeň dohledu a rozsah vedení v etických věcech budou záviset na zúčastněných odbornících a na povaze zakázky. Lze uvést tyto příklady dohledu a etického vedení:

- zúčastnění odborníci jsou žádáni, aby se seznámili s etickým kodexem,
- zúčastnění odborníci jsou žádáni, aby písemně potvrdili, že jsou srozuměni s etickými požadavky,
- kde existují potenciální konflikty, tam se zajistí poradenství.

9.5 Profesionální účetní musí také sledovat konkrétní požadavky nezávislosti, popř. výskyt jiných rizik, která se specificky týkají dané zakázky. Situace, na něž se vztahují takové požadavky nebo kde se vyskytují taková rizika, vyžadují zvláštní pozornost, vedení a dohled (např. podle čl. 8 tohoto kodexu musí být všichni odborníci podílející se na ověřování nezávislí na klientovi, u něhož se ověřování provádí).

9.6 Není-li profesionální účetní přesvědčen, že lze očekávat respekt k etickému jednání nebo nemůže takové jednání zajistit, neměl by takovou zakázku přijmout – a jestliže už na takové zakázce pracuje, měl by její plnění ukončit.

Článek 10

Honoráře a provize

10.1 Profesionální účetní provozující veřejnou praxi poskytující odborné služby klientům přejímá odpovědnost za to, že služby budou provedeny poctivě, objektivně a v souladu s příslušnými právními předpisy a technickými standardy. Tuto odpovědnost zajišťuje uplatňováním odborné kvalifikace a znalostí, které získal v průběhu odborného vzdělávání, profesní přípravy a praxe. Za poskytované odborné služby má profesionální účetní provozující veřejnou praxi nárok na odměnu.

Honoráře za odborné služby

10.2 Honoráře za provedené odborné služby by měly být objektivním odrazem hodnoty odborných služeb poskytnutých klientovi s přihlédnutím k těmto skutečnostem:

- (a) kvalifikačním předpokladům a znalostem požadovaným pro daný typ poskytovaných služeb,
- (b) úrovni odborné přípravy a praxe osob nutně zúčastněných na poskytování odborných služeb,
- (c) času nutně vynaloženém každou z osob zúčastněných na poskytování odborných služeb,
- (d) stupni odpovědnosti, kterou poskytování odborných služeb vyžaduje.

10.3 Honoráře za odborné služby se standardně počítají na základě vhodných sazeb za hodinu nebo za den práce každé z osob zúčastněných na poskytování odborných služeb. Sazby vycházejí ze základního předpokladu, že práce profesionálního účetního provozujícího veřejnou praxi, jeho počínání v průběhu plnění zakázky, jakož i samotné poskytované služby jsou náležitě organizovány, kontrolovány i řízeny.

V úvahu se berou faktory uvedené v odst. 10.2 a dále vliv legislativních, společenských a ekonomických podmínek v každé jednotlivé zemi. Je na každém profesním účetním provozujícím veřejnou praxi, aby si sám stanovil vhodné sazby.

10.4 Profesní účetní provozující veřejnou praxi by neměl vyhlášovat, že konkrétní současné nebo budoucí odborné služby bude poskytovat za honorář v deklarované výši, v odhadované výši nebo v určitém rozmezí hodnot, je-li v době takového vyhlášení patrné, že se honorář podstatným způsobem zvýší, přičemž potenciální klient o pravděpodobnosti takového zvýšení neví.

10.5 Při poskytování služeb klientům může někdy být nutné nebo prospěšné účtovat předem dohodnutý honorář. V takovém případě profesní účetní provozující veřejnou praxi by měl provést odhad takového honoráře s přihlédnutím k odst. 10.2 až 10.4.

10.6 Není chybou, pokud profesní účetní provozující veřejnou praxi účtuje klientovi nižší honorář, než jaký byl za podobné služby účtován dříve. Je ale nutné, aby honorář byl vypočten v souladu s odst. 10.2 až 10.4.

Komentář

Nepovažuje se za nepatřičné, jestliže si profesní účetní provozující veřejnou praxi zajišťuje práci tím, že uvede nižší honorář, než jaký uvádějí jiní profesní účetní. Profesní účetní provozující veřejnou praxi, který získá zakázku za nabídku honoráře, který je podstatně nižší, než jaký si účtoval **stávající profesní účetní**^{*} nebo jaký uvádějí ostatní profesní účetní, si ale musí být vědom rizika, že tím může vzbuzovat dojem nižší kvality prováděné práce.

Z toho vyplývá, že když se profesní účetní rozhoduje, jaký honorář bude klientovi účtovat za poskytnutí odborných služeb, měl by mít jistotu, že:

- nedojde ke snížení kvality práce a že služby budou poskytovány s vynaložením náležité péče v souladu s právními předpisy a profesními standardy a se všemi postupy kontroly kvality,
- klient bude mít náležitý přehled o přesném rozsahu služeb, za které se daný honorář účtuje a také o tom, na jakém základě je toto účtování založeno.

10.7 Jak se uvádí v odst. 8.206 (viz příloha) ověřování nelze realizovat za honorář, který by byl podmíněn výsledkem provedeného ověřování, popř. by byl vázán k položkám, které jsou předmětem ověřování. V odst. 8.207 lze nalézt vodítka k řešení hrozeb, které se mohou vyskytnout tehdy, realizuje-li se pro klienta, u něhož se provádí ověřování nebo zakázka nemající charakter ověřování za podmíněný honorář. Zabezpečovací prvky, které mohou tyto hrozby snížit na přijatelnou míru, se uvádějí tamtéž.

Komentář

Honoráře nelze považovat za podmíněné, jestliže jsou stanoveny soudem nebo státním orgánem. Honoráře účtované na procentním nebo podobném základě,

* Definice jsou na stránkách 5-9.

nejsou-li podloženy právním předpisem nebo profesním standardem, se považují za podmíněné honoráře.

10.8 Předcházející odstavce se týkají honorářů, ne však úhrady výdajů. Mimo honoráře za poskytování odborných služeb se totiž danému klientovi účtují také běžné výdaje, zejména pak cestovné, které lze přímo přiřadit k odborným službám klientovi poskytovaným.

10.9 Je v zájmu klienta i profesního účetního provozujícího veřejnou praxi, aby základ pro výpočet honorářů i veškerá fakturační ujednání byly jednoznačně definovány – nejlépe v písemné podobě – už před zahájením plnění zakázky. Tím se při účtování honorářů předejde nedorozuměním.

Provize

10.10 V zemích, kde placení a přijímání provizí je přípustné podle právních předpisů nebo profesních standardů, přičemž profesní účetní provozující veřejnou praxi skutečně provizi přijal nebo hodlá přijmout, je nutno tuto skutečnost oznámit klientovi.

10.11 S výhradou ustanovení v odst. 10.10 by profesní účetní provozující veřejnou praxi neměl platit provizi za získání klienta, ani by neměl přijmout provizi za předání klienta třetí straně. Profesní účetní provozující veřejnou praxi by také neměl přijmout provizi za zprostředkování produktů nebo služeb jiných subjektů.

10.12 Za provize se pro účely ustanovení odst. 10.11 považuje placení nebo přijímání zprostředkovatelských poplatků mezi profesním účetním provozujícími veřejnou praxi za situace, kdy zprostředkující profesní účetní neposkytuje žádné služby.

10.13 Profesní účetní provozující veřejnou praxi může vstoupit v ujednání o koupi účetní praxe – buď celé nebo její části – s požadavkem plateb ve prospěch osob, které se na oné praxi dříve podílely, popř. ve prospěch jejich dědiců nebo jejich pozůstalosti. Takové platby se nepovažují za provize ve smyslu ustanovení odst. 10.10.

Článek 11

Činnosti neslučitelné s výkonem práce profesního účetního provozujícího veřejnou praxi

11.1 Profesní účetní provozující veřejnou praxi by se neměl souběžně věnovat žádnému podnikání, zaměstnání ani jiné činnosti, která ohrožuje nebo by mohla ohrožovat jeho bezúhonnost, objektivitu nebo nezávislost nebo dobré jméno účetní profese a která jako taková je neslučitelná s poskytováním odborných služeb.

11.2 Souběžné poskytování odborných služeb jednoho nebo více druhů samo o sobě bezúhonnost profesního účetního provozujícího veřejnou praxi ani jeho objektivitu a nezávislost neohrožuje.

11.3 Věnuje-li se profesní účetní provozující veřejnou praxi souběžně jinému podnikání, zaměstnání nebo jiné činnosti, která mu ve svých důsledcích nedovoluje náležitě vykonávat odbornou praxi v souladu se základními etickými principy profese, je takové počínání považováno za neslučitelné s praxí profesního účetního.

Článek 12

Peněžní prostředky klientů*

12.1 Uznává se, že právní předpisy platné v některých zemích nedovolují profesním účetním provozujícím veřejnou praxi přechovávat peněžní prostředky klientů, zatímco v jiných zemích jsou v platnosti právní předpisy, které stanoví povinnosti profesních účetních provozujících veřejnou praxi, kteří mají peněžní prostředky klientů v držení. Profesní účetní provozující veřejnou praxi by neměl mít v držení peněžní prostředky klientů, je-li možné se domnívat, že tyto peněžní prostředky pocházejí z nezákonné činnosti nebo jsou na nezákonnou činnost určeny.

12.2 Profesní účetní provozující veřejnou praxi, jemuž jsou svěřeny peněžní prostředky patřící jiným subjektům, musí:

- (a) mít tyto peněžní prostředky odděleny od vlastních (osobních nebo firemních) peněz,
- (b) používat tyto peněžní prostředky pouze pro účely, na které jsou určeny,
- (c) být stále připraven tyto peněžní prostředky vyúčtovat komukoli, kdo je oprávněn takové vyúčtování požadovat.

12.3 Profesní účetní provozující veřejnou praxi musí peněžní prostředky klientů vést na jednom nebo více bankovních účtech. Takovým bankovním účtem může být všeobecný (celkový) **klientský účet**^{*}, na který lze poukazovat peněžní prostředky více klientů.

12.4 Peněžní prostředky klientů, které profesní účetní provozující veřejnou praxi přijme, se musí bezodkladně uložit (připsat) na klientský účet. Jde-li o listiny dokládající dispoziční práva k penězům resp. listiny představující takový nárok a převoditelné na hotovost, musí být zabezpečeny proti neoprávněnému užití.

12.5 Z klientského účtu lze peněžní prostředky čerpat pouze podle pokynů klienta.

12.6 Honoráře, které jsou pohledávkami za klientem, lze z klientského účtu zvývednout pouze tehdy, jestliže klient byl seznámen s výší těchto honorářů a dal k výběru souhlas.

12.7 Platby čerpané z klientského účtu nesmí přesáhnout kreditní zůstatek, který na tomto účtu patří danému klientovi.

12.8 Jestliže je pravděpodobné, že peněžní prostředky klientů zůstanou na klientském účtu po značně dlouhou dobu, musí profesní účetní provozující veřejnou praxi v součinnosti s klientem tyto peněžní prostředky v přiměřené lhůtě umístit na úročené konto.

12.9 Veškeré úroky z peněžních prostředků klientů se musí připsat na klientský účet.

12.10 Profesní účetní provozující veřejnou praxi musí vést účetní knihy tak, aby podle nich mohl kdykoli vykázat, jak nakládal s peněžními prostředky klientů cel-

* Definice jsou na stránkách 5-9.

kově i s peněžními prostředky každého klienta zvlášť. Výpis z účtu se klientovi musí předkládat alespoň jednou do roka.

Článek 13

Vztahy s jinými profesními účetními provozujícími veřejnou praxí

Přijímání nových zakázek

13.1 Rozšiřování aktivit podnikatelského subjektu často vede k zakládání organizačních složek nebo dceřinných společností v místech, kde stávající profesní účetní nepůsobí. Za těchto okolností může klient, popř. stávající profesní účetní po konzultaci s klientem, požádat **přejímajícího profesního účetního***, který v místě založení organizační složky provozuje praxi, k poskytnutí odborných služeb nutných k dokončení zakázky.

