

Etický kódex audítorov SKAU II

platný od 1. 7. 2006

Slovenská komora audítorov
2006

Úvod

Vážení kolegovia, audítori,

k 1. 7. 2006 vydal Výbor pre etiku IFAC novelizovaný Etický kódex IFAC (s účinnosťou od 1. 7. 2006). Dôvodom pre zmeny bolo okrem iného zlyhanie niektorých veľkých spoločností s cieľom obnoviť dôveru v informácie finančného účtovníctva a najmä účtovných výkazov. Preklad novelizovaného EK IFAC sa stal základom Etického kódexu audítorov SKAU II, ktorý vchádza do platnosti ako nový vnútorný predpis SKAU rovnako od 1. 7. 2006, čím platnosť predchádzajúceho Etického kódexu audítorov SKAU zaniká.

V novom Etickom kódexe audítorov SKAU II sa po formálnej stránke zmenil spôsob číslovania odsekov, no po vecnej stránke došlo k precíznejšiemu spracovaniu piatich základných etických princípov v praxi účtovného odborníka – audítora (bezúhonnosť, objektivnosť, odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť, dôvernosť informácií, profesionálne správanie sa), čo je dôkazom toho, že problém aplikácie etických princípov do praxe celosvetovo nebol uspokojivo vyriešený. Porovnaním starého a nového textu je možné identifikovať niektoré trendy v práci Výboru pre etiku IFAC a tiež snahu o zdokonalenie. Otvára to možnosti aj pre nás, audítorov SKAU aktívne prispieť k procesu zdokonaľovania aplikácie etických princípov do každodennej práce audítora aj na báze našich skúseností, znalostí a morálnych hodnôt ako príslušníkov vyspelého štátu strednej Európy. Slovenská komora audítorov je dnes profesijnou organizáciou, od ktorej žiadajú profesijné organizácie viacerých štátov podeliť sa o skúsenosti so vstupom do IFACu, ale aj o skúsenosti v niektorých oblastiach fungovania činnosti SKAU. Nie je dôvod, aby SKAU nemohla slúžiť príkladom i v aplikácii etických princípov v práci audítora.

Etický kódex audítorov SKAU II rešpektuje doslovný preklad niektorých pojmov, ktoré majú zaužívaný odlišný slovenský ekvivalent, napríklad spojenie slov finančné výkazy (financial statements) sa používa vo význame účtovná závierka. Pokiaľ ide o odlišnosti Etického kódexu audítorov SKAU II vzhľadom na legislatívu SR, treba uviesť pretrvávajúci problém porušenia nezávislosti pri výbere audítora lósovaním v zmysle zákona č. 424/1991 Zb. o združovaní sa v politických stranách a hnutiach v znení neskorších predpisov.

Súčasný problém nezávislosti pri tzv. ostatných službách bude vyriešený prijatím nového zákona o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných závierok, o systéme dohľadu nad audítormi a audítorskými spoločnosťami a o systéme dohľadu na dodržiavaním medzinárodných štandardov finančného vykazovania, ktorý bude náhradou za súčasný zákon o audítoroch a SKAU. V novom zákone sú už oddelené tzv. ostatné služby od audítorskej činnosti, pričom nezávislosti (viaže sa iba k činnosti audítora, poskytujúceho audítorské služby) je venovaný osobitný paragraf. Pokladáme za aktuálne upozorniť audítorov na ustanovenie oznamovacej povinnosti tzv. povinných osôb (patria sem aj audítori) podľa zákona č. 367/2002 Z.z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorá nie je v rozpore s Etickým kódexom audítorov SKAU II (pozri oddiel 140 Dôvernosť informácií a nadväzné Usmernenie Prezídia SKAU ETIKA 4 – Rozsah oznamovacej povinnosti audítora o neobvyklých transakciách v prílohe).

Dovoľte mi vysloviť poďakovanie členom Prekladateľskej jednotky pri P SKAU a členom Výboru pre etiku pri P SKAU za odbornú spoluprácu pri vydaní tohto významného interného predpisu SKAU.

Bratislava júl 2006

Ing. Daniel Šalamún
vedúci Prekladateľskej jednotky SKAU

Prof. Ing. Janka Hvoždarová, CSc.
predseda Výboru pre etiku pri P SKAU

OBSAH

Úvod.....	2
PREDSLOV.....	3
ČASŤ A VŠEOBECNÉ UPLATNENIE KÓDEXU.....	4
Oddiel 100 Úvod a základné princípy.....	5
Oddiel 110 Bezúhonnosť.....	10
Oddiel 120 Objektívnosť.....	11
Oddiel 130 Odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť.....	12
Oddiel 140 Dôvernosť informácií.....	13
Oddiel 150 Profesionálne správanie.....	15
ČASŤ B: AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY	16
Oddiel 200 Úvod.....	17
Oddiel 210 Odborné poverenie.....	21
Oddiel 220 Konflikt záujmov.....	24
Oddiel 230 Názor druhej osoby.....	26
Oddiel 240 Honoráre a iné druhy odmeňovania.....	27
Oddiel 250 Marketing odborných služieb.....	29
Oddiel 260 Dary a pohostinnosť.....	30
Oddiel 270 Správa aktív klienta.....	31
Oddiel 280 Objektívnosť - všetky služby.....	32
Oddiel 290 Nezávislosť - zákazky na uisťovacie služby.....	33
Oddiel 290 Interpretácie.....	72
ČASŤ C: ZAMESTNANÍ AUDÍTORI.....	77
Oddiel 300 Úvod.....	78
Oddiel 310 Možné konflikty.....	82
Oddiel 320 Príprava a vykazovanie informácií.....	84
Oddiel 330 Konanie s dostatočnou odbornosťou.....	85
Oddiel 340 Finančná zainteresovanosť.....	86
Oddiel 350 Prospech.....	88
DEFINÍCIE	90
DÁTUM ÚČINNOSTI.....	94
Stanovenie doby trvania auditu.....	95
Usmernenie ETIKA 1/2006/etika.....	97
AUDIT, INÉ POSKYTOVANÉ SLUŽBY A NEZÁVISLOSŤ AUDÍTORA.....	97
PRÍLOHA: Usmernenie ETIKA 01 –Doba trvania auditu.....	95
Usmernenie ETIKA 02 – Nezávislosť audítora – dotazník pred prijatím zákazky....	96
Usmernenie ETIKA 03 – Audit, iné poskytované služby a nezávislosť audítora	98
Usmernenie ETIKA 04 – Rozsah oznamovacej povinnosti audítora o neobvyklých transakciách	99

ETICKÝ KÓDEX PRE AUDÍTOROV

PREDSLOV

Poslaním Medzinárodnej federácie účtovníkov (International Federation of Accountants, IFAC) je podľa stanov „celosvetový rozvoj a rozširovanie profesie účtovníkov so zosúladenými štandardmi schopných poskytovať služby vo verejnom záujme v trvalo vysokej kvalite“. S cieľom naplniť toto poslanie, založila rada IFAC výbor pre etiku IFAC, aby v rámci vlastných kompetencií vpracoval a vydal vysoko kvalitné etické normy a iné vyhlásenia pre audítrov, ktoré sa budú používať na celom svete.

Tento Etický kódex ustanovuje požadované etické normy pre audítrov. Členský orgán IFAC ani firma nesmie uplatňovať menej prísne štandardy než štandardy uvedené v tomto kódexe. Ak však zákon alebo nariadenie členskému orgánu alebo firme zabraňuje dodržiavať niektoré časti tohto kódexu, všetky ostatné časti kódexu by sa mali dodržiavať.

Niektoré jurisdikcie môžu uplatňovať požiadavky a usmernenia, ktoré sa od tohto kódexu líšia. Audítori by si mali tieto rozdiely uvedomovať a dodržiavať požiadavky a usmernenia, ktoré sú prísnejšie, pokiaľ im to nezakazuje zákon alebo nariadenia.

ČASŤ A VŠEOBECNÉ UPLATNENIE KÓDEXU

Oddiel 100 Úvod a základné princípy

Oddiel 110 Bezúhonnosť

Oddiel 120 Objektívnosť

Oddiel 130 Odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť

Oddiel 140 Dôvernosť informácií

Oddiel 150 Profesionálne správanie

Oddiel 100 Úvod a základné princípy

100.1 Charakteristickým znakom profesie účtovníka je prijatie zodpovednosti konať vo verejnom záujme. Zodpovednosťou **audítora** je preto nielen uspokojiť potreby jednotlivého klienta alebo zamestnávateľa. Audítor by sa pri svojom konaní vo verejnom záujme mal riadiť etickými požiadavkami definovanými v tomto kódexe a dodržiavať ich.

100.2 Kódex pozostáva z troch častí. Časť A ustanovuje základné princípy profesionálnej etiky pre audítorov a poskytuje koncepčný rámec ich uplatňovania. Tento koncepčný rámec poskytuje usmernenie týkajúce sa základných etických princípov. Od audítorov sa požaduje uplatňovanie koncepčného rámca na odhaľovanie ohrozenia súladu so základnými princípmi, na hodnotenie závažnosti tohto ohrozenia a ak je takéto ohrozenie iné než **jednoznačne bezvýznamné*** na aplikáciu bezpečnostných opatrení na jeho elimináciu alebo zníženie na prijateľnú úroveň, aby dodržiavanie základných princípov nebolo ohrozené.

100.3 Časti B a C ukazujú, ako sa má koncepčný rámec uplatňovať v konkrétnych situáciách. Uvádzajú sa v nich príklady bezpečnostných opatrení, ktoré môžu byť vhodné pri riešení ohrozenia súladu so základnými princípmi, ako aj vzorové situácie, v ktorých bezpečnostné opatrenia proti takémuto ohrozeniu nie sú k dispozícii, takže činnostiam alebo vzťahom, z ktorých toto ohrozenie vyplýva, sa treba vyhýbať. Časť B sa vzťahuje na **audítorov poskytujúcich služby***. Časť C sa vzťahuje na **zamestnaných audítorov***. Usmernenia v časti C môžu byť relevantné aj pre audítorov poskytujúcich služby v konkrétnych situáciách, s ktorými sa stretávajú.

Základné princípy

100.4 Audítor musí dodržiavať tieto základné princípy:

(a) *Bezúhonnosť*

Audítor by mal byť vo všetkých profesionálnych a obchodných vzťahoch otvorený a čestný.

(b) *Objektívnosť*

Audítor by nemal pripustiť, aby predpojatosť, konflikt záujmov alebo neprípustný vplyv iných subjektov prevážili nad odborným alebo obchodným úsudkom.