13.2 K postoupení zakázky může také dojít tam, kde je třeba zajistit zvláštní služby nebo zvláštní úkoly. Spektrum služeb nabízených profesními účetními provozujícími veřejnou praxí se neustále rozšiřuje a vyžaduje stále hlubší znalosti. Pro poskytování některých speciálních služeb je zapotřebí mít speciální kvalifikační předpoklady. Jelikož není možné, aby každý profesní účetní provozující veřejnou praxi ovládal veškeré speciální odbornosti a měl ve všech účetních oborech odborné zkušenosti, rozhodli se někteří profesní účetní provozující veřejnou praxi, že není správné ani žádoucí, aby ve své firmě obsáhli úplný rozsah možných specializací.

13.3 Profesní účetní provozující veřejnou praxi by měl poskytovat pouze takové služby, k jejichž zvládnutí má odbornou způsobilost. Proto je v zájmu profese nezbytné a v zájmu klientů žádoucí vést profesní účetní provozující veřejnou praxi k tomu, aby si podle potřeby vyžádali rady odborníků, kteří jsou způsobilí je podat.

13.4 Může se ale stát, že stávající profesní účetní, kterému chybí určité odborné předpoklady, z obav ze ztráty stávajícího klienta nebude ochoten ho odkázat na jiného profesního účetního provozujícího veřejnou praxi, který takové předpoklady má. Klient tak přichází o možnost rady, na kterou má právo.

13.5 Platí však zásada, že při výběru subjektů poskytujících odborné poradenství je přání klienta rozhodující bez ohledu na to, zda zvolený subjekt má nebo nemá speciální znalosti a schopnosti. Profesní účetní provozující veřejnou praxi by se proto neměl snažit jakýmkoli způsobem omezovat klientovu svobodu volby při zajišťování speciálních poradenských služeb, naopak by měl klienta v tomto smyslu podporovat.

13.6 Služby nebo rady profesního účetního provozujícího veřejnou praxi, který má specializované kvalifikační předpoklady, lze vyhledat některým z následujících způsobů:

* Definice jsou na stránkách 5-9.

(a) vyhledá je klient:

- po předchozím projednání a poradě se stávajícím profesním účetním,
- na žádost nebo doporučení stávajícího profesního účetního,
- aniž by informoval stávajícího profesního účetního,

(b) vyhledá je stávající profesní účetní, který bude náležitě respektovat povinnost mlčenlivosti.

13.7 Je-li profesní účetní provozující veřejnou praxi požádán o poskytnutí služeb či poradenství, je jeho povinností si zjistit, zda potenciální klient již má stávajícího profesního účetního. V případě, že klient má stávajícího profesního účetního, který mu bude nadále poskytovat odborné služby, je třeba postupovat podle ustanovení uvedených v odst. 13.8 až 13.14. Jestliže uzavření zakázky s novým profesním účetním provozující veřejnou praxi bude znamenat nahrazení stávajícího, je třeba postupovat podle ustanovení uvedených v odst. 13.15 až 13.26.

13.8 Přejímající profesní účetní by měl omezit služby jím poskytované na konkrétní úkoly, které mu postoupí stávající profesní účetní nebo klient, pokud klient nerozhodne jinak. Přejímající profesní účetní je dále povinen učinit kroky nezbytné k posílení existujících vztahů mezi stávajícím profesním účetním a klientem a nevyjadřovat se kriticky o jeho odborných službách, aniž by dal stávajícímu profesnímu účetnímu možnost předložit všechny potřebné informace.

13.9 Jestliže je přejímající profesní profesionální účetní požádán klientem o provedení úkolu, který se svým typem jasně odlišuje od úkolu stávajícího profesního účetního nebo od úkolu, který mu byl původně postoupen stávajícím účetním nebo svěřen klientem, je třeba považovat tento úkol za zvláštní, samostatnou žádost o poskytnutí služeb nebo poradenství. Přejímající profesní účetní musí před přijetím zakázky tohoto typu upozornit klienta na svou profesní povinnost vyrozumět o dané věci stávajícího profesního účetního. Toto vyrozumění pak musí neprodleně zajistit (nejlépe písemnou formou), přičemž bude stávajícího profesního účetního informovat o klientově žádosti a obecné povaze zadání a zároveň si od něho vyžádá veškeré dostupné informace nutné k realizaci zakázky.

13.10 Za určitých okolností může klient trvat na tom, aby stávající profesní účetní nebyl informován. V takovém případě by přejímající účetní měl posoudit klientovy důvody. Neexistují-li žádné zvláštní okolnosti, pak pouhá neochota klienta komunikovat se stávajícím profesním účetním nezakládá uspokojivý důvod.

13.11 Přejímající profesní účetní by měl:

- (a) postupovat v souladu s pokyny, které obdržel od stávajícího profesního účetního nebo klienta, pokud nejsou v rozporu s právními předpisy či jinými požadavky,
- (b) zajistit – pokud to bude prakticky možné – aby stávající profesní účetní byl informován o obecné povaze poskytovaných odborných služeb.

13.12 Jestliže odborné služby pro daného klienta zajišťují dva nebo více profesních účetních provozujících veřejnou praxi, je vhodné informovat pouze toho profesního účetního, jemuž takovéto informace přísluší podle konkrétní povahy těchto služeb.

13.13 Stávající profesní účetní by měl po předání pokynů týkajících se předávané agendy udržovat tam, kde je to vhodné, kontakty s přejímajícím profesním účetním a spolupracovat s ním při všech oprávněných žádostech o pomoc.

13.14 V případě, že jiný – nikoli stávající – profesní účetní je požádán o vyslovení názoru o uplatnění účetních, auditorských, výkaznických a dalších standardů v určitých konkrétních podmínkách a transakcích, musí si tento profesní účetní být vědom, že při formulování svého názoru může být vystaven nežádoucímu tlaku, který bude ohrožovat jeho úsudek a objektivitu. Názor vyslovený bez plné znalosti příslušných skutečností může přejímajícímu profesnímu účetnímu způsobit potíže, bude-li tento názor napaden nebo daná společnost ustanoví přejímajícího profesního účetního až následně. Profesní účetní se tudíž musí snažit minimalizovat riziko věcné nesprávnosti jím poskytovaného poradenství, a to tak, že si zajistí přístup ke všem potřebným informacím. V případě žádosti o vyslovení názoru za shora uvedených okolností je třeba požadovat komunikaci se stávajícím profesním účetním. Je důležité, aby stávající profesní účetní se svolením klienta zajistil přejímajícímu profesnímu účetnímu všechny příslušné požadované informace o klientovi. Přejímající profesní účetní by také měl se souhlasem klienta dát stávajícímu profesnímu účetnímu kopii své závěrečné zprávy. Jestliže klient s tímto vzájemným informováním nesouhlasí, je obvykle nutné danou zakázku odmítnout.

Nahrazení jiného profesního účetního provozujícího veřejnou praxi

13.15 Vlastníci společnosti mají nezpochybnitelné právo vybrat si své odborné poradce a popř. je podle vlastního přání nahradit jinými. Stejně jako je třeba chránit legitimní zájmy vlastníků, je právě tak nutné, aby profesní účetní provozující veřejnou praxi, který byl požádán, aby nahradil jiného profesního účetního provozujícího veřejnou praxi, měl možnost si ověřit, zda neexistují profesní důvody, proč by měl toto jmenování odmítnout. To nelze efektivně zajistit jinak, než přímým jednáním se stávajícím profesním účetním. Není-li však vznesen konkrétní požadavek, nemá stávající profesní účetní sám informace o klientových záležitostech nabízet.

13.16 Komunikace umožňuje profesnímu účetnímu provozujícímu veřejnou praxi ujistit se, zda okolnosti, za kterých je navrhována změna profesního účetního, mu nebrání tuto nabídku přijmout a zda má o její přijetí zájem. Navíc tato komunikace pomáhá zachovat potřebné harmonické vztahy mezi všemi profesními účetními provozujícími veřejnou praxi, od nichž klienti očekávají odborné poradenství a pomoc.

13.17 Rozsah komunikace stávajícího profesního účetního s navrhovaným profesním účetním o záležitostech klienta je dán:

- (a) souhlasem klienta s takovým postupem,
- (b) právními předpisy a standardy pro zveřejňování důvěrných informací.

13.18 Navrhovaný nový profesní účetní provozující veřejnou praxi musí považovat všechny získané informace za důvěrné a přikládat jim patřičnou váhu.

13.19 Informace získané od stávajícího profesního účetního mohou např. ukazovat, že důvody uváděné klientem na vysvětlení této změny neodpovídají skutečnosti. Může z nich vyplynout, že změna profesního účetního provozujícího veřejnou praxi je navrhována proto, že stávající profesní účetní řádně plnil své profesní povinnosti i přes klientův odpor v situaci, kdy mezi ním a klientem vznikly výrazné neshody v zásadních i v praktických otázkách.

13.20 Komunikace mezi jednotlivými stranami proto slouží k těmto účelům:

- (a) k ochraně profesního účetního provozujícího veřejnou praxi před přijetím zakázky, o níž nejsou známy všechny relevantní skutečnosti,
- (b) k ochraně menšinových vlastníků společnosti, kteří nemusí být plně obeznámeni s okolnostmi navrhované změny,
- (c) k ochraně zájmů stávajícího profesního účetního v případech, kdy důvodem navrhované změny je skutečnost, že stávající profesní účetní svědomitě plní profesní povinnosti jako nezávislý odborník, přičemž klient se snaží toto jeho úsilí mařit.

13.21 Než profesní účetní provozující veřejnou praxi přijme zakázku na poskytování opakujících se služeb, které dosud prováděl jiný profesní účetní provozující veřejnou praxi, musí navrhovaný nový profesní účetní provozující veřejnou praxi učinit toto:

- (a) zjistí si, zda potenciální klient informoval stávajícího profesního účetního o navrhované změně a zda povolil – nejlépe písemnou formou – plné a volné projednání svých (klientských) záležitostí mezi stávajícím profesním účetním a navrhovaným novým profesním účetním provozujícím veřejnou praxi,
- (b) obdrží-li od potenciálního klienta uspokojivou odpověď, požádá o dovolušení spojit se stávajícím profesním účetním. Jestliže potenciální klient nesouhlasí s projednáním svých záležitostí podle písm. (a), pak profesní účetní provozující veřejnou praxi (nejde-li o mimořádné okolnosti, které jsou všeobecně známy a nejsou-li potřebné skutečnosti uspokojivě zajištěny jiným způsobem) takovou zakázku odmítne,
- (c) obdrží-li povolení, požádá stávajícího profesního účetního nejlépe písemnou formou:

- (1) o předání informací o veškerých odborných důvodech, které by měly být známy před tím než se bude rozhodovat, zda zakázku přijmout či nepřijmout a o tom, zda tyto důvody skutečně existují,
- (2) zajistit veškeré dostupné údaje, které mohou být při rozhodování nápomocny.

13.22 Stávající profesní účetní, který obdrží žádost zmiňovanou v odst. 13.21:

- (a) neprodleně odpoví – nejlépe písemnou formou – a v odpovědi sdělí, zda existují odborné důvody, proč by navrhovaný profesní účetní provozující veřejnou praxi měl zakázku odmítnout,

- (b) existují-li takové důvody nebo jiné záležitosti, které je třeba sdělit, zajistí, aby klient dal svolení k podrobnému informování nově navrhovaného profesního účetního provozujícího veřejnou praxi,
- (c) obdrží-li od klienta souhlas, sdělí navrhovanému profesnímu účetnímu provozujícímu veřejnou praxi veškeré informace a údaje, které nově navrhovaný profesní účetní potřebuje k rozhodnutí, zda má či nemá zakázku přijmout. Zároveň s ním otevřeně projedná veškeré záležitosti vztahující se k zakázce, o nichž by navrhovaný profesní účetní měl vědět.

13.23 Jestliže nově navrhovaný profesní účetní provozující veřejnou praxi v přiměřené lhůtě neobdrží od stávajícího profesního účetního odpověď a přitom nemá žádný důvod se domnívat, že se k navrhované změně vážou mimořádné skutečnosti, měl by se nově navrhovaný profesní účetní pokusit komunikovat se stávajícím profesním účetním jinými prostředky. Nemůže-li ani poté získat uspokojivý výsledek, pošle stávajícímu profesnímu účetnímu další dopis, kde uvede, že předpokládá, že neexistují odborné důvody, proč by pro něho přijetí zakázky u daného klienta mohlo být nepřijatelné a že má v úmyslu tuto zakázku přijmout.

13.24 Klient může stávajícímu profesnímu účetnímu dlužit platbu honoráře, avšak tato skutečnost není odborným důvodem, proč by jiný profesní účetní provozující veřejnou praxi neměl přijmout zakázku u takového klienta.

13.25 Stávající profesní účetní okamžitě předá novému profesnímu účetnímu provozujícímu veřejnou praxi veškeré účetní knihy a podklady klienta, které budou nebo mohou být dále vedeny i po provedení změny a náležitě o tom uvědomí klienta (pokud nemá jako profesní účetní provozující veřejnou praxi právní nárok si tyto knihy a podklady podržet).

13.26 Některé společnosti v souladu s právními předpisy nebo z jiných důvodů vypisují na poskytování odborných služeb profesním účetním výběrová řízení nebo si vyžádají konkurenční nabídky. V odpovědi na uveřejněný inzerát nebo na výzvu k předložení nabídky nebo přihlášky do soutěže by profesní účetní provozující veřejnou praxi měl v nabídce uvést, že pokud by jeho přijetí zakázky vedlo k vypovězení smlouvy se stávajícím profesním účetním provozujícím veřejnou praxi, žádá před jejím přijetím o možnost kontaktovat stávajícího profesního účetního, aby se mohl ujistit, že neexistují žádné profesní důvody bránící přijetí zakázky. Pokud ve výběrovém řízení uspěje, musí kontaktovat stávajícího profesního účetního.

Článek 14

Reklama* a získávání klientů*

14.1 Zda reklama a získávání klientů jednotlivými profesními účetními provozujícími veřejnou praxi jsou nebo nejsou povoleny posoudí Komora, která o věci rozhodne v souladu s právními předpisy a profesními standardy.

* Definice jsou na stránkách 5-9.

14.2 Jestliže reklama a získávání klientů jsou povoleny, musí se zaměřovat na informování veřejnosti objektivním způsobem a musí se provádět slušně, čestně, pravdivě a v mezích dobrého vkusu. Nepřípustné jsou způsoby získávání klientů, kdy je oslovená veřejnost k čemukoli donucována nebo jakkoli obtěžována.

14.3 Reklamy a nabídky služeb, které nesplňují uvedená kritéria, jsou ty, které:

- (a) vzbuzují falešné, klamné a neoprávněné očekávání příznivých výsledků,
- (b) naznačují možnost ovlivnit soud, státní nebo rozhodčí orgán či jiné instituce,
- (c) obsahují sebechválu, která není podložena ověřitelnými fakty,
- (d) používají srovnání s jinými profesními účetními provozujícími veřejnou praxi,
- (e) obsahují osobní svědectví a posudky,
- (f) obsahují nejruznější prohlášení, která by mohla rozumně uvažujícího člověka pomýlit nebo oklamat,
- (g) činí si neoprávněný nárok nazývat se expertem nebo specialistou v určitém oboru účetní profese.

14.4 Profesní účetní provozující veřejnou praxi v zemi, kde je reklama povolena, nesmí usilovat o získání výhody tím, že bude inzerovat v novinách a v časopisech distribuovaných v zemi, kde je reklama zakázána. Podobně profesní účetní provozující veřejnou praxi v zemi, kde je reklama zakázána, nesmí inzerovat v novinách a v časopisech vycházejících nebo distribuovaných v zemi, kde je reklama povolena.

14.5 Je jednoznačně žádoucí, aby veřejnost byla informována o rozsahu služeb, které profesní účetní poskytuje. Není proto námitek proti tomu, aby takovou informovanost veřejnosti zajistila Komora na institucionálním základě, tedy svým vlastním jménem.

Propagace profesních účetních provozujících veřejnou praxi v prostředí, kde se neinzeruje

14.6 Kde není reklama povolena, tam je propagace, kterou si zajišťují jednotliví profesní účetní přijatelná při dodržení těchto podmínek:

- (a) propagace má za cíl seznámit veřejnost s příslušnými fakty způsobem, který není klamný, zavádějící či podvodný,
- (b) neodporuje dobrému vkusu,
- (c) respektuje důstojnost profese,
- (d) vyhýbá se častému opakování a nežádoucímu vyzdvihování jména profesního účetního provozujícího veřejnou praxi.

14.7 Následují příklady, které ilustrují jednak situace, kdy propagace je přípustná a jednak záležitosti, které je přitom třeba brát v úvahu, přičemž je vždy nutno dodržet ustanovení uvedená v odst. 14.6:

Přidělení zakázek a udělení cen

Je v zájmu veřejnosti i účetní profese, aby bylo propagačně využito získání každé zakázky nebo jmenování pro každou činnost, kde profesní účetní poskytuje služby

na záležitostech celostátního nebo místního dosahu a stejně tak i udělení jakékoli ceny či vyznamenání; vždy je ale přitom třeba zmínit členství v Komoře. Žádné získání zakázky nebo jmenování však profesní účetní nesmí využívat k získání osobní profesní výhody.

Profesní účetní, kteří hledají zaměstnání nebo jiné profesní uplatnění
Profesní účetní může případně klienty informovat jakýmkoli médiem, že hledá pozici profesního účetního nebo manažera. Inzerci s hledáním uplatnění však nelze podávat tak, že by ji bylo možno interpretovat jako obchodní nabídku odborných služeb. Je přípustná pouze v odborném tisku a pod podmínkou, že se v ní neobjeví ani jméno profesního účetního, ani jeho adresa nebo telefonní číslo. Jestliže profesní účetní hledá zaměstnání nebo jiné profesní uplatnění, může napsat dopis jinému profesnímu účetnímu nebo jej kontaktovat přímo.

Seznam

Profesní účetní může být uveden v příslušném seznamu za předpokladu, že tento seznam nebo takové uvedení nelze považovat za reklamu. Informace by proto měla být omezena na jméno, adresu, telefonické nebo jiné spojení, profesní popis aktivit a další nezbytné informace potřebné k tomu, aby jej uživatel takového seznamu mohl kontaktovat.

Knihy, články, interview, přednášky, vystoupení v televizi a v rozhlasu

Profesní účetní, který je autorem knih nebo článků s odbornou tematikou, může v knize nebo v článku uveřejnit svoje jméno, profesní kvalifikaci a jméno své firmy, ale nesmí uvést žádné údaje o službách, které firma poskytuje. Podobná ustanovení platí i pro účast profesního účetního v přednáškové činnosti, dále pro poskytované rozhovory a pro vystoupení v rozhlasových a televizních pořadech s odbornou tematikou. Není však přípustné, aby profesní účetní ve svých vystoupeních, knihách a článcích sděloval cokoli, co by mohlo mít charakter propagace sebe sama nebo vlastní firmy – musí vždy jít o objektivní názor na dané téma. Profesní účetní musí jednat tak, aby vše, co se nakonec prezentuje veřejnosti, splňovalo výše uvedené požadavky.

Školení, kursy a semináře

Na kursy nebo semináře určené ke vzdělávání pracovníků může profesní účetní zvat klienty, zaměstnance firmy a jiné profesní účetní. Ostatní osoby na takové kursy a semináře lze zvat pouze tehdy, pokud profesní účetní pořádá takové akce na zvláštní žádost, kterou sám nijak neovlivnil. Tímto požadavkem se nevylučuje účast profesních účetních na poskytování školicích služeb pro jiné profesní organizace nebo vzdělávací instituce, které pořádají kursy pro své členy nebo pro veřejnost. V žádných

brožurách a materiálech v této souvislosti vydávaných se však nesmí nepřiměřeně vyzdvihovat jméno profesního účetního.

Katalogy a materiály obsahující odborné informace

Je možné vydávat katalogy a materiály, kde se uvádí jméno profesního účetního a kde jsou obsaženy odborné informace určené jako pomůcka pro pracovníky firmy nebo pro zákazníky. Lze je poskytnout také jiným profesním účetním.

Poskytování takových brožur a materiálů jiným osobám není přípustné, nejde-li o plnění zvláštní žádosti, kterou profesní účetní sám nijak neovlivnil.

Nábor pracovníků

Oznámení o neobsazených místech lze veřejnosti sdělovat každým médiem, kde se podobné inzeráty s nabídkou pracovních míst běžně objevují. Specifikace inzerovaných pracovních míst mohou obsahovat některé údaje o jedné nebo více službách, které profesní účetní provozující veřejnou praxi poskytuje klientům, nesmí se v nich však vyskytovat žádný propagační prvek. Nemůže v nich např. být obsaženo nic, co by vzbuzovalo dojem, že služby daného profesního účetního jsou lepší než ty, které nabízejí ostatní profesní účetní provozující veřejnou praxi – např. proto, že daná firma je větší jež jiná, že má náležité kontakty, vazby atd.

V publikacích, které jsou konkrétně určeny školám a jiným vzdělávacím institucím a které mají studenty i absolventy informovat o možnostech budování kariéry v rámci profese, lze věcným způsobem uvádět služby, které daný profesní účetní nabízí veřejnosti.

Oznámení o neobsazených místech může zaujímat více místa v novinových rubrikách určených pro inzerci pracovních míst než by bylo povoleno na výraznějších místech v týchž novinách. Předpokládá se totiž, že v rubrice „zaměstnání“ potenciální klient nebude profesního účetního hledat.

Publicita zajišťovaná jménem klientů

Profesní účetní provozující veřejnou praxi může zajišťovat publicitu jménem klientů. Musí však dbát, aby takto zveřejňované materiály náležitě zdůrazňovaly cíle, jichž se má pro klienta dosáhnout.

Brožury a firemní adresáře

Pro klienty – a v případě nevyžádané objednávky i pro jiné subjekty – může profesní účetní provozující veřejnou praxi vydávat:

- (a) věcnou a objektivně formulovanou zprávu o poskytovaných službách,
- (b) adresář se jmény profesních účetních či manažerů, adresami kancelářů a se jmény a adresami přidružených firem a korespondenčních subjektů.

Dopisní papíry, tiskoviny a firemní štítky

Dopisní papíry a jiné tiskoviny profesního účetního provozujícího veřejnou praxi by měly mít přijatelnou úroveň a měly by vyhovovat právním předpisům a profesním standardům před. s ohledem na ochranu osobnosti uváděných manažerů, společníků a jiných osob zúčastněných na dané účetní praxi, dále používání odborných popisů a designačních listin, uvádění měst, kde má daná praxe zastoupení, používání loga atd. Designace jakýchkoli služeb, které daná praxe poskytuje, jako služeb specializované povahy, je nepřijatelná. Kde je to vhodné, tam by podobná opatření měla platit také pro firemní štítky.

Oznámení v novinách

Informování veřejnosti o založení nové praxe, o změnách ve sdružení (partnerství) profesních účetních provozujících veřejnou praxi nebo o veškerých změnách v adrese praxe je možno zajistit prostřednictvím vhodných novin a časopisů.

Tato oznámení se musí omezovat na pouhé konstatování faktů. Přitom je třeba zvážit, nakolik vhodná je oblast distribuce zvolených novin nebo časopisů a zvolený počet inzerátů.

Uvedení jména profesního účetního provozujícího veřejnou praxi v dokumentu, který vydal klient

Navrhne-li klient, že uveřejní zprávu, kterou vypracoval profesní účetní provozující veřejnou praxi a která se zabývá klientovými stávajícími obchodními záležitostmi nebo ji klient hodlá vydat u příležitosti založení nové společnosti, měl by profesní účetní provozující veřejnou praxi zajistit, aby kontext a souvislosti, za kterých zpráva bude vydána, nebyly pro veřejnost zavádějící, pokud jde její povahu a význam. Za těchto okolností je třeba, aby profesní účetní provozující veřejnou praxi klienta poučil, že pro uveřejnění dokumentu musí získat svolení.

Podobně je třeba postupovat i v případě jiných dokumentů, které klient hodlá vydat a které obsahují jméno profesního účetního provozujícího veřejnou praxi vystupujícího jako nezávislý profesní subjekt. Jde o situaci, která nevyklučuje uvedení jména profesního účetního provozujícího veřejnou praxi v klientově výroční zprávě.

Jestliže je s určitou společností spojován profesní účetní vystupující jako soukromá osoba nebo ve společnosti zastává jako soukromá osoba určitou funkci, může tato společnost uvést jeho jméno a profesní status na svých dopisních papírech, tiskopisech a dokumentech. Přitom by ovšem takový profesní účetní provozující veřejnou praxi měl zajistit, aby použité údaje nezavdaly veřejnosti příčinu spojovat danou společnost s ním jako nezávislým profesním subjektem.