(c) *Odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť*

Audítor je povinný neustále udržiavať svoje odborné poznatky a zručnosti na úrovni, ktorá je nevyhnutná na to, aby mohol klientovi alebo zamestnávateľovi poskytovať kvalifikované odborné služby odzrkadľujúce súčasný vývoj v praxi, legislatíve a metódach práce.

* Pozri definície.

Audítor by mal pri poskytovaní **odborných služieb*** konať s náležitou starostlivosťou a v súlade s platnými technickými a odbornými normami.

(d) *Dôvernosť informácií*

Audítor by mal dodržiavať dôverný charakter informácií, ktoré nadobudol ako výsledok profesionálnych a obchodných vzťahov, a takéto informácie by nemal poskytovať tretím osobám bez náležitého osobitného oprávnenia, pokiaľ neexistuje zákonná alebo profesionálna povinnosť alebo právo takéto informácie poskytnúť. Dôverné informácie získané na základe profesionálnych alebo obchodných vzťahov by sa nemali používať na osobný prospech audítora ani tretej osoby.

(e) *Profesionálne správanie*

Audítor by mal dodržiavať relevantné zákony a nariadenia a mal by sa zdržať akéhokoľvek konania, ktoré znevažuje jeho profesiu.

Uvedené základné princípy sú podrobnejšie opísané v oddieloch 110 – 150.

Prístup koncepčného rámca

100.5 Okolnosti, za ktorých audítori vykonávajú svoje činnosti, môžu spôsobiť konkrétne ohrozenie súladu so základnými princípmi. Nie je možné definovať každú situáciu, ktorá takéto ohrozenie spôsobuje, aby sa určili primerané kroky na jeho odstránenie. Charakter zákaziek a poverení sa navyše môže líšiť, v dôsledku čoho môžu vzniknúť ohrozenia odlišnej povahy, ktoré budú vyžadovať uplatnenie rôznych bezpečnostných opatrení. Keďže koncepčný rámec nevyžaduje od audítora len dodržiavanie súboru konkrétnych pravidiel, čo môže byť subjektívne, ale predovšetkým identifikáciu, vyhodnotenie a riešenie ohrozenia súladu so základnými princípmi, sleduje verejný záujem. Tento kódex poskytuje rámec, pomocou ktorého audítor môže identifikovať, vyhodnotiť a vhodne reagovať na ohrozenie súladu so základnými princípmi. Ak odhalené ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, audítor by mal v prípadoch, kde je to vhodné, uplatniť bezpečnostné opatrenia na jeho elimináciu alebo zníženie na prijateľnú úroveň, aby súlad so základnými princípmi nebolo ohrozený.

100.6 Audítor je povinný vyhodnotiť akékoľvek ohrozenie súladu so základnými princípmi, keď pozná okolnosti alebo vzťahy, ktoré môžu súladu so základnými princípmi ohroziť, alebo keď sa poznanie takýchto okolností alebo vzťahov môže od neho odôvodnene očakávať.

100.7 Audítor by mal pri posudzovaní závažnosti ohrozenia zohľadniť kvalitatívne aj kvantitatívne faktory. Ak audítor nemôže uplatniť primerané bezpečnostné opatrenia, mal by odmietnuť alebo prestať poskytovať príslušné odborné služby alebo by mal v prípade potreby prestať poskytovať služby klientovi (v prípade audítora poskytujúceho služby) alebo organizácii, ktorá ho zamestnáva (v prípade zamestnaného audítora).

* Pozri definície.

100.8 Audítora sa môže nechtiac dopustiť porušenia ustanovení tohto kódexu. Takéto neúmyselné porušenie nemusí v závislosti od povahy a závažnosti konkrétneho prípadu ohroziť dodržiavanie základných princípov za predpokladu, že takéto porušenie sa po odhalení urýchlene napraví a uplatnia sa všetky potrebné bezpečnostné opatrenia.

100.9 V časti B a C tohto kódexu sa uvádzajú príklady, ktoré majú ilustrovať spôsob uplatnenia koncepčného rámca. Tieto príklady nemajú predstavovať a ani sa nemajú považovať za vyčerpávajúci zoznam všetkých okolností, s ktorými sa audítora môže stretnúť a ktoré môžu spôsobiť ohrozenie súladu so základnými princípmi. Preto nestačí, aby sa audítora iba riadil uvedenými príkladmi; koncepčný rámec treba uplatňovať s prihliadnutím na konkrétne okolnosti, s ktorými sa audítora stretne.

Ohrozenia a bezpečnostné opatrenia

100.10 Dodržiavanie základných princípov môže potenciálne ohroziť široké spektrum rôznych okolností. Väčšina ohrození patrí do týchto kategórií:

- (α) ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, ktorá môže vzniknúť v dôsledku finančnej alebo inej zainteresovanosti audítora alebo príslušníka jeho bezprostrednej alebo **blízkej rodiny***;
- (β) ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania, ktorá môže vzniknúť, keď audítora musí znovu preskúmať svoj predchádzajúci úsudok, za ktorý je zodpovedný;
- (γ) ohrozenie v dôsledku lobizmu, ktorá môže vzniknúť, keď audítora presadzuje pozíciu alebo názor do takej miery, že môže ohroziť následnú objektivnosť;
- (δ) ohrozenie v dôsledku známosti, ktorá môže vzniknúť, keď sa audítora z dôvodu blízkych vzťahov stane príliš solidárnym so záujmami iných osôb;
- (ε) ohrozenie v dôsledku zastrasovania, ktorá môže vzniknúť, keď dochádza k zastrasovaniu audítora skutočnými alebo vnímanými hrozbami, ktorý potom nemôže konať objektívne.

Okolnosti, ktoré môžu spôsobiť vznik uvedených druhov hrozieb pre audítora poskytujúcich služby, sa uvádzajú v časti B, a okolnosti relevantné pre zamestnaných audítora sa uvádzajú v časti C. Usmernenia v časti C môžu byť relevantné aj pre audítora poskytujúcich služby v konkrétnych situáciách, s ktorými sa stretávajú.

100.11 Bezpečnostné opatrenia, ktoré môžu takéto hrozby eliminovať alebo ich redukovat' na prijateľnú úroveň, sa zaraďujú do dvoch rozsiahlych kategórií:

- (a) bezpečnostné opatrenia vytvorené profesiou, legislatívou alebo predpismi,
- (b) bezpečnostné opatrenia v pracovnom prostredí.

100.12 Bezpečnostné opatrenia vytvorené profesiou, legislatívou alebo predpismi okrem iného zahŕňajú:

- požiadavky na vzdelávanie, školenie a odborné skúsenosti pre vstup do profesie,

* Pozri definície.

- požiadavky na neustály profesionálny rozvoj,
- predpisy týkajúce sa správy podnikov,
- odborné štandardy,
- odborný alebo regulačný monitoring a disciplinárne postupy,
- externú previerku správ, hlásení, komunikácie a informácií, ktoré poskytne audítor, právoplatne poverenou treťou osobou.

100.13 Časť B tohto kódexu hovorí o bezpečnostných opatreniach v rámci pracovného prostredia platných pre audítorov poskytujúcich služby a časť C o bezpečnostných postupoch v rámci pracovného prostredia platných pre zamestnaných audítorov.

100.14 Určité bezpečnostné opatrenia môžu zvýšiť pravdepodobnosť identifikácie alebo odradenia od neetického správania. Takéto bezpečnostné opatrenia, ktoré môže stanoviť profesia účtovníka, legislatíva, predpisy alebo zamestnávajúca organizácia, okrem iného zahŕňajú:

- účinný, dobre propagovaný systém predkladania sťažností, ktorý využíva zamestnávajúca organizácia, profesia alebo regulačný orgán a ktorý umožňuje kolegom, zamestnávateľom a verejnosti upozorniť na neprofesionálne alebo neetické správanie,
- explicitne definovanú povinnosť hlásiť porušenie požiadaviek na etické správanie.

100.15 Povaha bezpečnostných opatrení, ktoré sa majú uplatňovať, sa líši v závislosti od okolností. Pri uplatnení odborného úsudku by mal audítor zvážiť, čo by rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá by poznala všetky relevantné informácie vrátane informácií o závažnosti hrozby a uplatnených bezpečnostných opatreniach, považovala za neprijateľné.

Vyriešenie etického konfliktu

100.16 Pri posudzovaní dodržiavania základných princípov sa od audítora môže vyžadovať vyriešenie konfliktu v uplatňovaní základných princípov.

100.17 Na začiatku formálneho alebo neformálneho procesu riešenia konfliktu by mal audítor zvážiť individuálne alebo spolu s inými stranami tieto súčasti procesu riešenia:

- (a) relevantné skutočnosti,
- (b) dotknuté etické otázky,
- (c) základné princípy, ktorých sa predmetná záležitosť dotýka,
- (d) zavedené vnútorné postupy,
- (e) alternatívny spôsob konania.

Po zohľadnení týchto otázok by mal audítor určiť vhodný postup, ktorý bude v súlade s identifikovanými základnými princípmi. Audítor by mal zároveň zvážiť dôsledky každého možného postupu. Ak sa záležitosť nevyrieši, mal by

hľadať pomoc pri rozhodovaní o riešení vo forme konzultácií s inými relevantnými osobami v rámci **firmy*** alebo zamestnávajúcej organizácie.

100.18 Ak záležitosť zahŕňa konflikt s organizáciou alebo v nej, audítor by mal zároveň zvážiť konzultácie s osobami poverenými správou spoločnosti, ako je predstavenstvo alebo výbor pre audit.

100.19 Audítor by mal vo vlastnom záujme zdokumentovať podstatu problému a podrobne zaznamenať všetky diskusie alebo rozhodnutia prijaté v súvislosti s týmto problémom.

100.20 Ak závažný konflikt nemožno vyriešiť, audítor môže požiadať o odborné poradenstvo príslušný odborný orgán alebo právnych poradcov, a tak získať usmernenie v etických otázkach bez porušenia záväzku zachovania dôvernosti. Audítor môže napríklad naraziť na podvod, ktorého nahlásenie by mohlo znamenať porušenie jeho povinnosti zachovávať dôvernosť informácií. Pri rozhodovaní, či túto skutočnosť musí nahlásiť, by mal audítor zvážiť, či nepožiada o právne poradenstvo.

100.21 Ak sa etický konflikt nevyrieši ani po vyčerpaní všetkých prípustných možností, audítor by mal podľa možnosti odmietnuť spojenie s príslušnou záležitosťou, ktorá je základom konfliktu. Audítor môže dospieť k záveru, že za daných okolností je vhodné, aby odišiel z **tímu pracujúceho na zákazke*** alebo sa vzdal konkrétneho poverenia, resp. aby úplne odriekol zákazku ako takú, odišiel z firmy alebo dal výpoveď zamestnávajúcej organizácie

* Pozri definície.