ČÁST C – PRO PROFESNÍ ÚČETNÍ V ZAMĚSTNANECKÉM POMĚRU

Následující články obsahují vodítka, která se konkrétně týkají především profesních účetních pracujících jako zaměstnanci v průmyslu, obchodě, veřejném sektoru nebo školství. Přitom ovšem i profesní účetní provozující veřejnou praxi – jsou-li ve veřejné praxi v postavení zaměstnanců – by měli vědět, že zásady, které jsou v této části uvedeny, lze uplatnit také v jejich situaci. Jsou-li profesní účetní zaměstnaní ve veřejné praxi na pochybách, zda některé z dále uvedených vodítek platí i pro ně, měli by si vyžádat radu od Komory.

Článek 15

Střet profesních a zaměstnaneckých zájmů

15.1 Profesní účetní v zaměstnaneckém poměru je povinen loajalitou vůči svému zaměstnavateli i vůči své profesi. Mezi těmito dvěma postoji může někdy dojít ke střetu. Zaměstnanec je především povinen plnit legitimní a etické cíle zaměstnavatele a uplatňovat pravidla a postupy určené k jejich dosažení. Zaměstnavatel však nemá právo žádat od zaměstnance, aby:

- (a) porušoval právní předpisy, technické nebo profesní standardy,
- (b) lhal nebo uváděl v omyl osoby zajišťující ověřování u jeho zaměstnavatele (vč. zamlčení určitých skutečností),
- (c) podepsal svým jménem nebo byl jinak spojován s prohlášeními, která by zásadním způsobem zkreslovala fakta.

15.2 Rozdílnost názorů na správnost posuzování účetních nebo etických záležitostí by se běžně měla projednávat a řešit interně ve společnosti, a to nejprve na úrovni přímého nadřízeného daného zaměstnance a posléze, pokud rozpor v závažné etické otázce dále trvá, na vyšší úrovni řízení, popř. před dozorčí radou.

15.3 Pokud profesní účetní v zaměstnaneckém poměru není schopen vyřešit určitý zásadní rozpor mezi svým zaměstnavatelem a svými profesními povinnostmi, může po vyčerpání všech dalších prostředků volit podání výpovědi. Musí sdělit zaměstnavateli důvody, které jej k výpovědi přiměly, i když povinnost mlčenlivosti mu obvykle brání sdělit tyto důvody i dalším osobám (pokud neexistují právní nebo profesní důvody k takovému sdělení).

15.4 Další vodítka k posuzováním otázkám lze nalézt v čl. 2 kodexu.

Článek 16

Vztah ke spolupracovníkům

Profesní účetní, především jsou-li v nadřízeném postavení vůči ostatním, musí s patřičnou vahou respektovat právo a povinnost podřízených formulovat a zastávat vlastní názor v účetních záležitostech. Rozdílnost názorů musí řešit profesním způsobem.

Článek 17

Odborná způsobilost

Může se stát, že profesnímu účetnímu v zaměstnaneckém poměru budou zadány úkoly, ke kterým nemá dostatečnou specializovanou přípravu nebo zkušenosti. Při realizaci takového zadání by profesní účetní neměl zaměstnavatele uvádět v omyl, pokud jde o stupeň odborných předpokladů, jimiž disponuje a v případě potřeby by si měl vyžádat odbornou radu a pomoc.

Článek 18

Prezentace informací

18.1 Úkolem profesního účetního je předkládat finanční informace v plném rozsahu, poctivě a profesionálně a v takové formě, aby byly v daném kontextu srozumitelné.

18.2 Finanční i nefinanční informace musí být vedeny tak, aby jasně vystihovaly skutečnou povahu obchodních transakcí, aktiv a pasiv a aby položky v nich uvedené byly klasifikovány a zapisovány včas a věcně správně. Profesní účetní učiní v tomto smyslu vše, co je v jeho pravomoci.

K článku 8 etického kodexu

UPLATNĚNÍ ZÁSAD V KONKRÉTNÍCH SITUACÍCH

Téma	Obsah	Odstavec
Úvod		8.100
Finanční podíly		8.102
Ustanovení pro všechny klienty, u nichž se provádí ověřování		8.104
Ustanovení pro auditorské klienty		8.111
Ustanovení pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování		8.120
Půjčky a záruky		8.124
Úzký obchodní vztah ke klientům, u nichž se provádí ověřování		8.130
Příbuzenské a osobní vztahy		8.133
Zaměstnanecský poměr u klientů, u nichž se provádí ověřování		8.140
Služby v nedávné době poskytované klientům, u nichž se provádí ověřování		8.143
Pozice vedoucího představitele nebo funkcionáře u klientů, u nichž se provádí ověřování		8.146
Dlouhodobé vazby pracovníků ve vyšších pozicích s klienty, u nichž se provádí ověřování		8.150
Všeobecná ustanovení		8.150
Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu		8.151
Poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování		8.155
Zpracování účetních výkazů a závěrek		8.163
Všeobecná ustanovení		8.166
Auditorští klienti, kteří nejsou subjekty registrovanými na veřejném trhu		8.167
Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu		8.168
Naléhavé situace		8.170
Služby oceňování majetku		8.171
Poskytování daňových služeb auditorským klientům		8.177
Poskytování služeb interního auditu auditorským klientům		8.178
Poskytování služeb pro systémy informační techniky auditorským klientům		8.183

Dočasné přidělení pracovníků firmy k zastávání funkcí u auditorických klientů	8.187
Poskytování služeb podpory auditorických klientů při soudních sporech	8.188
Poskytování právních služeb auditorickým klientům	8.191
Nábor pracovníků do vrcholového managementu	8.198
Správa podnikových financí a podobné činnosti	8.199
Honoráře a tvorba cen	
Honoráře – relativní výše	8.201
Honoráře – po lhůtě splatnosti	8.203
Tvorba cen	8.204
Podmíněné honoráře	8.205
Dary a pohostinnost	8.208
Probíhající nebo hrozící soudní spory	8.209

ÚVOD

8.100 V následujících příkladech se popisují skutečnosti a vztahy, které mohou tvořit hrozbu vůči nezávislosti. Uvádějí se v nich jak potenciální hrozby, tak i zabezpečovací prvky, kterých lze vhodně použít k eliminaci těchto hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru. Nejde o vyčerpávající výčet příkladů. V praxi bude firma, popř. firma patřící do skupiny firem, a stejně tak i členové týmu provádějícího ověřování, muset hodnotit důsledky obdobných, ne však totožných skutečností a vztahů, a určovat, zda lze aplikovat zabezpečovací prvky – vč. těch, které jsou uvedeny v odst. 8.32 až 8.41 – a zda jejich uplatnění v uspokojivé míře vyřeší hrozby ohrožení nezávislosti. V odst. 8.1 až 8.45 jsou uvedena koncepční vodítka, která mohou být v tomto procesu užitečná.

8.101 Některé z příkladů se týkají auditorických klientů, jiné se týkají klientů, u nichž se provádí ověřování, kteří ale nejsou auditorickými klienty. Tyto příklady ilustrují, jak by se zabezpečovací prvky měly použít, aby splňovaly požadavky kladené na členy týmu provádějícího ověřování, na firmu, popř. na firmu patřící do skupiny firem, jako na subjekty, které by měly být nezávislé na auditorickém klientovi – a dále požadavky na členy týmu provádějícího ověřování a na firmu jako na subjekty, které by měly být nezávislé na klientovi, u něhož se provádí ověřování a který není auditorickým klientem. Příklady nezahrnují zprávy o ověřování pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování, kde je použití těchto zpráv výslovně omezeno na stanovené uživatele. Jak se o takových zakázkách uvádí v odst. 8.15, členové týmu provádějícího ověřování a jejich nejbližší a blízcí příbuzní musí být nezávislí na klientovi, u něhož se provádí ověřování. Kromě toho by firma neměla mít u klienta, u něhož se provádí ověřování, významný přímý ani nepřímý finanční podíl.

FINANČNÍ PODÍLY

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

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

Ustanovení pro všechny klienty, u nichž se provádí ověřování

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

- než se daná osoba stane členem týmu provádějícího ověřování, zbaví se přímého finančního podílu,
- než se daná osoba stane členem týmu provádějícího ověřování, zbaví se celého nepřímého finančního podílu, popř. se zbaví takové jeho části, jaká postačí, aby nepřímý podíl nadále nebyl významný,
- odvolání daného člena týmu provádějícího ověřování z ověřování.

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

- zbavit se finančního podílu v nejbližší příhodnou dobu,
- daného člena týmu provádějícího ověřování odvolat z ověřování.

Než se daná osoba zbaví finančního podílu nebo je odvolána z týmu provádějícího ověřování, musí se pro tuto dobu zvážít, zda není třeba ke snížení hrozby vlastní

zainteresanosti na přijatelnou míru uplatnit další zabezpečovací prvky. Takovým dalším zabezpečovacím prvkem může být:

- projednání věci s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- kontrola práce provedené členem týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat poradenství.

8.106 Hrozba vlastní zainteresanosti vznikne, jestliže se člen týmu provádějícího ověřování dozví, že jeho blízký rodinný příslušník má u klienta, u něhož se provádí ověřování, přímý finanční podíl nebo významný nepřímý finanční podíl. Při hodnocení závažnosti jakékoli hrozby je třeba posoudit povahu příbuzenského vztahu mezi členem týmu provádějícího ověřování a takovým blízkým rodinným příslušníkem a dále významnost jeho finančního podílu. Po vyhodnocení závažnosti hrozby je třeba podle potřeby posoudit a uplatnit vhodné zabezpečovací prvky. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- blízký rodinný příslušník se v nejbližší příhodnou dobu zbaví celého finančního podílu, popř. se zbaví jeho postačující části,
- projednání věci s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- kontrolu práce provedené členem týmu provádějícího ověřování, který má takového blízkého rodinného příslušníka, jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat poradenství,
- odvolání daného člena týmu provádějícího ověřování z ověřování.

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

- člen týmu provádějícího ověřování, jeho nejbližší rodinný příslušník, ani firma nejsou beneficienty dané svěřenecké správy,
- podíl držený u klienta, u něhož se provádí ověřování, v rámci svěřenecké správy není pro svěřeneckou správu významný,
- svěřenecká správa není s to významným způsobem ovlivňovat klienta, u něhož se provádí ověřování,
- firma nebo člen týmu provádějícího ověřování nemá významný vliv na žádná investiční rozhodnutí, která by se týkala finančního podílu u klienta, u něhož se provádí ověřování.

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

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

Zda patří tyto osobám mohou být příčinou hrozby vlastní zainteresovanosti, bude záležet na určitých faktorech, jako např.:

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

Měla by se posoudit závažnost hrozby a zjistí-li se, že tato hrozba není nevýznamná, mělo by se zvážit, jaké existují vhodné zabezpečovací prvky a ty by se měly uplatnit s cílem hrozbu vyloučit nebo ji omezit na přijatelnou míru. Jako vhodné lze uvést tyto zabezpečovací prvky:

- použití metodiky, která omezuje možnosti vlastnictví takových podílů všude, kde je to možné,
- projednání věci s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- kontrola práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat též poradenství.

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

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

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

- kontrolu práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování,
- omezení rozhodování dané osoby u zakázky na ověřování.

Ustanovení pro auditorské klienty

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

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

8.113 Jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, má přímý finanční podíl na subjektu, který má rozhodující vliv na auditorského klienta firmy, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. V takovém případě – jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu nebo jeho části, bez níž se takový podíl stane nevýznamným.

8.114 Hrozba vlastní zainteresovanosti také vzniká, jestliže finanční podíl u auditorského klienta firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, má v držení program penzijního připojištění takové firmy. V takovém případě by se měla posoudit závažnost hrozby a zjistí-li se, že tato hrozba není nevýznamná, mělo by se posoudit, jaké existují vhodné zabezpečovací prvky a ty by se měly podle potřeby uplatnit s cílem hrozbu vyloučit nebo ji omezit na přijatelnou míru.

8.115 Jestliže jiní profesní účetní, kteří nepracují na ověřování (nebo jejich nejbližší rodinní příslušníci) v rámci **kanceláře***, kde v souvislosti s auditem působí **vedoucí zakázky***, mají přímý finanční podíl nebo významný nepřímý podíl u daného auditorského klienta, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Proto by takový profesní účetní ani jejich nejbližší rodinní příslušníci neměli mít v držení žádný finanční podíl u takového auditorského klienta.

8.116 Kancelář, kde vedoucí zakázky vyvíjí činnost v souvislosti s ověřováním, nemusí nutně být totožná s kanceláří, ke které je daný profesní účetní přidělen. Jestliže vedoucí zakázky patří k jiné kanceláři než ostatní členové týmu provádějícího ověřování, je třeba podle úsudku určit, u které kanceláře má provádět činnost v souvislosti s daným ověřováním.

8.117 Jestliže jiní profesní účetní a vedoucí zaměstnanci poskytující auditorskému klientovi služby nemající charakter ověřování (s výjimkou těch, jejichž účast je jednoznačně nevýznamná) vč. jejich nejbližších rodinných příslušníků, mají u auditorského klienta v držení přímý finanční podíl nebo významný nepřímý podíl, je hrozba

* Definice jsou na stránkách 5-9.

vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Proto by takoví profesní účetní ani jejich nejbližší rodinní příslušníci neměli mít v držení žádný finanční podíl u takového auditorského klienta.

8.118 Finanční podíl, který má u auditorského klienta v držení nejbližší rodinný příslušník manažera patřícího ke kanceláři, kde v souvislosti s ověřováním působí vedoucí zakázky, nebo profesního účetního nebo vedoucího zaměstnance poskytujícího auditorskému klientovi služby nemající charakter ověřování, se nepovažuje za finanční podíl vytvářející nepřijatelnou hrozbu, jestliže je takový podíl získán jako součást zaměstnaneckých práv (může jít např. o penzijní práva nebo akciové opce). Kde to však bude nutné, tam se přijmou zabezpečovací prvky, které sníží ohrožení nezávislosti na přijatelnou míru.

8.119 Hrozba vlastní zainteresovanosti také vzniká, jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem nebo také člen týmu provádějícího ověřování, má v držení finanční podíl u určitého subjektu, kde má finanční podíl také auditorský klient, popř. vedoucí představitel nebo funkcionář nebo vlastník s rozhodujícím vlivem. Nezávislost vůči auditorskému klientovi není ohrožena, jestliže příslušné podíly, které u takového subjektu mají firma, popř. firma patřící do skupiny firem, člen týmu provádějícího ověřování, auditorský klient, popř. jeho vedoucí představitel nebo funkcionář nebo jeho vlastník s rozhodujícím vlivem, jsou nevýznamné a auditorský klient nemůže na takový subjekt vykonávat významnější vliv. Jestliže jde o podíl, který je pro firmu, popř. firmu patřící do skupiny firem nebo auditorského klienta významnější, přičemž auditorský klient je schopen vykonávat na daný subjekt významnější vliv, neexistují zabezpečovací prvky, které by hrozbu vlastní zainteresovanosti dokázaly snížit na přijatelnou míru, takže je nutné, aby se firma, popř. firma patřící do skupiny firem, buď takového podílu zbavila nebo se vzdala zakázky. Člen týmu provádějícího ověřování, který má v držení takový významnější podíl, musí učinit některý z těchto kroků:

- zbavit se podílu,
- zbavit se části podílu tak, aby jeho zbývající část nemohla nadále být považována za významnou,
- odstoupit z týmu provádějícího ověřování.

Ustanovení pro neauditorské klienty, u nichž se provádí ověřování

8.120 Jestliže firma má přímý finanční podíl na klientovi, u něhož provádí ověřování a který není auditorským klientem, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. Jestliže firma hodlá zakázku realizovat, pak se musí takového finančního podílu zbavit.

8.121 Hrozba vlastní zainteresovanosti také vzniká, jestliže firma má významný nepřímý finanční podíl na klientovi, u něhož provádí ověřování, a který není auditorským klientem. V takovém případě – jestliže firma hodlá realizovat zakázku

u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu nebo jeho dostatečné části, aby se zbývající podíl stal nevýznamným.

8.122 Jestliže firma má významný finanční podíl u subjektu, který má podíl s rozhodujícím vlivem u klienta, u něhož se provádí ověřování a který není auditorským klientem, je hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nezmírní žádné zabezpečovací prvky. V takovém případě – jestliže firma hodlá realizovat zakázku u takového klienta – je nutné, aby se zbavila buď celého nepřímého podílu nebo jeho dostatečné části, aby se zbývající podíl stal nevýznamným.

8.123 V případě, že se o ověřování vypracovává zpráva s omezeným použitím, platí pro ustanovení odst. 8.104 až 8.108 a odst. 8.120 až 8.122 výjimky uvedené v odst. 8.15.

PŮJČKY A ZÁRUKY

8.124 Půjčka, kterou firma získá od klienta, u něhož se provádí ověřování nebo záruka na půjčku poskytnutá firmě klientem, u něhož se provádí ověřování, je-li tímto klientem banka nebo podobná instituce, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je taková půjčka poskytnuta za standardních obchodních podmínek a požadavků a půjčka je nevýznamná jak pro firmu, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování. Je-li půjčka pro klienta, u něhož se provádí ověřování nebo pro firmu významná, lze hrozbu vlastní zainteresovanosti snížit na přijatelnou míru použitím zabezpečovacích prvků. Takovým zabezpečovacím prvkem může např. být využití jiného profesního účetního (mimo firmu), jehož úkolem bude zkontrolovat provedenou práci.

8.125 Půjčka, kterou od klienta, u něhož se provádí ověřování, získá člen týmu provádějícího ověřování nebo jeho nejbližší rodinní příslušníci, popř. záruka na půjčku poskytnutá jim ze strany klienta, u něhož se provádí ověřování, je-li tímto klientem banka nebo podobná instituce, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže je taková půjčka poskytnuta za standardních obchodních podmínek a požadavků a půjčka je nevýznamná jak pro firmu, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování. Takovou půjčkou může např. být možnost přečerpání konta, půjčka na nákup osobního automobilu, hypotéka na rodinný dům.

8.126 Podobně vklad firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování u klienta, u kterého se provádí ověřování a kterým je banka nebo podobná instituce, popř. vedení makléřského konta u takového klienta, netvoří hrozbu vůči nezávislosti, jestliže takový vklad nebo konto jsou vedeny za standardních obchodních podmínek.

8.127 Jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování poskytne půjčku klientovi, u něhož se provádí ověřování a který není bankou ani podobnou institucí nebo se zaručí za půjčku poskytnutou takovému klientovi, u něhož se provádí ověřování, může vzniknout tak velká hrozba vlastní zainteresovanosti, že ji žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou míru. Toto platí za podmínky, že tato

půjčka nebo záruka není nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování, tak pro klienta, u něhož se provádí ověřování.

8.128 Podobně jestliže firma nebo člen týmu provádějícího ověřování přijme půjčku od klienta, u kterého se provádí ověřování a který není bankou ani podobnou institucí nebo od takového klienta, u něhož se provádí ověřování, získá záruku za půjčku, může vzniknout tak velká hrozba vlastní zainteresovanosti, že ji žádné zabezpečovací prvky nemohou snížit na přijatelnou míru. Toto platí za podmínky, že tato půjčka nebo záruka není nevýznamná jak pro firmu nebo člena týmu provádějícího ověřování, tak pro výrokového klienta, u něhož tým toto ověřování provádí.

8.129 Příklady v odst. 8.124 až 8.128 se vztahují na půjčky a záruky mezi firmou a klientem, u něhož se provádí ověřování. Jde-li však o audit, je třeba tato ustanovení vztáhnout na firmu, popř. na firmu patřící do skupiny firem a na auditorského klienta.

ÚZKÝ OBCHODNÍ VZTAH KE KLIENTŮM, U NICHŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ

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

- (a) vlastnictví významného finančního podílu ve společném podniku spolu s klientem, u něhož se provádí ověřování nebo vlastníkem majícím rozhodující vliv, vedoucím představitelem, funkcionářem nebo jiným manažerem,
- (b) ujednání, kde se jedna nebo více služeb nebo produktů firmy kombinuje s jednou nebo více službami nebo produkty klienta, u něhož se provádí ověřování, a kde jde o tržní uplatňování služeb a produktů s odkazem na obě zmíněné strany,
- (c) distribuční nebo marketingová ujednání, podle nichž firma působí jako distributor nebo prodejce produktů nebo služeb klienta, u něhož se provádí ověřování nebo kde klient, u něhož se provádí ověřování, působí jako distributor nebo prodejce produktů nebo služeb firmy.

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

- ukončit obchodní vztah,
- omezit podmínky vztahu natolik, aby finanční podíl byl nevýznamný a aby i vztah byl jednoznačně nevýznamný,
- odmítnout realizaci zakázky.

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

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

- vztah je pro firmu, popř. firmu patřící do skupiny firem a auditorského klienta jednoznačně nevýznamný,
- podíl je nevýznamný pro investora nebo skupinu investorů,
- podíl nedává investorovi nebo skupině investorů možnost ovládat daný subjekt v držení úzkého okruhu vlastníků.

8.132 Nákup zboží a služeb realizovaný u klienta, u něhož se provádí ověřování, firmou (nebo realizovaný u auditorského klienta firmou patřící do skupiny firem) nebo členem týmu provádějícího ověřování, by všeobecně neměl tvořit hrozbu vůči nezávislosti, jestliže jde o transakce v rámci standardní obchodní činnosti mezi samostatnými a nezávislými partnery. Může nicméně jít o transakce takové povahy a rozsahu, že vznikne hrozba vlastní zainteresanosti. Není-li tato hrozba jednoznačně nevýznamná, je třeba posoudit a uplatnit zabezpečovací prvky a s jejich pomocí snížit hrozbu na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- vyloučení takových transakcí nebo omezení jejich rozsahu,
- odvolání daného člena týmu provádějícího ověřování z ověřování,
- projednání věci s osobami, kteří jsou u klienta pověřeni dohlédací činností, např. s auditorským výborem.

PŘÍBUZENSKÉ A OSOBNÍ VZTAHY

8.133 Příbuzenské a osobní vztahy mezi členem týmu provádějícího ověřování na jedné straně a vedoucím představitelem, funkcionářem nebo jiným zaměstnancem (podle zastávaných pozic) klienta, u něhož se provádí ověřování, na straně druhé, může vytvářet hrozbu vlastní zainteresanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti. Význam těchto hrozeb může záviset na celé řadě faktorů, např. na pracovních úkolech daného jednotlivce v rámci ověřování, na tom, o jak blízký vztah jde a na roli rodinného příslušníka nebo jiné osoby u klienta, u něhož se provádí ověřování.

Existuje tedy široké spektrum situací, které je třeba vyhodnotit a podle tohoto vyhodnocení uplatnit zabezpečovací prvky ke snížení hrozby na přijatelnou míru.

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

8.135 Hrozby vůči nezávislosti mohou také vzniknout, je-li vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, s pravomocemi umožňujícími přímo a významně ovlivnit předmět ověřování blízký [nikoli nejbližší] rodinný příslušník člena týmu provádějícího ověřování. Význam takových hrozeb bude záviset na faktorech, jako je např.:

- pozice, jakou blízký rodinný příslušník u klienta zastává,
- role daného profesního účetního v týmu provádějícím ověřování.

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

- odvolání daného člena týmu provádějícího ověřování z ověřování,
- strukturování odpovědnosti a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby daný člen týmu nepracoval na problematice spadající do sféry odpovědnosti blízkého rodinného příslušníka,
- uplatnění metodik a postupů, v jejichž rámci pracovníci firmy mají nadřazeným hlásit veškeré problémy kolem nezávislosti a objektivity, které se jich týkají.

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

takových faktorů, jakými jsou blízkost vztahu a role, kterou daná osoba u klienta, u něhož se provádí ověřování, zastává.

8.137 Je třeba posoudit, zda hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti může vzniknout v důsledku osobních nebo příbuzenských vztahů mezi manažerem nebo zaměstnancem firmy, který není členem týmu provádějícího ověřování, na jedné straně a vedoucím představitelem, funkcionářem nebo zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování a zastávajícím pozici, kde může přímo a významně ovlivnit předmět ověřování na straně druhé. Manažeři a zaměstnanci firmy mají v této souvislosti povinnost identifikovat každý takový vztah a vyhledat radu o tom, jaké zvolit postupy. K hodnocení významu takto vzniklé hrozby a k hodnocení vhodných zabezpečovacích prvků k eliminaci hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru patří posuzování takových faktorů, jakými jsou blízkost vztahu, interakce manažera nebo zaměstnance firmy s týmem provádějícím ověřování, pozice, kterou manažer či zaměstnanec zastává u firmy a role, kterou daná osoba zastává u klienta, u něhož se provádí ověřování.