Oddiel 110 Bezúhonnosť

110.1 Princíp bezúhonnosti vyžaduje od všetkých audítorov, aby boli v profesionálnych a obchodných vzťahoch otvorení a čestní. Bezúhonnosť sa týka aj objektívneho konania a pravdivosti.

110.2 Audítor by nemal byť uvádzaný v spojitosti so právami, s hláseniami, oznámeniami ani inými informáciami, o ktorých je presvedčený, že:

- (a) obsahujú závažné nepravdivé alebo skresľujúce údaje,
- (b) obsahujú nedbanlivo poskytnuté údaje alebo informácie,
- (c) prehliadajú alebo zastierajú informácie, ktoré majú zahŕňať, pričom takéto prehliadanie alebo zastieranie by bolo zavádzajúce.

110.3 Audítor nebude konať v rozpore s odsekom 110.2, ak poskytne modifikovanú správu v súvislosti so záležitosťou uvedenou v odseku 110.2.

Oddiel 120 Objektívnosť

120.1 Princíp objektívnosti vyžaduje od všetkých audítorov, aby sa nespreneverili svojmu odbornému alebo obchodnému úsudku v dôsledku predpojatosti, konfliktu záujmov alebo neprípustného vplyvu iných subjektov.

120.2 Audítor môže byť vystavený situáciám, ktoré môžu mieru objektívnosti znižovať. Definovať a stanoviť všetky takéto situácie je v praxi neuskutočniteľné. Vzťahom, ktoré vyvolávajú zaujatosť alebo neprípustný vplyv na odborný úsudok audítora, sa treba vyhnúť.

Oddiel 130 Odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť

130.1 Princíp odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti ukladá audítorom plnenie týchto povinností:

- (a) udržiavať si odborné poznatky a zručnosti na požadovanej úrovni s cieľom zabezpečiť, že klient alebo zamestnávateľ získajú kvalifikované odborné služby,
- (b) poskytovať odborné služby s náležitou starostlivosťou v súlade s platnými technickými a odbornými normami.

130.2 Kvalifikované odborné služby vyžadujú uplatňovanie zdravého úsudku pri aplikácii odborných poznatkov a zručností pri poskytovaní takýchto služieb. Odbornú spôsobilosť možno rozdeliť na dve samostatné etapy:

- (a) získanie odbornej spôsobilosti,
- (b) udržiavanie odbornej spôsobilosti.

130.3 Udržiavanie odbornej spôsobilosti vyžaduje sústavné sledovanie a poznanie vývoja v oblasti relevantných odborných technických a obchodných záležitostí. Nepretržitý vývoj v profesii audítora rozvíja a udržiava schopnosti, ktoré audítorovi umožňujú podávať kvalifikovaný výkon v rozličných prostrediach tejto profesie.

130.4 Náležitá starostlivosť zahŕňa zodpovednosť za konanie v súlade s požiadavkami poverenia a pozorné, dôkladné a včasné plnenie úloh.

130.5 Audítor by mal podniknúť kroky na zabezpečenie, že osoby pôsobiace v rámci odborného oprávnenia na základe právomocí audítora absolvovali náležité školenia a pracujú pod patričným dohľadom.

130.6 Audítor by mal podľa potreby upozorniť klientov, zamestnávateľov alebo iných používateľov odborných služieb o prirodzených obmedzeniach týkajúcich sa týchto služieb, aby sa vyjadrenie názoru neinterpretovalo nesprávne ako tvrdenie faktu.

Oddiel 140 Dôvernosť informácií

140.1 Princíp dôvernosti ukladá audítorovi povinnosť zdržať sa:

- (a) poskytovania dôverných informácií, ktoré nadobudol ako výsledok profesionálnych alebo obchodných vzťahov, mimo firmy alebo zamestnávateľskej organizácie, bez náležitého osobitného oprávnenia na ich poskytnutie alebo pokiaľ neexistuje zákonná alebo profesionálna povinnosť alebo právo takéto informácie poskytnúť,
- (b) používania dôverných informácií, ktoré nadobudol ako výsledok profesionálnych alebo obchodných vzťahov, vo svoj osobný prospech alebo v prospech tretej osoby.

140.2 Audítor by mal zachovávať dôvernosť informácií aj v spoločenskom prostredí. Audítor by si mal uvedomovať, že by mohol neúmyselne poskytnúť dôverné informácie najmä pri dlhodobých vzťahoch s obchodným partnerom alebo blízkym, resp. **bezprostredným rodinným príslušníkom***.

140.3 Audítor by mal zachovávať aj dôvernosť informácií, ktoré poskytol potenciálny klient alebo zamestnávateľ.

140.4 Audítor by mal zväžiť aj potrebu zachovávať dôvernosť informácií v rámci firmy alebo zamestnávateľskej organizácie.

140.5 Audítor by mal podniknúť všetky náležité kroky na zabezpečenie, že pracovníci pod kontrolou audítora a osoby, od ktorých získava rady a pomoc, rešpektujú povinnosť audítora zachovávať dôvernosť.

140.6 Potreba dodržiavať princíp dôvernosti pretrváva aj po skončení vzťahu medzi audítorom a klientom alebo zamestnávateľom. Audítor má právo využiť predchádzajúce skúsenosti pri zmene zamestnania alebo keď získa nového klienta. V takom prípade by však nemal použiť ani poskytnúť žiadne dôverné informácie, ktoré nadobudol alebo získal ako výsledok profesionálneho alebo obchodného vzťahu.

140.7 Nasledujúce príklady uvádzajú okolnosti, za ktorých audítori majú dôverné informácie poskytnúť alebo môžu byť o ich poskytnutie požiadaní, resp. okolnosti, za ktorých môže byť takéto poskytnutie dôverných informácií náležité:

- (α) poskytnutie sa povoľuje v zmysle zákona alebo ho schválil klient alebo zamestnávateľ,
- (β) poskytnutie sa vyžaduje v zmysle zákona, napríklad:
 - (i) vyhotovenie dokladov alebo iné predloženie dôkazov pri súdnom konaní, alebo
 - (ii) oznámenie zistenia porušenia zákona príslušnej verejnej moci,
- (c) existuje profesijná povinnosť alebo právo na zverejnenie, pokiaľ to nie je v rozpore so zákonom, aby sa:
 - (i) dodržali požiadavky členskej alebo profesijnej organizácie na kontrolu kvality,
 - (ii) poskytla reakcia na otázky alebo vyšetrovanie zo strany členskej organizácie alebo regulačného orgánu,

* Pozri definície.

(iii) zabezpečila ochrana odborných záujmov audítora pri právnom procese, alebo

(iv) zabezpečil súlad s technickými normami a etickými požiadavkami.

140.8 Pri rozhodovaní, či sa dôverné informácie majú poskytnúť, by mal audítor zohľadniť tieto faktory:

(a) či – v prípade, že klient alebo zamestnávateľ poskytne audítorovi súhlas na zverejnenie informácií – by mohli byť poškodené záujmy všetkých strán vrátane tretích osôb, ktorých záujmy by mohli byť dotknuté,

(b) či sú všetky relevantné údaje známe a podložené v rozsahu, ktorý umožňuje ich zverejnenie; ak situácia zahŕňa nepodložené fakty, neúplné informácie alebo nepodložené závery, treba pri určení, ako a či sa dané informácie poskytnú, použiť odborný úsudok,

(c) typ oznámenia, ktoré sa očakáva, a komu je adresované; audítor by sa mal predovšetkým ubezpečiť, že osoby, ktorým sa oznámenie adresuje, sú vhodnými príjemcami.

Oddiel 150 Profesionálne správanie

150.1 Princíp profesionálneho správania sa ukladá audítorom povinnosť dodržiavať príslušné zákony a nariadenia a vyvarovať sa akýchkoľvek krokov, ktoré môžu spôsobiť diskreditáciu profesie audítora, vrátane konania, na ktorého základe by rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá by poznala relevantné informácie, dospela k záveru, že má negatívny dopad na dobrú povesť profesie audítora.

150.2 Pri marketingu a propagácii seba a vlastnej práce by audítori nemali spôsobiť profesii zlú povesť. Audítori by mali byť čestní a pravdovravní a nemali by:

- (α) zveličovať svoje schopnosti realizovať služby, ktoré ponúkajú, ani svoju kvalifikáciu a skúsenosti, ktoré nadobudli, ani
- (β) poskytovať znevažujúce referencie alebo nepodložené porovnania týkajúce sa práce iných audítorov.

ČASŤ B: AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY

Oddiel 200 Úvod

Oddiel 210 Odborné poverenie

Oddiel 220 Konflikt záujmov

Oddiel 230 Názor druhej osoby

Oddiel 240 Honoráre a iné druhy odmeňovania

Oddiel 250 Marketing odborných služieb

Oddiel 260 Dary a pohostinnosť

Oddiel 270 Správa aktív klienta

Oddiel 280 Objektívnosť - všetky služby

Oddiel 290 Nezávislosť - zákazky na uisťovacie služby

Oddiel 200 Úvod

200.1 Táto časť kódexu ilustruje, ako budú koncepčný rámec obsiahnutý v časti A uplatňovať audítori poskytujúci služby. Príklady uvedené v nasledujúcich oddieloch nie sú mienené ako úplný zoznam všetkých okolností, s ktorými sa audítor poskytujúci služby môže stretnúť a ktoré môžu ohroziť dodržiavanie týchto princípov, a ani by sa tak nemali interpretovať. Z toho vyplýva, že nestačí, aby audítor poskytujúci služby len dodržiaval súlad s uvedenými príkladmi, ale mal by daný rámec uplatňovať pri jednotlivých okolnostiach, s ktorými sa stretáva.

200.2 Audítor poskytujúci služby by nemal vykonávať žiadne obchodné činnosti, práce ani aktivity, ktoré poškodzujú alebo by mohli poškodzovať bezúhonnosť, objektivnosť alebo dobrú povesť profesie a ktoré by v konečnom dôsledku boli nezlučiteľné s poskytovaním odborných služieb.

Ohrozenia a bezpečnostné opatrenia

200.3 Dodržiavanie základných princípov môže potenciálne ohroziť široké spektrum rôznych okolností. Väčšina ohrození patrí do nasledujúcich kategórií:

- (α) ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu,
- (β) ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania,
- (γ) ohrozenie v dôsledku lobizmu,
- (δ) ohrozenie v dôsledku známosti,
- (ε) ohrozenie v dôsledku zastráňovania.

Tieto ohrozenia sú podrobnejšie vysvetlené v časti A tohto kódexu.

Podstata a závažnosť týchto ohrození sa môžu meniť v závislosti od toho, či vznikli v súvislosti s poskytovaním služieb **klientovi pre audit finančných výkazov***, **klientovi pre uisťovacie služby*** netýkajúce sa finančných výkazov alebo klientovi pre služby iné než uisťovacie.

200.4 Príklady okolností, ktoré môžu audítorovi poskytujúcemu služby spôsobovať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňajú okrem iného:

- finančnú zainteresovanosť* na klientovi alebo existenciu spoločnej finančnej zainteresovanosti s klientom,
- prílišnú závislosť od celkového honorára, ktorý platí klient,
- existenciu blízkych obchodných vzťahov s klientom,
- obavy z možnosti straty klienta,
- potenciálne zamestnanie u klienta,
- podmienené honoráre* týkajúce sa zákaziek na uisťovacie služby*,
- úver poskytnutý klientovi pre uisťovacie služby alebo úver poskytnutý týmto klientom, resp. jeho riaditeľmi alebo funkcionármi.

200.5 Príklady okolností, ktoré môžu spôsobovať ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania, zahŕňajú okrem iného:

- zistenie významnej chyby pri opätovnom hodnotení práce audítora poskytujúceho služby,

* Pozri definície.

- vyjadrenie sa k fungovaniu finančných systémov, ktorému predchádzala účasť na ich navrhovaní alebo zavádzaní,
 - vypracovanie pôvodných údajov použitých na zostavenie záznamov, ktoré sú predmetom zákazky,
 - situáciu, keď člen **uist'ovacieho tímu*** je alebo nedávno bol **riaditeľom alebo funkcionárom*** klienta,
 - situáciu, keď člen uist'ovacieho tímu je alebo nedávno bol zamestnancom klienta v postavení, kde mal priamy a významný vplyv na predmet zákazky,
 - poskytovanie služieb klientovi, ktoré priamo ovplyvňujú predmet zákazky na uist'ovacie služby.
- 200.6 Príklady okolností, ktoré môžu spôsobovať ohrozenie v dôsledku lobizmu, zahŕňajú okrem iného:
- podporu obchodovania s akciami **kótovanej spoločnosti***, keď táto spoločnosť je klientom pre audit finančných výkazov,
 - pôsobenie v pozícii advokáta v mene klienta pre uist'ovacie služby v prípade súdnych sporov alebo pri riešení sporov s tretími stranami.
- 200.7 Príklady okolností, ktoré môžu spôsobovať ohrozenie v dôsledku známosti, zahŕňajú okrem iného tieto situácie:
- člen tímu pracujúceho na zákazke má blízkeho alebo bezprostredného rodinného príslušníka, ktorý je riaditeľom alebo funkcionárom klienta,
 - člen tímu pracujúceho na zákazke má blízkeho alebo bezprostredného rodinného príslušníka, ktorý je zamestnancom klienta v pozícii, kde má priamy a významný vplyv na predmet zákazky,
 - bývalý spoločník firmy je riaditeľom alebo funkcionárom klienta, alebo je zamestnancom v pozícii, kde má priamy a významný vplyv na predmet zákazky,
 - prijímanie darov alebo pohostinnosti od klienta, pokiaľ nejde o jednoznačne bezvýznamnú hodnotu,
 - dlhodobé prepojenie člena vyššieho manažmentu s klientom pre uist'ovacie služby.
- 200.8 Príklady okolností, ktoré môžu spôsobovať ohrozenie v dôsledku zastrasovania, zahŕňajú okrem iného:
- pohrozenie prepustením alebo vymenením v súvislosti s vykonávaním zákazky pre klienta,
 - pohrozenie súdnym sporom,
 - nátlak neprimerane zredukovať rozsah vykonávaných prác s cieľom znížiť honorár.
- 200.9 Audítora poskytujúci služby môže tiež zistiť, že špecifické okolnosti spôsobujú vznik špecifických ohrození súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Tieto špecifické ohrozenia sa zjavne nedajú zaradiť do kategórií. V odbornom alebo obchodnom vzťahu by audítora poskytujúci služby mal byť v stave ostražitosti v súvislosti s takýmito okolnosťami a ohrozeniami.
- 200.10 Bezpečnostné opatrenia, ktoré môžu eliminovať ohrozenia alebo ich zredukovať na

* Pozri definície.

prijateľnú úroveň, sa zaraďujú do dvoch rozsiahlych kategórií:

- (a) bezpečnostné opatrenia vytvorené profesiou, legislatívou alebo predpismi,
- (b) bezpečnostné opatrenia v pracovnom prostredí.

Príklady bezpečnostných opatrení vytvorených profesiou, legislatívou alebo predpismi sú opísané v odseku 100.12 časti A tohto kódexu.

200.11 V pracovnom prostredí sa relevantné bezpečnostné opatrenia budú meniť v závislosti od okolností. Bezpečnostné opatrenia v pracovnom prostredí zahŕňajú celopodnikové bezpečnostné opatrenia a osobitné bezpečnostné opatrenia týkajúce sa zákaziek. Audítor poskytujúci služby by mal na základe svojho úsudku určiť, ako najlepšie čeliť identifikovanému ohrozeniu. Pri formovaní svojho úsudku by mal audítor poskytujúci služby zvážiť, čo by rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá by poznala všetky relevantné informácie vrátane informácií o závažnosti ohrozenia a uplatnených bezpečnostných opatreniach, považovala za prijateľné. Tieto úvahy budú ovplyvnené záležitosťami ako závažnosť ohrozenia, podstata zákazky a štruktúra firmy.

200.12 Celopodnikové bezpečnostné opatrenia v pracovnom prostredí môžu zahŕňať:

- vedenie firmy, ktoré kladie dôraz na dodržiavanie súladu so základnými princípmi,
- vedenie firmy, ktoré očakáva, že členovia uisťovacieho tímu budú konať vo verejnom záujme,
- zásady a postupy zavádzania a monitoringu kontroly kvality zákaziek,
- zdokumentované zásady týkajúce sa identifikácie ohrozenia súladu so základnými princípmi, zhodnotenia závažnosti tohto ohrozenia a identifikácie a uplatnenia bezpečnostných opatrení na elimináciu alebo zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň okrem tých, ktoré sú jednoznačne bezvýznamné,
- pri firmách, ktoré vykonávajú zákazky na uisťovacie služby, zdokumentované zásady **nezávislosti*** týkajúce sa identifikácie ohrozenia nezávislosti, zhodnotenia závažnosti tohto ohrozenia, zhodnotenia a uplatnenia bezpečnostných opatrení na elimináciu alebo zníženie ohrozenia – okrem ohrozenia, ktoré je jednoznačne bezvýznamné, – na prijateľnú úroveň,
- zdokumentované vnútorné zásady a postupy požadujúce dodržiavanie základných princíпов,
- zásady a postupy, ktoré umožnia identifikáciu záujmov alebo vzťahov medzi firmou alebo členmi tímov pracujúcich na zákazke a klientmi,
- zásady a postupy na monitorovanie a v prípade potreby aj riadenie závislosti na výnosoch prijaté od jedného klienta,
- využívanie rôznych partnerov a tímov pracujúcich na zákazke s oddelenými štruktúrami podriadenosti pri poskytovaní iných ako uisťovacích služieb klientovi pre uisťovacie služby,
- zásady a postupy, ktoré zabraňujú jednotlivcom, ktorí nie sú členmi uisťovacieho tímu, nepatrične ovplyvňovať výsledky zákazky,
- včasné oboznámenie všetkých partnerov a odborných pracovníkov so zásadami a postupmi firmy vrátane ich zmien a vrátane vhodného školenia a vzdelávania v súvislosti s týmito zásadami a postupmi,

* Pozri definície.

- určenie člena vyššieho manažmentu zodpovedného za dohľad nad adekvátnym fungovaním systému kontroly kvality vo firme,
- poradenstvo pre partnerov a odborných pracovníkov týkajúce sa tých klientov pre uisťovacie služby a spriaznených účtovných jednotiek, od ktorých musia byť nezávislí,
- disciplinárny mechanizmus na presadzovanie dodržiavania zásad a postupov,
- zverejnené zásady a postupy, ktoré posmeľujú a oprávňujú zamestnancov komunikovať smerom k vyšším úrovniam riadenia firmy akúkoľvek záležitosť týkajúcu sa dodržiavania základných princípov, ktorá ich znepokojuje..

200.13 Osobitné bezpečnostné opatrenia v pracovnom prostredí týkajúce sa zákaziek môžu zahŕňať:

- zaangažovanie ďalšieho audítora na preverenie vykonaných prác alebo v prípade potreby na poradenstvo,
- konzultačné služby poskytnuté nezávislou treťou stranou, akou je napr. výbor nezávislých riaditeľov, profesijný regulačný orgán alebo iný audítor,
- prediskutovanie etických otázok s osobami zodpovednými za správu klienta,
- poskytovanie informácií o podstate poskytovaných služieb a rozsahu odmeny účtovanej za poskytnuté služby osobám zodpovedným za správu klienta,
- zaangažovanie ďalšej firmy na vykonaní alebo opätovnom vykonaní časti zákazky,
- rotácia vyššie postavených pracovníkov uisťovacieho tímu.

200.14 V závislosti od povahy zákazky sa audítor poskytujúci služby môže spoľahnúť aj na bezpečnostné opatrenia, ktoré zaviedol klient. Pri znižovaní ohrozenia na prijateľnú úroveň sa však nemožno spoliehať len na takéto bezpečnostné opatrenia.

200.15 Bezpečnostné opatrenia v rámci systémov a postupov klienta môžu zahŕňať tieto prípady:

- Keď klient poverí firmu poskytujúcu služby vykonaním zákazky, poverenie potvrdia alebo schvália osoby, ktoré nie sú členmi vedenia firmy.
- Klient má schopných zamestnancov, ktorí majú skúsenosti a služobný vek, aby mohli vykonávať manažérske rozhodnutia.
- Klient zaviedol vnútorné postupy, ktoré zabezpečujú objektívne rozhodnutia pri udeľovaní zákaziek na iné než uisťovacie služby.
- Klient má štruktúru správy spoločnosti, ktorá zahŕňa primeraný dohľad a komunikáciu týkajúcu sa služieb firmy.

Oddiel 210 Odborné poverenie

Prijatie klienta

210.1 Pred uzatvorením vzťahu s novým klientom by mal audítor poskytujúci služby zvážiť, či prijatie takejto zákazky môže znamenať ohrozenie súladu so základnými princípmi. Pochybné záležitosti súvisiace s klientom (vlastníkmi, vedením a činnosťami klienta) môžu napríklad ohroziť integritu alebo profesionálne správanie.