8.138 Neúmyslné porušení ustanovení tohoto článku, pokud jde o příbuzenské a osobní vztahy, nepoškodí nezávislost firmy ani jednotlivého člena týmu provádějícího ověřování, jestliže:

- (a) firma zavedla metodiky a postupy, podle nichž všichni profesní účetní musí firmě bezodkladně hlásit veškerá porušení vzniklá v důsledku změny pracovního poměru jejich nejbližších a blízkých rodinných příslušníků, popř. jiné osobní vztahy, které mohou vytvářet hrozbu vůči nezávislosti,
- (b) firma provede strukturální přestavbu odpovědnosti a úkolů v týmu provádějícím ověřování pokud možno tak, aby se daný člen týmu nezabýval problematikou spadající do sféry odpovědnosti osoby, s níž je tento pracovník příbuzný nebo k němu má osobní vztah, a není-li tato přestavba možná, pak firma daného člena týmu provádějícího ověřování neodkladně odvolá z ověřování,
- (c) firma věnuje další dodatečnou pozornost kontrolování práce realizované daným profesním pracovníkem.

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

- kontrolu práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování,
- omezení rozhodování dané osoby u zakázce na ověřování.

ZAMĚSTNANECKÝ POMĚR U KLIENTŮ, U NICHŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ

8.140 Nezávislost firmy nebo člena týmu provádějícího ověřování může být ohrožena, jestliže členem týmu provádějícího ověřování nebo manažerem firmy byl ve-

doucí představitel, funkcionář nebo zaměstnanec klienta, u něhož se provádí ověřování, mající možnost přímo a významně ovlivnit předmět ověřování. Za této situace může vzniknout hrozba vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti především tehdy, pokud mezi takovou osobou a její dřívější firmou nadále existují významné vztahy. Nezávislost člena týmu provádějícího ověřování může podobně být ohrožena, jestliže na ověřování pracuje někdo, kdo ví (popř. kdo má důvod se domnívat), že někdy v budoucnu u klienta, u něhož se provádí ověřování, nastoupí nebo může nastoupit.

8.141 Jestliže člen týmu provádějícího ověřování nebo bývalý profesní účetní firmy přešel ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, bude závažnost takto vzniklé hrozby vlastní zainteresovanosti, spřízněnosti nebo vydíratelnosti záviset na následujících faktorech:

- pozici, kterou daná osoba zaujala u klienta, u něhož se provádí ověřování,
- rozsahu, v jakém má daná osoba spolupracovat s týmem provádějícím ověřování,
- čase, který uplynul od doby, kdy daná osoba byla členem týmu provádějícího ověřování nebo firmy,
- pozici, kterou daná osoba zastávala v týmu provádějícím ověřování nebo ve firmě. Závažnost hrozby je třeba vyhodnotit a není-li hrozba jednoznačně nevýznamná, musí se posoudit a popř. uplatnit zabezpečovací prvky, jimiž se hrozba sníží na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:
 - posouzení vhodnosti nebo nutnosti úpravy plánu ověřování u zakázky,
 - na následnou zakázku na ověřování nasazení týmu, který bude mít ve vztahu ke klientovi, u něhož se provádí ověřování, minimálně takové zkušenosti jako osoba, která přešla ke klientovi,
 - kontrolu práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat též poradenství,
 - kontrolu kvality ověřování.

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

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

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

- uplatnění metodik a postupů, podle nichž daná osoba musí firmě hlásit jakékoli závažnější jednání s klientem, u něhož se provádí ověřování, o případném pracovním vztahu,
- odvolání člena týmu provádějícího ověřování z ověřování.

Kromě toho je třeba zvážit, zda bude vhodné provést nezávislou revizi veškerých závažnějších úsudků, které daný člen týmu uplatnil v době, kdy se podílel na realizaci zakázky.

SLUŽBY V NEDÁVNÉ DOBĚ POSKYTOVANÉ KLIENTŮM, U NICHŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ

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

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

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

- pozice, kterou daná osoba zastávala u klienta, u něhož se provádí ověřování,
- čas, který uplynul od doby, kdy daná osoba odešla od klienta, u něhož se provádí ověřování,
- role, která dané osobě náleží v týmu provádějícím ověřování.

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

- kontrolu práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat též poradenství,
- projednání věci s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem.

POZICE VEDOUcíHO PŘEDSTAVITELE NEBO FUNKCIONÁŘE U KLIANTA, U NĚHOŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ

8.146 Jestliže profesní účetní nebo zaměstnanec firmy působí jako vedoucí představitel nebo funkcionář u subjektu, který je klientem, u něhož se provádí ověřování, je hrozba kontroly po sobě samém a hrozba vlastní zainteresovanosti natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Podobně je tomu v případě auditu, jestliže auditor/profesní účetní nebo zaměstnanec firmy působí jako vedoucí představitel nebo funkcionář u subjektu, který je auditorským klientem, je hrozba natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Jestliže taková osoba hodlá přijmout uvedenou pozici, musí buď odmítnout práci na ověřování nebo z ověřování (zakázky) odstoupit.

8.147 Funkce sekretáře společnosti (*company secretary*) má v různých zemích různou náplň. Povinnosti sekretáře mohou být ryze administrativní, např. vedení personální agendy a podnikové evidence, ale mohou také být mnohem rozsáhlejší a zahrnovat např. i péči o plnění právních předpisů a poradenství k otázkám řízení společnosti. Každopádně se má za to, že kdo tuto pozici zastává, je s daným subjektem velmi úzce spjat, což může být příčinou hrozby kontroly po sobě samém a hrozby protekčního vztahu.

8.148 Jestliže profesní účetní nebo zaměstnanec firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, působí u auditorského klienta jako sekretář společnosti, je hrozba kontroly po sobě samém a hrozba protekčního vztahu natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádné zabezpečovací prvky. Je-li taková možnost umožněna právními předpisy nebo profesními standardy v dané zemi, pak se takto vykonávané povinnosti a funkce musí omezit na rutinní a administrativní záležitosti – např. na zpracování zápisů a vedení povinných výkazů.

8.149 Všeobecně se má za to, že rutinní administrativní práce ve funkci sekretáře společnosti nebo poskytování rad o administrativních záležitostech – přičemž veškerá relevantní rozhodnutí činí management společnosti – nejsou činnosti, které by ohrožovaly nezávislost.

DLOUHODOBÉ VAZBY PRACOVNÍKŮ VE VYŠŠÍCH POZICÍCH S KLIENTY, U NICHŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ

Všeobecná ustanovení

8.150 Hrozbu spřízněnosti může vyvolat dlouhodobé nasazení stejných vedoucích pracovníků na dané zakázce na ověřování. Závažnost této hrozby závisí na řadě faktorů, z nichž lze jmenovat tyto:

- délka doby, po kterou je daná osoba členem týmu provádějícího ověřování,
- role dané osoby v týmu provádějícím ověřování,
- struktura firmy,
- povaha ověřování.

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

- rotaci vedoucích pracovníků v týmu provádějícím ověřování,
- kontrolu práce vedoucích pracovníků jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat poradenství,
- nezávislou vnitřní kontrolu kvality.

Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu

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

- (a) vedoucí zakázky musí být vyměněn po předem stanovené době, která by za běžných okolností neměla být delší než sedm let,
- (b) vedoucí zakázky nahrazený po předem stanovené době by se do funkce vedoucího zakázky neměl vrátit dříve než po uplynutí dalšího času, který obvykle činí dva roky.

8.152 Stane-li se auditorský klient subjektem registrovaným na veřejném trhu, pak se při stanovní lhůty, do kdy má dojít k výměně vedoucího zakázky, musí vzít v úvahu délka doby, po kterou onen vedoucí zakázky tuto funkci pro daného auditorského klienta zastával. Ve funkci vedoucího zakázky však může působit ještě dva roky po datu registrace a být vyměněn („rotován“) až po uplynutí této doby.

8.153 Vedoucí zakázky má sice být takto po předem stanovené době vyměněn, ale za určitých okolností může být z hlediska termínů rotace potřebné uplatnit určitou míru flexibility. Za takové určité okolnosti lze považovat:

- situaci, kdy je setrvání vedoucího zakázky ve funkci u dané zakázky pro auditorského klienta zvláště důležité, např. má-li u auditorského klienta dojít k velkým

změnam organizační struktury – ty by se časově neměly shodovat se změnou osoby vedoucího zakázky,

- situaci, kdy v důsledku velikosti firmy je rotace nemožná nebo nepředstavuje žádoucí zabezpečovací prvek.

Ve všech takových situacích, kdy vedoucí zakázky není po předem stanovené době vyměněn, je nutné uplatnit náležitě zabezpečovací prvky a tím snížit veškeré hrozby na přijatelnou míru.

8.154 Jestliže u firmy působí jen několik málo profesních účetních/auditorů se znalostmi a zkušenostmi potřebnými k zastávání funkce vedoucího zakázky u auditorského klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu, nemusí rotace představovat žádoucí zabezpečovací prvek. Za takových okolností firma musí pro snížení hrozeb na přijatelnou míru uplatnit jiné zabezpečovací prvky. Vhodným zabezpečovacím prvkem zde může být kontrola práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat též poradenství.

POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB NEMAJÍCÍCH CHARAKTER OVĚŘOVÁNÍ KLIENTŮM, U NICHŽ SE PROVÁDÍ OVĚŘOVÁNÍ

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

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

- schvalování, plnění a dohotovování transakcí nebo jiný způsob uplatňování pravomoci jménem klienta, u něhož se provádí ověřování, popř. převzetí takových pravomocí do vlastních rukou,
- určování, které doporučení firmy se má realizovat,
- podávání zpráv (v manažerské funkci) osobám vykonávajícím dohlédací činnost.

8.157 Příklady řešené v kontextu poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, jsou uvedeny v odst. 8.163 až 8.200. Potenciální hrozby vůči nezávislosti nejčastěji vznikají tehdy, když se služby nemající charakter ověřování poskytují auditorským klientům. V účetních výkazech daného subjektu jsou obsaženy finanční informace o širokém spektru transakcí a událostí, jichž byl daný subjekt účastníkem. Předmět ostatních ověřovacích služeb může být svým charakterem omezený. Hrozby vůči nezávislosti však mohou vznikat i tehdy, pokud firma poskytuje služby nemající charakter ověřování a vztahující se k předmětu ověřování. V takových případech je třeba posoudit závažnost účasti firmy na předmětu ověřování: zda se vytvářejí hrozby kontroly po sobě samém a zda lze hrozby vůči nezávislosti snížit na přijatelnou míru uplatněním zabezpečovacích prvků, popř. zda lze poskytování služeb nemajících charakter ověřování odmítnout. Kde služby nemající charakter ověřování nemají k předmětu ověřování žádný vztah, tam jsou rizika ohrožující nezávislost jednoznačně nevýznamná.

8.158 Hrozbu kontroly po sobě samém nebo hrozbu vlastní zainteresovanosti mohou vytvářet i tyto činnosti:

- výkon správy klientova majetku,
- dohled nad zaměstnanci auditorského klienta při výkonu jejich běžné opakující se činnosti,
- vypracování podkladových dokumentů nebo výchozích dat v elektronické i jiné formě sloužících k doložení skutečné transakce (např. nákupní objednávky, záznaky o odpracované době pro mzdovou agendu, objednávky od zákazníků).

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

- přijetí opatření, podle kterých se pracovníci poskytující takové služby nemohou podílet na ověřování,
- pověření jiného profesního účetního poradenstvím o potenciálním dopadu takových činností na nezávislost firmy a týmu provádějícího ověřování,
- jiné vhodné zabezpečovací prvky stanovené právními předpisy dané země.

8.159 Nový vývoj v daném oboru podnikání, vývoj na finančních trzích, rychlé změny v informačních technologiích a důsledky těchto změn pro oblast řízení a kontroly – to vše jsou faktory, pro které není možné sestavit vyčerpávající seznam situací, kdy poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování, může vést k vytváření hrozeb pro nezávislost. Tež není možno sestavit ani úplný seznam zabezpečovacích prvků, které by tyto hrozby eliminovaly

nebo je omezily na přijatelnou míru. Obecně však platí, že firma může poskytovat služby, vedle zakázky na ověřování, pod podmínkou, že veškerá rizika, která by mohla ohrožovat nezávislost, jsou zredukována na přijatelnou míru.