210.2 Záležitosti súvisiace s klientom, ktoré by mohli ohroziť dodržiavanie základných princípov, keby sa o nich vedelo, zahŕňajú napríklad účasť klienta na nelegálnych činnostiach (ako legalizácia príjmov z trestnej činnosti), nečestné správanie alebo sporné postupy pri finančnom vykazovaní.

210.3 Treba posúdiť závažnosť všetkých ohrození. Ak sú identifikované ohrozenia iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň.

210.4 Primerané bezpečnostné opatrenia môžu zahŕňať získanie informácií o klientovi, jeho vlastníkoch, manažéroch a osobách zodpovedných za správu a obchodné činnosti a oboznámenie sa s nimi alebo získanie záväzku klienta, že zlepší svoje postupy správy podniku alebo vnútorné kontrolné systémy.

210.5 Pokiaľ ohrozenie nemožno zmierniť na prijateľnú úroveň, audítor poskytujúci služby by mal vzťah s klientom odmietnuť.

210.6 Pri opakujúcich sa zákazkách pre klienta treba rozhodnutie o ich prijatí pravidelne prehodnocovať.

Prijatie zákazky

210.7 Audítor poskytujúci služby by mal súhlasiť s poskytovaním len tých služieb, na ktorých poskytovanie je spôsobilý. Pred uzatvorením vzťahu s konkrétnym klientom by mal audítor poskytujúci služby zvážiť, či prijatie takejto zákazky môže znamenať ohrozenie súladu so základnými princípmi. Môže napríklad vzniknúť ohrozenie odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu, ak tím pracujúci na zákazke nemá alebo nemôže získať potrebnú spôsobilosť na riadnu realizáciu zákazky.

210.8 Audítor poskytujúci služby by mal zvážiť závažnosť odhalených ohrození a ak sú iné než jednoznačne bezvýznamné, mal by uplatniť bezpečnostné opatrenia potrebné na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Medzi takéto opatrenia patria:

- primerane sa oboznámiť s povahou obchodnej činnosti klienta, so zložitosťou jeho prevádzkovej činnosti, špecifickými požiadavkami zákazky a s cieľmi, povahou a predmetom prác, ktoré treba vykonať,
- získať vedomosti o príslušných odvetviach alebo predmete činnosti,

- mať alebo získať skúsenosti s relevantnými regulačnými požiadavkami alebo požiadavkami na výkazníctvo,
- prideliť na zákazku dostatočný počet pracovníkov s požadovanými spôsobilosťami,
- v prípade potreby využívať expertov,
- dohodnúť sa na reálnom harmonograme na vykonanie zákazky,
- dodržiavať stratégiu a postupy kontroly kvality navrhnuté tak, aby poskytovali primerané uistenie, že konkrétne zákazky sa prijímú len vtedy, keď ich možno realizovať s príslušnou spôsobilosťou.

210.9 Ak audítor poskytujúci služby zamýšľa spoliehať sa na poradenstvo alebo prácu experta, mal by posúdiť, či je spoliehanie sa na takéto poradenstvo alebo prácu opodstatnené. Audítor poskytujúci služby by mal zohľadniť faktory, ako sú dobré meno, odbornosť, dostupné zdroje a platné odborné a etické normy. Takéto informácie možno získať z predchádzajúcich vzťahov s daným expertom alebo na základe konzultácie s inými osobami.

Zmena odborného poverenia

210.10 Audítor poskytujúci služby, ktorý je požiadaný, aby nahradil iného audítora poskytujúceho služby, alebo ktorý zvažuje, že sa bude uchádzať o zákazku v súčasnosti vykonávanú iným audítom poskytujúcim služby by mal určiť, či existujú nejaké dôvody, profesionálne alebo iné, na neprijatie zákazky, napr. okolností ohrozujúce súlad so základnými princípmi. Napr. ak audítor poskytujúci služby prijme zákazku prv, než pozná všetky relevantné skutočnosti, môže to ohroziť odbornú spôsobilosť a náležitú starostlivosť.

210.11 Treba posúdiť závažnosť ohrozenia. V závislosti od povahy zákazky môže byť potrebná priama komunikácia so **súčasným audítom**^{*}, aby sa stanovili skutočnosti a okolnosti skrývajúce sa za navrhovanou zmenou, aby sa audítor poskytujúci služby mohol rozhodnúť, či je zákazku vhodné prijať. Zjavné dôvody na zmenu poverenia napríklad nemusia odzrkadľovať skutočnosti v plnom rozsahu a môžu naznačovať nezhody so súčasným audítom, ktoré môžu rozhodnutie o prijatí zákazky ovplyvniť.

210.12 Súčasný audítor je viazaný mlčanlivosťou. Rozsah, v akom audítor poskytujúci služby môže a mal by prediskutovať záležitosti klienta s navrhovaným audítom, závisí od povahy zákazky a od:

- (a) skutočnosti, či na to má povolenie od klienta,
- (b) zákonných alebo etických požiadaviek vzťahujúcich sa na takúto komunikáciu a poskytnutie informácií.

(Pozri v prílohe Usmernenie ETIKA 4 – Rozsah oznamovacej povinnosti o neobvyklých transakciách.)

* Pozri definície.

210.13 Ak klient neposkytol konkrétne pokyny, súčasný audítor by nemal z vlastnej iniciatívy bežne poskytovať informácie o záležitostiach klienta. Okolnosti, za ktorých môže byť poskytnutie dôverných informácií opodstatnené, sú opísané v tomto kódexe – časť A oddiel 140.

210.14 Ak sú identifikované ohrozenia iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň.

210.15 Medzi bezpečnostné opatrenia patria:

Prediskutovanie, slobodne a v plnom rozsahu, záležitostí klienta so súčasným audítorom.

Požiadanie súčasného audítora o poskytnutie informácií o akýchkoľvek skutočnostiach a okolnostiach, o ktorých by podľa názoru súčasného audítora mal navrhovaný audítor vedieť, než sa rozhodne, či zákazku prijme.

Pri odpovedi na výzvu o predloženie súťažných ponúk v ponuke uviesť, že pred prijatím zákazky sa bude požadovať stretnutie so súčasným audítorom s cieľom zistiť, či existujú nejaké profesionálne alebo iné dôvody, prečo by sa poverenie nemalo prijať.

210.16 Audítor poskytujúci služby bude na začatie rozhovorov so súčasným audítorom štandardne potrebovať povolenie klienta podľa možností v písomnej forme. Po získaní takéhoto povolenia by mal súčasný audítor dodržať všetky relevantné zákonné a iné nariadenia vzťahujúce sa na takéto požiadavky. Ak súčasný audítor poskytne informácie, mal by ich poskytnúť s čestným úmyslom a bez skrytého zámeru. Ak navrhovaný audítor nemôže so súčasným audítorom komunikovať, mal by sa pokúsiť získať informácie o akýchkoľvek možných ohrozeniach iným spôsobom, napr. prostredníctvom informovania sa u tretích osôb, prieskumu zázemia vyššieho vedenia alebo osôb poverených riadením klienta.

210.17 V prípadoch, keď ohrozenia nemožno odstrániť ani zmierniť na prijateľnú úroveň uplatnením bezpečnostných opatrení, audítor poskytujúci služby by mal zákazku odmietnuť, pokiaľ sa o potrebných skutočnostiach neuistil iným spôsobom.

210.18 Audítora poskytujúceho služby možno požiadať, aby vykonal dodatočné alebo doplňujúce práce k činnosti súčasného audítora. Takéto okolnosti môžu ohroziť odbornú spôsobilosť a náležitú starostlivosť napríklad v dôsledku nedostatočných alebo neúplných informácií. Medzi bezpečnostné opatrenia proti takýmto ohrozeniam patrí informovanie súčasného audítora o navrhovanej práci, čím sa mu umožní poskytnúť všetky relevantné informácie potrebné na riadne vykonanie prác.

Oddiel 220 Konflikt záujmov

220.1 Audítor poskytujúci služby by mal vykonať primerané kroky na odhalenie okolností, ktoré by mohli znamenať konflikt záujmov. Takéto okolnosti môžu ohroziť súlad so základnými princípmi. Napr. ak audítor poskytujúci služby priamo konkuruje klientovi alebo pôsobí v spoločnom podniku alebo podobnom usporiadaní s hlavným konkurentom klienta, môže to ohroziť objektívnosť. Objektívnosť alebo zachovanie dôvernosti môžu byť ohrozené aj v prípade, keď audítor poskytujúci služby vykonáva činnosti pre klientov, ktorých záujmy sú navzájom v konflikte, alebo pre klientov, ktorí sú v spore v súvislosti s predmetnou záležitosťou alebo transakciou.

220.2 Audítor poskytujúci služby by mal posúdiť závažnosť ohrozenia. V rámci posúdenia treba pred prijatím alebo pokračovaním vzťahu s klientom alebo konkrétnej zákazky zvážiť, či audítor poskytujúci služby má nejaké obchodné záujmy alebo vzťahy s klientom alebo ktoroukoľvek treťou osobou, ktoré by mohli spôsobiť vznik ohrozenia. Ak sú ohrozenia iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a prijať bezpečnostné opatrenia potrebné na odstránenie ich alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň.

220.3 V závislosti od okolností konfliktu audítor poskytujúci služby v rámci bezpečnostných opatrení zvyčajne:

- (a) upozorní klienta na obchodné záujmy alebo činnosti firmy, ktoré môžu predstavovať konflikt záujmov, a získa jeho súhlas konať aj za týchto okolností,
- (b) upozorní všetky relevantné strany, že vykonáva činnosti pre dve alebo viac strán v oblasti, kde sú ich príslušné záujmy v konflikte, a získa ich súhlas konať aj za takýchto podmienok,
- (c) upozorní klienta, že v oblasti navrhovaných služieb nevykonáva činnosť výhradne pre jediného klienta (napr. v konkrétnom segmente trhu alebo v súvislosti s konkrétnou službou), a získa jeho súhlas konať aj za takýchto podmienok.

220.4 Treba zvážiť aj nasledujúce dodatočné bezpečnostné opatrenia:

- (a) použitie samostatných tímov pracujúcich na zákazke,
- (b) postupy na zabránenie prístupu k informáciám (napr. prísne fyzické oddelenie takýchto tímov, dôverné a bezpečné archivovanie údajov),
- (c) jasné usmernenia pre členov tímu pracujúceho na zákazke, ktoré sa týkajú bezpečnostných otázok a otázok dôvernosti,
- (d) využitie dohôd o zachovaní dôvernosti, ktoré podpíšu zamestnanci a partneri firmy,
- (e) pravidelné preverky používania bezpečnostných opatrení pracovníkmi na vyšších pozíciách, ktorí sa nepodieľajú na príslušných zákazkách klienta.

220.5 Ak konflikt záujmov ohrozuje jeden alebo viac základných princípov vrátane objektívnosti, dôvernosti alebo profesionálneho správania a toto ohrozenie nemožno odstrániť ani zmierniť na prijateľnú úroveň s použitím bezpečnostných opatrení, audítor poskytujúci služby by mal dospieť k záveru, že konkrétnu zákazku nie je vhodné prijať alebo že treba z jednej alebo viacerých sporných zákaziek vystúpiť.

220.6 Ak audítor poskytujúci služby požiada klienta o súhlas s vykonávaním činnosti pre inú osobu (ktorá môže alebo nemusí byť súčasným klientom) v záležitosti, v rámci ktorej sa vyskytuje konflikt príslušných záujmov, a ak klient poskytnutie takéhoto súhlasu odmietol, audítor nesmie ďalej pokračovať vo vykonávaní činnosti pre jednu zo strán zúčastnených na záležitosti, ktorá spôsobí vznik konfliktu záujmov.

Oddiel 230 Názor druhej osoby

230.1 Ak spoločnosť alebo subjekt, ktorý nie je súčasným klientom, požiada audítora poskytujúceho služby o poskytnutie názoru na uplatňovanie účtovných, audítorských, výkazníckych alebo iných štandardov alebo zásad za konkrétnych okolností alebo na konkrétne transakcie, alebo ak je o to audítor poskytujúci služby požiadaný v mene takejto spoločnosti, môže to ohroziť dodržiavanie základných princípov. V prípadoch, keď názor druhej osoby nevychádza z rovnakých skutočností, aké mal k dispozícii súčasný audítor, alebo ak je založený na nedostatočných dôkazoch, môže to ohroziť napríklad odbornú spôsobilosť a náležitú starostlivosť. Závažnosť ohrozenia sa líši v závislosti od okolností žiadosti o poskytnutie názoru druhej osoby a od všetkých dostupných údajov a predpokladov relevantných pre vyjadrenie odborného posúdenia.

230.2 Audítor poskytujúci služby by pri požiadaní o poskytnutie takéhoto názoru mal posúdiť závažnosť ohrozenia a pokiaľ je iné než jednoznačne bezvýznamné, mal by zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na jeho odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Takéto opatrenia môžu zahŕňať získanie povolenia klienta kontaktovať súčasného audítora, opísanie obmedzení, ktoré by sa vzťahovali na akýkoľvek názor prezentovaný pri komunikácii s klientom, a poskytnutie kópie takéhoto názoru súčasnému účtovníkovi.

230.3 Ak spoločnosť alebo subjekt, ktorý o takýto názor požiadal, komunikáciu so súčasným audítorm nepovolí, audítor poskytujúci služby by mal s prihliadnutím na všetky okolnosti zvážiť, či je vhodné takýto názor poskytnúť.

Oddiel 240 Honoráre a iné druhy odmeňovania

240.1 Na začiatku rokovaní o odborných službách môže audítor poskytujúci služby uviesť akýkoľvek honorár, ktorý považuje za primeraný. Samotná skutočnosť, že jeden audítor poskytujúci služby môže navrhnúť nižší honorár než druhý, nie je neetická. Napriek tomu môže výška navrhnutého honoráru ohroziť súlad so základnými princípmi. Napr. ohrozenie odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu vznikne v prípade, ak je navrhovaný honorár taký nízky, že pri ňom bude ťažké realizovať zákazku v súlade s platnými technickými a odbornými štandardmi.

240.2 Závažnosť týchto ohrození závisí od faktorov, ako je výška navrhovaného honoráru a úroveň služieb, na ktoré sa vzťahuje. S prihliadnutím na tieto možné ohrozenia treba podľa potreby zvážiť a prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Opatrenia môžu zahŕňať:

- informovanie klienta o podmienkach zákazky a najmä o východiskách účtovania honoráru a o skutočnosti, na ktoré služby sa navrhovaný honorár vzťahuje,
- pridelenie dostatočného času a kvalifikovaných pracovníkov na úlohu.

(Pozri v prílohe Usmernenie Etika 1 – Doba trvania auditu.)

240.3 Pri niektorých druhoch zákaziek na iné než uist'ovacie služby sa často využíva podmienená cena.¹ Za istých okolností však môže ohroziť súlad so základnými princípmi. Konkrétne môže ohroziť objektivnosť v dôsledku súkromného záujmu. Závažnosť týchto ohrození závisí aj od nasledujúcich faktorov:

- povaha zákazky,
- rozsah možnej výšky honorárov,
- východisko pre stanovenie honoráru,
- skutočnosť, či záver alebo výsledok transakcie preverí nezávislá tretia osoba.

240.4 Treba posúdiť závažnosť takýchto ohrození a ak sú iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Takéto opatrenia môžu zahŕňať:

- vopred uzatvorenú písomnú dohodu s klientom o spôsobe odmeňovania,
- poskytnutie práce vykonanej audítorm poskytujúcim služby a východiska pre odmeňovanie predpokladaným používateľom,
- stratégiu a postupy kontroly kvality,

¹ Podmienená cena za iné než uist'ovacie služby, ktorá sa poskytuje klientom pre uist'ovacie služby, sa opisuje v kapitole 290 tejto časti kódexu.

- previerku práce, ktorú vykonal audítor poskytujúci služby, nezávislou treťou osobou.

240.5 Za istých okolností môže audítor poskytujúci služby získať honorár za odporúčanie alebo províziu v súvislosti s klientom. Napríklad ak audítor poskytujúci služby neposkytuje konkrétne požadované služby, môže získať honorár za odporúčanie pokračujúceho klienta inému audítorovi poskytujúcemu služby alebo inému expertovi. Audítor poskytujúci služby môže od tretej osoby (napr. dodávateľa softvéru) získať províziu v súvislosti s predajom tovaru alebo služieb klientovi. Prijatie takéhoto honoráru za odporúčanie alebo provízie môže z dôvodu súkromného záujmu ohroziť objektivnosť, odbornú spôsobilosť a náležitú starostlivosť.

240.6 Audítor poskytujúci služby môže tiež za získanie klienta uhradiť honorár za odporúčanie, napr. v prípadoch, keď je klient naďalej klientom iného audítora poskytujúceho služby, ale vyžaduje odborné služby, ktoré súčasný audítor neposkytuje. Vyplatenie takéhoto honoráru za odporúčanie môže tiež znamenať ohrozenie objektivnosti, odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti z dôvodu súkromného záujmu.

240.7 Audítor poskytujúci služby by nemal uhradiť ani prijať honorár za odporúčanie ani províziu, pokiaľ neprijal bezpečnostné opatrenia na odstránenie ohrozenia alebo jeho zmiernenie na prijateľnú úroveň. Takéto opatrenia môžu zahŕňať:

- poskytnutie informácií klientovi o akýchkoľvek dohovoroch uhradiť honorár za odporúčanie práce inému audítorovi poskytujúcemu služby,
- poskytnutie informácií klientovi o akýchkoľvek dohovoroch prijať honorár za odporúčanie klienta inému audítorovi poskytujúcemu služby,
- získať od klienta predchádzajúci súhlas s dohovormi o provízii v súvislosti s predajom tovarov alebo služieb klientovi treťou osobou.

240.8 Audítor poskytujúci služby môže zakúpiť inú firmu alebo jej časť za predpokladu, že platby za takúto kúpu zrealizuje fyzickým osobám, ktoré v minulosti takúto firmu vlastnili, ich dedičom alebo správcom ich majetku. Takéto platby sa nepovažujú za províziu ani odmenu za odporúčanie pre potreby odsekov 240.5 – 240.7.

Oddiel 250 Marketing odborných služieb

250.1 Ak sa audítor poskytujúci služby uchádza o novú prácu prostredníctvom **reklamy*** alebo inej formy marketingu, môže to ohroziť súlad so základnými princípmi. Môže napríklad vzniknúť ohrozenie dodržania princípu profesionálneho správania z dôvodu súkromného záujmu, ak sa služby, dosiahnuté výsledky alebo produkty propagujú spôsobom, ktorý nie je v súlade s uvedeným princípom.

250.2 Audítor poskytujúci služby by v rámci marketingu odborných služieb nemal znevažovať dobré meno profesie. Mal by konať čestne, pravdivo a nemal by:

- mať prehnané nároky na ponuky služieb, kvalifikácie alebo získané skúsenosti,
- sa odvolávať na hanlivé referencie na nepodložené porovnávanie s činnosťou iných subjektov.

Ak má audítor poskytujúci služby pochybnosti, či je navrhovaná forma reklamy alebo marketingu vhodná, mal by konzultovať s relevantným odborným orgánom.

* Pozri definície.

Oddiel 260 Dary a pohostinnosť

260.1 Klient môže audítorovi poskytujúcemu služby alebo členovi jeho bezprostrednej alebo blízkej rodiny ponúknuť dary alebo pohostinnosť. Takáto ponuka zvyčajne spôsobí ohrozenie súladu so základnými princípmi. Ak sa prijme dar od klienta, môže to spôsobiť ohrozenie objektívnosti v dôsledku súkromného záujmu; ak takúto ponuku možno urobiť verejne, môže to ohroziť objektívnosť v dôsledku zastrašovania.

260.2 Závažnosť takýchto ohrození závisí od povahy, hodnoty a zámeru takejto ponuky. Ak dary alebo pohostinnosť poskytne náležitá a informovaná tretia osoba, ktorá má k dispozícii všetky relevantné informácie a ktorá tieto dary a pohostinnosť považuje za jednoznačne bezvýznamné, audítor poskytujúci služby môže dospieť k záveru, že takáto ponuka je v rámci bežnej obchodnej činnosti a neznamena žiadny konkrétny zámer ovplyvniť prijímanie rozhodnutí alebo získať informácie. V takýchto prípadoch môže audítor poskytujúci služby dospieť k všeobecnému záveru, že nevzniklo žiadne závažné ohrozenie dodržania základných princípov.

260.3 Ak sú posudzované ohrozenia iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Ak ohrozenia nemožno odstrániť ani zmierniť na prijateľnú úroveň prostredníctvom prijatia bezpečnostných opatrení, audítor poskytujúci služby by takúto ponuku nemal prijať.

Oddiel 270 Správa aktív klienta

270.1 Audítor poskytujúci služby by nemal prevziať správu nad finančnými prostriedkami klienta alebo inými aktívami, pokiaľ mu to neumožní zákon. V prípade, ak správu nad finančnými prostriedkami klienta prevezme, malo by to byť v súlade so všetkými dodatočnými právnymi povinnosťami platnými pre audítora poskytujúceho služby, ktorý má takéto aktíva v držbe.