8.160 Při snižování hrozeb vznikajících při poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientům, u nichž se provádí ověřování, se uplatní především tyto zabezpečovací prvky:

- metodiky a postupy, které členu týmu provádějícího ověřování nedovolují činit manažerská rozhodnutí za klienta, u něhož se provádí ověřování, ani přejímat za taková rozhodnutí odpovědnost,
- projednání otázek nezávislosti souvisejících s poskytováním služeb nemajících charakter ověřování s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- metodiky a postupy, jimiž si klient, u něhož se provádí ověřování, zajišťuje dohled nad službami nemajícími charakter ověřování poskytovanými firmou,
- pověření jiného profesního účetního nepodílejícího se na ověřování, poradenstvím o potenciálním dopadu zakázky nemající charakter ověřování na nezávislost týmu provádějícího ověřování a firmy,
- pověření jiného profesního účetního nepodílejícího se na ověřování, ověřením určitého odděleného aspektu zakázky (celého ověřování),
- získání souhlasu klienta, u něhož se provádí ověřování, s tím, že odpovědnost za výsledky práce firmy nese on,
- informování osob zajišťujících u klienta dohlédací činnost, např. auditorského výboru, o povaze a rozsahu účtovaných honorářů,
- přijetí opatření s cílem vyloučit pracovníky, kteří poskytovali služby nemající charakter ověřování, z účasti na zakázce na ověřování.

8.161 Než firma přijme zakázku na poskytování služeb nemajících charakter ověřování klientovi, u něhož se provádí ověřování, musí zvážit, zda poskytování takových služeb nepovede k ohrožení nezávislosti. Jde-li o hrozbu, která není jednoznačně nevýznamná, je nutné zakázku nemající charakter ověřování odmítnout, pokud nelze uplatnit vhodné zabezpečovací prvky, které by hrozbu eliminovaly nebo snížily na přijatelnou míru.

8.162 Jestliže se služby nemající charakter ověřování poskytují auditorským klientům, mohou být takto vzniklé hrozby vůči nezávislosti natolik velké, že je žádný zabezpečovací prvek nestačí eliminovat ani snížit na přijatelnou míru. Přípustné však může být poskytování takových služeb spřízněnému subjektu nebo samostatné divizi auditorského klienta, popř. poskytování takových služeb v souvislosti s oddělenou položkou účetních výkazů. To vše ale pod podmínkou, že veškeré hrozby vůči nezávislosti firmy byly sníženy na přijatelnou míru přijetím opatření, podle nichž jiná firma provede audit takového spřízněného subjektu, divize nebo oddělené položky účetních výkazů, popř. jiná firma provede znovu službu nemající charakter ověřování v rozsahu postačujícím k tomu, aby tato jiná firma převzala za takovou službu odpovědnost.

Zpracování účetních výkazů a účetních závěrek

8.163 Asistence auditorskému klientovi např. při zpracování účetních výkazů a závěrek může vést k vytváření hrozby kontroly po sobě samém, jestliže táž firma posléze provádí ověřování takové účetní závěrky.

8.164 Za vedení účetnictví a za sestavení účetní závěrky odpovídá management klienta – ten však může firmu požádat o pomoc v těchto činnostech. Jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem nebo pracovníci poskytující takovou pomoc, činí manažerská rozhodnutí, je hrozba kontroly po sobě samém natolik velká, že ji nelze snížit na přijatelnou míru žádným zabezpečovacím opatřením. Pracovníci firmy by tedy neměli činit manažerská rozhodnutí. Lze uvést tyto příklady takových manažerských rozhodnutí:

- stanovení nebo změny zápisů deníkových položek nebo třídění účtů či transakcí nebo jiných účetních záznamů bez klientova schválení,
- povolování nebo schvalování transakcí,
- vypracování podkladových dokumentů nebo výchozích dat (vč. rozhodnutí o předpokladech pro oceňování) nebo provádění změn v podkladových dokumentech a výchozích datech.

8.165 Auditorský proces zahrnuje rozsáhlý dialog mezi firmou a managementem auditorského klienta. V průběhu tohoto procesu management požaduje a získává značné množství vstupních informací o řadě různých otázek – např. o účetních principech, o náplni účetní závěrky, o přiměřenosti kontrolních mechanismů a metod používaných při stanovení vykazovaných částek aktiv a pasiv. Technická pomoc tohoto druhu spolu s poradenstvím o účetních principech je vhodným prostředkem na podporu náležité prezentace účetních výkazů. Obecně platí, že poskytování poradenství v těchto otázkách neohrožuje nezávislost firmy. Podobně lze v průběhu auditu pomáhat auditorskému klientovi při řešení problémů sesouhlasení účtů, shromažďování a analyzování informací k výkazům pro regulační účely, při přípravě konsolidované účetní závěrky (vč. úpravy místních povinných výkazů do podoby, která se shoduje s účetní metodikou skupiny a vč. převodu do různých výkaznických rámců – např. do rámce Mezinárodních auditorských standardů), při přípravě návrhu textu přílohy, při navrhování oprav v deníkových položkách a při poskytování asistence a poradenství při přípravě statutárních výkazů dceřiných společností. Tyto služby se považují za normální součást auditorského procesu a za normálních okolností neohrožují nezávislost.

Všeobecná ustanovení

8.166 Příklady v odst. 8.167 až 8.170 ukazují, že hrozba kontroly po sobě samém může vzniknout tehdy, jestliže se firma podílí na přípravě účetních záznamů nebo účetní závěrky a posléze sama provádí ověřování této účetní závěrky. Totéž může platit i v situacích, kdy předmětem ověřování není účetní závěrka – hrozba kontroly po sobě samém může např. vzniknout tehdy, jestliže firma vypracovala

a sestavila pro klienta výhledové finanční informace a následně provedla jejich ověření. Firma by proto měla vyhodnotit nakolik závažná je hrozba kontroly po sobě samé, která může vzniknout při poskytování takových služeb. Jestliže tato hrozba není jednoznačně nevýznamná, je třeba zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky, které hrozbu sníží na přijatelnou míru.

Auditorští klienti, kteří nejsou subjekty registrovanými na veřejném trhu

8.167 Klientovi, který není subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, může firma, popř. firma patřící do skupiny firem, poskytovat účetní služby vč. mzdového účetnictví, to však pod podmínkou, že případná hrozba kontroly po sobě samém je snížena na přijatelnou míru. Lze uvést tyto příklady takových služeb:

- zaznamenávání transakcí, pro které auditorský klient stanovil nebo schválil zařazení účtů podle účtové osnovy,
- zápis kódovaných transakcí do hlavní knihy auditorského klienta,
- vypracování účetních výkazů na základě údajů z předvahy,
- zápis schválených položek auditorského klienta do předvahy.

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

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

Auditorští klienti, kteří jsou subjekty registrovanými na veřejném trhu

8.168 Jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, poskytuje účetní služby vč. mzdového účetnictví a zpracovává účetní závěrku, popř. účetní informace tvořící podklad pro účetní závěrku, o které se vydává auditorská zpráva, a jestliže tak činí jménem auditorského klienta, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, může tím taková firma, popř. firma patřící do skupiny firem, ohrozit svou nezávislost nebo může vyvolat dojem takového ohrožení. Znamená to, že takto vzniklou hrozbu nevyloučí ani nesníží na přijatelnou míru žádný jiný zabezpečovací prvek než zákaz takových služeb – s výjimkou naléhavých situ-

ací a dále s výjimkou případů, kdy tyto služby spadají pod mandát statutárního auditu. Firma, ani firma patřící do skupiny firem, proto – kromě omezených výjimek popsanych dále v tomto textu – nesmí registrovaným subjektům, kteří jsou jejími auditorskými klienty, takové služby poskytovat.

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

- služby nezahrnují užití úsudku,
- divize nebo dceřiné společnosti, kterým se služby poskytují, mají celkově nepodstatný význam pro auditorského klienta, popř. takto poskytované služby jsou celkově nepodstatné pro dané divize nebo dceřiné společnosti,
- honoráře z takových služeb jsou pro firmu, popř. pro firmu patřící do skupiny firem, celkově jednoznačně nevýznamné.

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

- firma, popř. firma patřící do skupiny firem, nesmí přijímat žádné manažerské funkce ani činit manažerská rozhodnutí,
- auditorský klient, který je subjektem registrovaným na veřejném trhu cenných papírů, přebírá odpovědnost za provedenou práci,
- pracovníci poskytující takové služby nejsou členy týmu provádějícího ověřování.

Naléhavé situace

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

- firma, popř. firma patřící do skupiny firem, nepřijímá žádné manažerské funkce ani nečiní manažerská rozhodnutí,
- auditorský klient přebírá odpovědnost za provedenou práci,
- pracovníci poskytující takové služby nejsou členy týmu provádějícího ověřování.

Služby oceňování majetku

8.171 Oceňovací služby znamenají vypracování předpokladů budoucího vývoje, aplikaci určitých metodologií a technik a kombinaci obou těchto činností s cílem vyčíslit určitou hodnotu nebo rozsah hodnot určitých aktiv, pasiv, popř. společnosti jako celku.

8.172 Hrozba kontroly po sobě samém může vzniknout tehdy, jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, provádí pro auditorského klienta ocenění, které má být začleněno do klientovy účetní závěrky.

8.173 Jestliže oceňovací služba zahrnuje oceňování hodnot, které jsou považovány za důležité v rámci účetní závěrky, přičemž toto ocenění obsahuje významnou subjektivní složku, je takto vzniklá hrozba kontroly po sobě samém natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží uplatnění žádného zabezpečovacího prvku. Taková oceňovací služba by se proto poskytovat neměla a věc lze řešit pouze vypovězením zakázky.

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

- kontrola práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat poradenství,
- potvrzení auditorského klienta, že chápe předpoklady, ze kterých má ocenění vycházet, jakož i příslušnou metodiku a schválení použití těchto předpokladů i metodiky,
- uznání auditorského klienta, že odpovědnost za výsledky takto provedené práce ponese sám,
- přijetí opatření, která vyloučí možnost, aby se na ověřování podíleli pracovníci, kteří poskytují (poskytovali) oceňovací služby.

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

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

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

8.176 Jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, poskytuje oceňovací služby jako součást předmětu ověřování, které není auditem, musí posoudit mož-

nost vzniku jakékoli hrozby kontroly po sobě samé. Není-li taková hrozba jednoznačně nevýznamná, je třeba zvážit a podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, jichž může být zapotřebí k vyloučení hrozby nebo k jejímu omezení na přijatelnou míru.

Poskytování daňových služeb auditorským klientům

8.177 Auditorský klient může žádat firmu o poskytování daňových služeb. Daňové služby jsou rozsáhlý obor – služby se mohou týkat kontroly dodržování právních předpisů, daňového plánování, poskytování oficiálních daňových posudků, pomoci při řešení daňových sporů atd. Tyto zakázky nejsou všeobecně spojovány s možností ohrožení nezávislosti.

Poskytování služeb interního auditu auditorským klientům

8.178 Hrozba kontroly po sobě samém může vzniknout, jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorskému klientovi služby interního auditu. Služby interního auditu mohou znamenat rozšíření auditorských služeb za rámec požadavků všeobecně přijatých auditorských standardů, popř. za rámec pomoci klientovi při provádění vnitřních kontrolních činností nebo při externím zajišťování těchto činností. Při hodnocení hrozeb vůči nezávislosti je třeba posoudit povahu poskytované služby.

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

8.180 Jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, poskytuje klientovi pomoc při realizaci interního auditu nebo sama tyto činnosti externě zajišťuje, lze každou takto vzniklou hrozbu kontroly po sobě samém snížit na přijatelnou míru tím, že se správa a řízení interního auditu vykonávaná managementem auditorského klienta, zřetelně oddělí od realizace interního auditu.

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

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

- (a) auditorský klient odpovídá za interní audit a uznává svou odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřní kontroly,
- (b) auditorský klient jmenuje zaměstnance odpovědného za interní audit (nejlépe z vrcholového managementu),
- (c) auditorský klient, auditorský výbor nebo dozorčí orgán schválí rozsah, rizika a periodicitu prací v oblasti interního auditu,
- (d) auditorský klient zajistí vyhodnocení doporučení předložených firmou a sám určí, která doporučení se budou realizovat,
- (e) auditorský klient vyhodnotí vhodnost použitých postupů interního auditu a poznatky, které byly při těchto postupech získány. K tomu mimo jiné využije zprávy získané od firmy a bude podle nich postupovat,
- (f) poznatky a doporučení z činnosti interního auditu budou řádně nahlašovány auditorskému výboru nebo dozorčímu orgánu.