270.2 Držba aktív klienta predstavuje ohrozenie súladu so základnými postupmi; napríklad dochádza k ohrozeniu profesionálneho správania v dôsledku súkromného záujmu a môže dôjsť k ohrozeniu objektívnosti v dôsledku súkromného záujmu vyplývajúceho z držby aktív klienta. Aby sa takýmto ohrozeniam predišlo, audítor poskytujúci služby, ktorému sa zverili peniaze (alebo iné aktíva) patriace iným subjektom, by mal:

- (α) mať v držbe uvedené aktíva oddelené od osobných alebo firemných aktív,
- (β) používať uvedené aktíva len na účel, na ktorý sa určili,
- (γ) byť vždy pripravený vyúčtovať uvedené aktíva a akýkoľvek vytvorený príjem, dividendy alebo výnosy akejkoľvek osobe oprávnenej takéto vyúčtovanie požadovať,
- (δ) konať v súlade so všetkými relevantnými zákonmi a predpismi vzťahujúcimi sa na držbu a vyúčtovanie uvedených aktív.

270.3 Audítori poskytujúci služby by si tiež mali byť vedomí ohrozenia súladu so základnými postupmi, ku ktorému by mohlo dôjsť na základe spojenia s uvedenými aktívami, ak sa napríklad pri uvedených aktívach zistilo, že pochádzajú z nelegálnych aktivít, ako je pranie špinavých peňazí. V rámci postupov schvaľovania klientov a zákaziek na uvedené služby audítori poskytujúci služby by mali vykonať primeraný prieskum pôvodu takýchto aktív a mali by si byť vedomí svojich právnych a regulačných povinností. Môžu zvážiť aj možnosť vyhľadania právnej pomoci.

Oddiel 280 Objektívnosť - všetky služby

280.1 Audítor poskytujúci služby by si mal pri poskytovaní akejkoľvek odbornej služby všímať, či došlo k ohrozeniu súladu so základným princípom objektívnosti, ktoré by vyplývalo z jeho zainteresovanosti na klientovi alebo jeho riaditeľoch, funkcionároch alebo zamestnancoch, alebo z jeho vzťahu s nimi. Napríklad, ohrozenie objektívnosti v dôsledku známostí môže byť spôsobené existenciou rodinného alebo blízkeho osobného alebo obchodného vzťahu.

280.2 Od audítora poskytujúceho služby, ktorý poskytuje uisťovacie služby, sa požaduje, aby bol nezávislý od klienta pre uisťovacie služby. Nezávislosť názorov a vystupovania je potrebná na to, aby audítor poskytujúci služby mohol vyjadriť svoj záver bez zaujatosti, konfliktu záujmov alebo nepatričného ovplyvňovania inými subjektmi a aby jeho záver takto vnímali aj iné subjekty. Oddiel 290 poskytuje špecifické poučenia o požiadavkách nezávislosti týkajúcich sa audítorov poskytujúcich služby v čase, keď pracujú na zákazke na uisťovacie služby.

280.3 Existencia ohrozenia objektívnosti počas poskytovania akýkoľvek profesionálnych služieb bude závisieť od špecifických okolností zákazky a povahy práce, ktorú audítor poskytujúci služby vykonáva.

280.4 Audítor poskytujúci služby by mal zhodnotiť závažnosť identifikovaných ohrození a ak tieto ohrozenia nie sú jednoznačne bezvýznamné, mal by zvážiť a podľa potreby zaviesť opatrenia ochrany, aby mohol eliminovať ohrozenia alebo ich znížiť na prijateľnú úroveň. Takéto opatrenia ochrany môžu zahŕňať:

- odstúpenie z tímu povereného zákazkou,
- postupy dohľadu,
- ukončenie finančných alebo obchodných vzťahov spôsobujúcich ohrozenie,
- prediskutovanie uvedenej záležitosti s predstaviteľmi vyšších úrovní riadenia firmy,
- prediskutovanie uvedenej záležitosti s tými, ktorí sú poverení spravovaním klienta.

Oddiel 290 Nezávislosť - zákazky na uisťovacie služby

290.1 Zákazky na uisťovacie služby sú verejným záujmom, a preto aj tento etický kódex požaduje, aby členovia **uisťovacích tímov***, firiem a v prípade potreby aj **firiem v sieti*** boli od klientov pre uisťovacie služby nezávislí.

290.2 Zákazky na uisťovacie služby sú navrhované tak, aby posilňovali stupeň dôvery potenciálneho klienta voči výsledku hodnotenia alebo oceňovania predmetu zákazky v porovnaní s kritériami. Medzinárodný rámec zákaziek na uisťovacie služby (Rámec uisťovania), vydaný Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby, popisuje prvky a ciele zákaziek na uisťovacie služby a identifikuje zákazky, pri ktorých platia Medzinárodné audítorské štandardy (ISA), Medzinárodné štandardy pre zákazky auditu (ISRE) a Medzinárodné štandardy pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE). Pre získanie podrobnejšieho popisu prvkov a cieľov zákazky na uisťovacie služby treba nahliadnuť do rámca uisťovania.

290.3 Ako sa podrobnejšie vysvetľuje v rámci uisťovania, audítor poskytujúci služby vyjadruje v zákazke na uisťovacie služby svoj záver s cieľom posilniť stupeň dôvery potenciálnych užívateľov, ktorí nie sú zodpovednou stranou, o výsledku hodnotenia alebo oceňovania predmetu zákazky v porovnaní s kritériami..

290.4 Výsledok hodnotenia alebo oceňovania predmetu zákazky predstavuje informáciu, ktorá vyplýva z porovnania predmetu zákazky s kritériami. Výraz „informácia o predmete“ sa používa na vyjadrenie výsledku hodnotenia alebo oceňovania predmetu zákazky. Napríklad:

- Uznávanie, oceňovanie, prezentácia a zverejňovanie obsiahnuté vo **finančných výkazoch*** (informácia o predmete) vyplývajú z aplikovania rámca pre finančné výkazníctvo pre uznávanie, oceňovanie, prezentáciu a zverejňovanie, ako sú napríklad Medzinárodné štandardy pre finančné výkazníctvo (kritériá), na finančnú pozíciu účtovnej jednotky, jej finančnú výkonnosť a peňažné toky (predmet zákazky).
- Tvrdenie o efektívnosti vnútornej kontroly (informácia o predmete) vyplýva z aplikovania rámca pre hodnotenie efektívnosti vnútornej kontroly ako napríklad COSO alebo CoCo (kritériá), na vnútornú kontrolu, proces (predmet zákazky).

290.5 Zákazky na uisťovacie služby môžu byť založené na tvrdeniach alebo na priamom vykazovaní. V každom prípade zahŕňajú tri oddelené strany: audítor poskytujúci služby, zodpovedná strana a potenciálni užívatelia.

290.6 Pri zákazke na uisťovacie služby založenej na tvrdeniach, ktorá zahŕňa **zákazku na audit finančných výkazov***, hodnotenie alebo oceňovanie predmetu zákazky vykonáva zodpovedná strana a informácia o predmete je vo forme tvrdenia zodpovednej strany, ktoré je k dispozícii pre potenciálnych užívateľov.

* Pozri definície.

290.7 Pri zákazke na uisťovacie služby založenej na priamom vykazovaní audítora poskytujúcej služby vykonáva hodnotenie alebo oceňovanie predmetu zákazky buď priamo, alebo získava vyhlásenie zodpovednej strany, ktorá vykonala hodnotenie alebo oceňovanie, ktoré nie je k dispozícii pre potenciálnych užívateľov. Informácia o predmete je potenciálnym užívateľom poskytnutá v správe o uisťovacích službách.

290.8 Nezávislosť si vyžaduje:

Nezávislosť názorov

Stav mysle, ktorý dovoľuje poskytnúť názor bez ovplyvnenia záležitosťami kompromitujúcimi odborný úsudok, ktorý umožňuje jednotlivcovi konať bezúhonne a uplatňovať objektivitu a odborný skepticizmus.

Nezávislosť vystupovania

Vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko závažné, že rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá pozná všetky relevantné informácie vrátane uplatnenej ochrany, by racionálne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektivita alebo odborný skepticizmus firmy alebo člena uisťovacieho tímu sú skompromitované.

290.9 Použitie pojmu „nezávislosť“ samostatne môže spôsobiť nedorozumenie. Ak sa výraz použije samostatne, môže vyvolať v pozorovateľoch domnienku, že osoba vyjadrujúca odborný úsudok by nemala mať žiadne ekonomické, finančné a iné vzťahy. To nie je možné, keďže každý člen spoločnosti má vzťahy s inými členmi. Preto by sa mala zhodnotiť závažnosť ekonomických, finančných a iných vzťahov z hľadiska toho, či by mohla rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá pozná všetky relevantné informácie rozhodnúť, že sú neprijateľné.

290.10 Množstvo rozličných okolností alebo ich kombinácie môžu byť relevantné, preto nemožno definovať každú situáciu, ktorá vyvoláva ohrozenie nezávislosti, ani určiť vhodné kroky, ktoré by sa mali podniknúť na jeho zmiernenie. Zákazky na uisťovacie služby sa navyše odlišujú, preto môžu existovať aj rozličné typy ohrozenia, ktoré si vyžadujú uplatnenie odlišných postupov ochrany. Z uvedeného dôvodu je vo verejnom záujme existencia koncepčného rámca, ktorý vyžaduje, aby firmy a členovia uisťovacích tímov identifikovali, zhodnotili a riešili ohrozenia nezávislosti namiesto toho, aby len dodržiavali súbor špeciálnych pravidiel, ktorý môže byť ľubovoľný.

Koncepčný prístup k nezávislosti

290.11 Od členov uisťovacích tímov, firiem a firiem v sieti sa požaduje, aby pre špecifické okolnosti brané do úvahy uplatňovali koncepčný prístup obsiahnutý v oddieli 100. Okrem identifikácie vzťahov medzi firmou, firmami v sieti, členmi uisťovacieho tímu a klientom pre uisťovacie služby treba venovať pozornosť aj tomu, či vzťahy medzi jednotlivcami mimo uisťovacieho tímu a klientom pre uisťovacie služby nespôsobujú ohrozenie nezávislosti.

290.12 Príklady uvedené v tejto sekcii majú ilustrovať uplatňovanie koncepčného rámca a nepredstavujú úplný zoznam okolností, ktoré ohrozujú nezávislosť, a ani by sa tak nemali interpretovať.

Z toho vyplýva, že nestačí, aby člen uisťovacieho tímu, firma alebo firma v sieti uvedené príklady len dodržiavali, namiesto toho by mali uplatňovať rámec pre špecifické okolnosti, ktorým čelia.