Poskytování služeb pro systémy informační techniky auditorským klientům

8.183 Jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorským klientům služby zahrnující jak projektování, tak implementaci systémů informační techniky ve finanční oblasti a jestliže tyto systémy slouží ke generování informací tvořících součást účetních výkazů klienta, může tím vzniknout hrozba kontroly po sobě samém.

8.184 Hrozba kontroly po sobě samém bude pravděpodobně příliš velká, aby firma, popř. firma patřící do skupiny firem, mohla tyto služby poskytovat auditorským klientům, pokud se nezavedou náležitě zabezpečovací prvky, které zajistí, aby:

- (a) auditorský klient uznal svou odpovědnost za zavedení, udržování a monitorování systému vnitřní kontroly,
- (b) auditorský klient jmenoval zaměstnance odpovědného za přijetí veškerých manažerských rozhodnutí týkajících se projektování a implementace hardwarových nebo softwarových systémů (nejlépe z vrcholového managementu),
- (c) auditorský klient přijal konkrétní rozhodnutí týkající se projekčního a implementačního procesu,
- (d) auditorský klient vyhodnotil přiměřenost a výsledky projekce a implementace systému,
- (e) auditorský klient odpovídal za provoz (hardwarového nebo softwarového) systému a za data, která systém bude generovat.

8.185 Jestliže firma, popř. firma patřící do skupiny firem, poskytuje auditorským klientům služby zahrnující buď projektování nebo implementaci systémů informační techniky ve finanční oblasti a jestliže tyto systémy slouží ke generování informací tvořících součást klientových účetních výkazů, může tím vzniknout hrozba kontroly po sobě samém. Je třeba posoudit závažnost takové případné hrozby

a není-li tato hrozba jednoznačně nevýznamná, je třeba zvážit a podle potřeby uplatnit zabezpečovací prvky, které hrozbu vyloučí nebo ji omezí na přijatelnou míru.

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

Dočasné přidělení pracovníků firmy k zastávání funkcí u auditorských klientů

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

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

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

- pracovníkům poskytujícím tuto pomoc, nesmí být svěřována odpovědnost za ověřování žádné funkce ani činnosti, kterou sami vykonávali nebo řídili během svého dočasného působení u klienta,
- auditorský klient uzná, že odpovědnost za celkové řízení činnosti pracovníků firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, a za dohled nad výkonem jejich činnosti nese on.

Poskytování služeb podpory auditorských klientů při soudních sporech

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

8.189 Hrozba kontroly po sobě samém může vzniknout, jestliže služby poskytované auditorskému klientovi formou podpory při soudních sporech zahrnují odha-

dování možného výsledku – tyto odhady totiž ovlivňují částky a hodnoty, které se objeví v účetních výkazech. Závažnost takové hrozby bude záviset především na těchto faktorech:

- významnosti příslušných částek,
- významu subjektivní složky, která je v dané věci obsažena,
- povaze zakázky.

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

- metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci poskytující auditorskému klientovi uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta,
- nezařazování pracovníků poskytujících auditorskému klientovi uvedenou formu pomoci, do týmu provádějícího ověřování,
- využití práce jiných osob – např. nezávislých znalců.

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

Poskytování právních služeb auditorským klientům

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

8.192 Ohrožení nezávislosti je třeba posoudit s přihlédnutím k povaze služeb, které se mají poskytovat, dále k tomu, zda ten, kdo má poskytovat služby, nemá nic společného s týmem provádějícím ověřování, a také k závažnosti dané věci ve vztahu k účetním výkazům daných subjektů. Ke snížení hrozby na přijatelnou míru mohou posloužit zabezpečovací prvky uvedené v odstavci 8.160. V případě, kdy ohrožení nezávislosti nelze snížit na přijatelnou míru, je jediným řešením odmítnutí takových služeb nebo vypovězení zakázky o ověřování.

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

8.194 Je třeba rozlišovat mezi zastupováním a poradenstvím. Právní služby s podporou auditorského klienta při vyhotovení transakcí (např. podpora při uzavírání smluv, právní poradenství, právní prověrka „due diligence“, pomoc při restrukturalizaci) mohou vytvářet hrozbu kontroly po sobě samém; k dispozici však mohou být zabezpečovací prvky ke snížení těchto hrozeb na přijatelnou míru. Takové služby by celkově neměly představovat ohrožení nezávislosti, jestliže:

- na poskytování služeb se nepodílejí členové týmu provádějícího ověřování,
- jde o poskytované služby, činí konečné rozhodnutí auditorský klient; pokud jde o transakce, zahrnují tyto služby vyhotovení věcí rozhodnutých auditorským klientem.

8.195 Práce pro auditorského klienta při řešení sporů nebo při soudním řízení tehdy, jde-li o částky, které jsou významné ve vztahu k účetním výkazům (závěrce) auditorského klienta, může vést k hrozbě protekčního vztahu a hrozbě kontroly po sobě samém, které budou natolik velké, že je na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek. Takové služby auditorským klientům by tedy firma neměla poskytovat.

8.196 Je-li firma požádána, aby přijala roli obhájce auditorského klienta při řešení sporu nebo při soudním řízení a jde-li přitom o částky, které jsou významné ve vztahu k účetním výkazům (závěrce) auditorského klienta, měla by firma posoudit závažnost hrozby protekčního vztahu a hrozby kontroly po sobě samé a jestliže tyto hrozby nebudou jednoznačně nevýznamné, musí zvážit a uplatnit zabezpečovací prvky potřebné k eliminaci hrozeb nebo k jejich omezení na přijatelnou míru. Může jít o tyto zabezpečovací prvky:

- metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci poskytující auditorskému klientovi uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta,
- nezařazování pracovníků poskytujících auditorskému klientovi uvedenou formu pomoci, do týmu provádějícího ověřování.

8.197 Je-li profesní účetní nebo zaměstnanec firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, jmenován hlavním poradcem auditorského klienta ve věcech právních, vznikne hrozba kontroly po sobě samém a hrozba protekčního vztahu, která bude natolik velká, že ji na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek. Pozice poradce ve věcech právních je všeobecně pozicí ve vrcholovém managementu s širokou odpovědností za právní záležitosti společnosti. Proto by žádný profesní účetní ani jiný pracovník firmy, popř. firmy patřící do skupiny firem, neměl od auditorského klienta takové jmenování přijmout.

Nábor pracovníků do vrcholového managementu

8.198 Nábor pracovníků do vrcholového managementu klienta, a to do pozic, ve kterých lze ovlivnit předmět ověřování, může jak v současné době, tak v budoucnu vytvářet hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu protekčního vztahu i hrozbu vydíratelnosti. Závažnost takové hrozby bude záviset především na těchto faktorech:

- roli nebo funkci, pro kterou se realizuje nábor,
- povaze požadované pomoci.

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

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

Správa podnikových financí a podobné činnosti

8.199 Poskytování služeb, poradenství nebo pomoci souvisejících se správou firemních financí klienta, u něhož se provádí ověřování, může vytvářet hrozbu protekčního vztahu a hrozbu kontroly po sobě samém. V případě některých služeb kolem správy firemních financí může být vzniklé ohrožení nezávislosti natolik velké, že k jeho snížení na přijatelnou míru není možné použít žádné zabezpečovací prvky. S poskytováním ověřovacích služeb se např. neslučuje propagování akcií klienta, u něhož se provádí ověřování, obchodování s nimi nebo jejich upisování. Zavazování klienta, u něhož se provádí ověřování, k přijetí podmínek transakce, popř. realizace takové transakce jménem klienta, může navíc vést k natolik závažnému ohrožení nezávislosti, že toto ohrožení nesníží na přijatelnou míru žádný zabezpečovací prvek. K ohrožení nezávislosti, které bude natolik velké, že je na přijatelnou míru nesníží žádný zabezpečovací prvek, dochází vždy, když jde o auditorského klienta.

8.200 Hrozba protekčního vztahu nebo hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout i při poskytování jiných služeb v oblasti firemních financí. Nicméně mohou být uplatněny zabezpečovací prvky, které sníží toto riziko na přijatelnou míru. Příkladem takových služeb může být pomoc při vypracování firemní strategie, pomoc při identifikování možných zdrojů financování splňujících klientovy specifikace a kritéria nebo při uvádění klienta v kontakt s těmito zdroji, popř. také strukturalizační poradenství a pomoc klientovi při analyzování dopadu navrhovaných transakcí do účetnictví. Zde jsou namísto tyto zabezpečovací prvky:

- metodiky a postupy, které zajistí, aby pracovníci poskytující klientovi, u něhož se provádí ověřování, uvedenou formu pomoci, nečinili manažerská rozhodnutí jménem klienta,
- nezařazování pracovníků poskytujících klientovi, u něhož se provádí ověřování, uvedenou formu pomoci, do týmu provádějícího ověřování,
- přijetí opatření, která budou firmě bránit v zavazování klienta, u něhož se provádí ověřování, k přijetí podmínek transakce, popř. v realizaci transakce klientovým jménem.

HONORÁŘE A TVORBA CEN

Honoráře – relativní výše

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

- struktura firmy,
- zda jde o zavedenou nebo o nově vytvořenou firmu.

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

- projednání rozsahu a povahy účtovaných honorářů s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- přijetí opatření, která povedou ke snížení závislosti na takovém klientovi,
- uplatnění vnější kontroly kvality,
- konzultace s třetí stranou, např. s regulačním orgánem profese nebo s jiným profesním účetním.

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

- metodiky a postupy pro monitorování zakázek ověřování a pro implementaci kontroly kvality v těchto zakázkách,
- kontrola práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat poradenství.

Honoráře – po lhůtě splatnosti

8.203 Hrozba vlastní zainteresovanosti může vzniknout, jestliže honoráře od klienta, u něhož se provádí ověřování, za odborné služby zůstanou delší dobu neuhra-

zeny – především tehdy, když velká část honoráře není uhrazena před vydáním zprávy o ověřování za další rok. Obecně platí, že úhrada honorářů musí být požadována před vydáním této zprávy. Zde lze uplatnit tyto zabezpečovací prvky:

- projednání rozsahu a povahy účtovaných honorářů s osobami zajišťujícími u klienta dohlédací činnost, např. s auditorským výborem,
- kontrola práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat poradenství.

Firma také zváží, zda se neuhrazené honoráře nemohou považovat za formu úvěru poskytnutého klientovi a zda v souvislosti se závažností částky honorářů po lhůtě splatnosti je vhodné, aby firma přijala opětovně jmenování pro danou zakázku.

Tvorba cen

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

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

Podmíněné honoráře

8.205 Podmíněné honoráře jsou honoráře vypočtené na předem stanoveném základě vztahujícím se k výsledku transakce nebo k výsledku provedené práce. Pro účely tohoto článku se za podmíněné nepovažují takové honoráře, které stanovil soud nebo jiný veřejný orgán.

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

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

- rozsahu částek možných honorářů,
- stupni variability,

- základu, z něhož se honorář má stanovit,
- skutečnosti, zda výsledek transakce bude ověřovat nezávislá třetí strana,
- vlivu příslušné skutečnosti nebo transakce na ověřování.

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

- oznámení rozsahu nebo povahy účtovaných honorářů osobám zajišťujícím u klienta dohlédací činnost, např. auditorskému výboru,
- ověření honoráře nezávislou třetí stranou, popř. stanovení definitivní výše honoráře třetí stranou,
- uplatnění metodik a postupů kontroly kvality.

DARY A POHOSTINNOST

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

PROBÍHAJÍCÍ NEBO HROZÍCÍ SOUDNÍ SPORY

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

- závažnosti soudního sporu,
- povaze ověřování,
- skutečnosti, zda se soudní spor vztahuje k předchozí zakázce na ověřování.

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

- oznámení rozsahu nebo povahy soudního sporu osobám zajišťujícím u klienta dohlédací činnost, např. auditorskému výboru,

- odvolání člena týmu provádějícího ověřování, pokud se soudní spor týká tohoto člena týmu,
- kontrola práce člena týmu provádějícího ověřování jiným profesním účetním nepodílejícím se na ověřování, který popř. bude podle potřeby poskytovat též poradenství.

Jestliže tyto zabezpečovací prvky nesníží hrozbu na odpovídající úroveň, pak jediným vhodným řešením bude vypovězení zakázky na ověřování nebo její odmítnutí.