- 290.13 Podstata ohrozenia nezávislosti a aplikovateľné bezpečnostné opatrenia potrebné na eliminovanie týchto ohrozenia alebo ich zníženie na prijateľnú úroveň sa menia v závislosti od charakteristík jednotlivých zákaziek na uisťovacie služby: či ide o zákazku na audit finančných výkazov alebo iný typ zákazky na uisťovacie služby; a v posledne menovanom prípade aj v závislosti od toho, aký je účel, informácia o predmete a kto sú potenciálni užívatelia správy. Z tohto dôvodu by firma pri rozhodovaní, či je zákazku vhodné prijať alebo v nej pokračovať, mala zhodnotiť relevantné okolnosti, povahu zákazky na uisťovacie služby a ohrozenie nezávislosti, ako aj povahu požadovaných bezpečnostných opatrení, a či by konkrétny jednotlivec mal byť členom uisťovacieho tímu.

Zákazky na uisťovacie služby založené na tvrdeniach

Zákazky na audit finančných výkazov

- 290.14 Zákazky na audit finančných výkazov sa vzťahujú na široké spektrum potenciálnych používateľov. Preto okrem nezávislosti názorov má obzvlášť zásadný význam nezávislosť vystupovania. V prípade klientov pre audit finančných výkazov sa preto od členov uisťovacieho tímu, firmy a firiem v sieti požaduje nezávislosť od klienta pre audit finančných výkazov. Takéto požiadavky na nezávislosť zahŕňajú zákazy týkajúce sa niektorých vzťahov medzi členmi uisťovacieho tímu a riaditeľmi, vedúcimi pracovníkmi a zamestnancami klienta, ktorí sú na takej pozícii, že môžu uplatňovať priamy a značný vplyv na informácie o predmete (finančné výkazy). Ďalej treba zohľadniť, či vzťahy so zamestnancami klienta, ktorí sú na takej pozícii, že môžu uplatňovať priamy a značný vplyv na informácie o predmete (finančná situácia, finančné výsledky a peňažné toky), neohrozujú nezávislosť.

Iné zákazky na uisťovacie služby založené na tvrdeniach

- 290.15 V prípade zákaziek na uisťovacie služby založených na tvrdeniach, kde klient nie je klientom pre audit finančných výkazov, sa vyžaduje nezávislosť členov uisťovacieho tímu a pracovníkov firmy od klienta pre uisťovacie služby (osoba zodpovedná za informácie o predmete môže byť zodpovedná za samotný predmet). Takéto požiadavky na nezávislosť zahŕňajú zákaz niektorých vzťahov medzi členmi uisťovacieho tímu a riaditeľmi, vedúcimi pracovníkmi a zamestnancami klienta, ktorí sú na takej pozícii, že môžu uplatňovať priamy a značný vplyv na informácie o predmete. Ďalej treba zohľadniť, či vzťahy so zamestnancami klienta, ktorí sú na takej pozícii, že môžu uplatňovať priamy a značný vplyv na informácie o predmete, neohrozujú nezávislosť. Treba posúdiť aj akékoľvek prípadné ohrozenia, o ktorých je firma presvedčená, že ich môžu spôsobiť záujmy a vzťahy firmy v sieti.

- 290.16 Vo väčšine zákaziek na uisťovacie služby založených na tvrdeniach, ktoré nepredstavujú zákazky pre audit finančných výkazov, je zodpovedná osoba zodpovedná za informácie o predmete a za samotný predmet. V niektorých zákazkách však zodpovedná osoba nemusí byť zodpovedná za predmet. Napr. keď je audítor poskytujúci služby poverený vykonať zákazku na uisťovacie služby týkajúcu sa správy, ktorú vypracoval konzultant v otázkach životného prostredia o postupoch spoločnosti zameraných na udržateľný rozvoj a ktorá je určená na poskytnutie určeným používateľom, osobou zodpovednou za informácie o predmete je konzultant v otázkach životného prostredia, za predmet (postupy zamerané na udržateľný rozvoj)

však zodpovedá spoločnosť.

290.17 V prípade zákaziek na uisťovacie služby založených na tvrdeniach, ktoré nie sú zákazkami pre audit finančných výkazov, a kde zodpovedná osoba zodpovedá za informácie o predmete, nie však za predmet, sa od členov uisťovacieho tímu požaduje, aby boli nezávislí od osoby zodpovednej za informácie o predmete (klient pre uisťovacie služby). Okrem toho treba zohľadniť akékoľvek ohrozenia, o ktorých má firma dôvod nazdávať sa, že môžu vzniknúť zo vzťahov medzi členom uisťovacieho tímu, firmou, firmou v sieti a osobou zodpovednou za predmet a z ich záujmov.

Zákazky na uisťovacie služby založené na priamom vykazovaní

290.18 V prípade zákazky na uisťovacie služby založenej na priamom vykazovaní sa od členov uisťovacieho tímu a firmy požaduje, aby boli od klienta pre uisťovacie služby (osoby zodpovednej za predmet) nezávislí.

Správy s obmedzeným použitím

290.19 V prípade správy o uistení pre klienta, ktorému sa poskytujú iné služby ako audit finančných výkazov, s výslovným obmedzením použitia predmetnej správy len určenými používateľmi sa používatelia takejto správy považujú za dobre informovaných o cieľi, informáciách o predmete a obmedzeniach správy vzhľadom na ich účasť pri určovaní charakteru a rozsahu pokynov firmy na poskytnutie služieb vrátane určovania kritérií, ktoré sa majú použiť na zhodnotenie alebo posúdenie predmetu. Toto poznanie a lepšia schopnosť firmy informovať o bezpečnostných opatreniach všetkých používateľov správy zvyšujú účinnosť bezpečnostných opatrení na nezávislosť vystupovania. Tieto okolnosti môže firma zohľadniť pri vyhodnocovaní ohrozenia nezávislosti a zvažovaní príslušných bezpečnostných opatrení nevyhnutných na odstránenie ohrozenia alebo ich zmiernenie na prijateľnú úroveň. Ustanovenia tohto oddielu bude treba uplatniť minimálne pri hodnotení nezávislosti členov uisťovacieho tímu a ich bezprostredných a blízkych rodinných príslušníkov. Navyše, ak by firma mala podstatnú finančnú zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby, či už priamu alebo nepriamu, ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu by bolo natoľko závažné, že na prijateľnú úroveň by ho nemohli znížiť žiadne bezpečnostné opatrenia. V prípade akéhokoľvek ohrozenia, ktoré vzniklo z titulu záujmov a vzťahov firiem v sieti, by mohlo postačovať zohľadnenie v obmedzenom rozsahu.

Viac zodpovedných strán

290.20 Pri niektorých zákazkách na uisťovacie služby, či už založených na tvrdeniach alebo priamom vykazovaní, ktoré nie sú zákazkami na audit finančných výkazov, môže byť niekoľko zodpovedných strán (osôb). V takýchto zákazkách pri rozhodovaní, či ustanovenia definované v tomto oddieli treba uplatniť na každú zodpovednú osobu, môže firma zohľadniť, či vzťah medzi firmou alebo členom uisťovacieho tímu a konkrétnou zodpovednou stranou, resp. záujmy týchto strán, nespôsobia iné než jednoznačne bezvýznamné ohrozenie nezávislosti v kontexte informácií o predmete. Pri tomto rozhodovaní sa zohľadnia faktory:

- závažnosť informácií o predmete (alebo samotného predmetu), za ktorý je konkrétna strana zodpovedná,
- úroveň verejného záujmu týkajúceho sa zákazky.

Ak firma dospeje k záveru, že ohrozenie nezávislosti, ktoré vznikne z akéhokoľvek takéhoto záujmu alebo vzťahu s konkrétnou zodpovednou osobou, je jednoznačne bezvýznamné, nemusí byť potrebné uplatniť voči danej zodpovednej osobe všetky ustanovenia definované v tomto oddieli.

Iné hľadiská

290.21 Ohrozenia a bezpečnostné opatrenia definované v tomto oddieli sa vo všeobecnosti uvádzajú v kontexte vzťahov firmy, firiem v sieti, členov uisťovacieho tímu s klientom pre uisťovacie služby alebo v kontexte ich záujmov. V prípade klienta pre audit finančných výkazov, ktorý je kótovanou spoločnosťou, sa od firmy a akýchkoľvek firiem v sieti požaduje, aby zohľadnili záujmy a vzťahy, ktoré sa týkajú spriaznených účtovných jednotiek klienta. V ideálnom prípade treba tieto účtovné jednotky, ich záujmy a vzťahy medzi nimi definovať vopred. Ak v prípade všetkých ostatných klientov pre uisťovacie služby má uisťovací tím dôvod nazdávať sa, že **spriaznená účtovná jednotka*** takéhoto klienta pre uisťovacie služby je na posúdenie nezávislosti firmy od klienta relevantná, uisťovací tím by mal pri hodnotení nezávislosti a uplatňovaní primeraných bezpečnostných opatrení danú spriaznenú účtovnú jednotku posúdiť.

290.22 Pri hodnotení ohrozenia nezávislosti a zvažovaní následných krokov by sa mali použiť dôkazy získané pred prijatím zákazky a počas jej realizácie. Záväzok vykonať takéto hodnotenie a primerané kroky vznikne vtedy, keď firma, firma v sieti alebo člen uisťovacieho tímu pozná alebo to od neho možno odôvodnene očakávať okolnosti alebo vzťahy, ktoré môžu nezávislosť ohroziť. Môže sa stať, že firma, firma v sieti alebo fyzická osoba neúmyselne poruší ustanovenia definované v tomto oddieli. Takéto prípadné neúmyselné porušenie vo všeobecnosti neohrozí nezávislosť voči klientovi pre uisťovacie služby za predpokladu, že firma má zavedené primerané zásady a postupy kontroly kvality určené na podporu nezávislosti a po odhalení porušenia ho urýchlene napraví a prijme akékoľvek prípadné bezpečnostné opatrenia.

290.23 V tomto oddieli sa odvolávame na významné a jednoznačne bezvýznamné ohrozenia pri posudzovaní nezávislosti. Pri posudzovaní závažnosti akýchkoľvek konkrétnych záležitostí by sa mali zohľadniť kvalitatívne aj kvantitatívne faktory. Záležitosť možno považovať za jednoznačne bezvýznamnú, len ak je obyčajná a zároveň bezvýznamná.

* Pozri definície.

Cieľ a štruktúra tohto oddielu

290.24 Cieľom tohto oddielu je pomôcť firmám a členom uisťovacích tímov:

- (a) identifikovať ohrozenie nezávislosti,
- (b) zhodnotiť, či je toto ohrozenie jednoznačne bezvýznamné,
- (c) v prípadoch, keď ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, určiť a uplatniť primerané bezpečnostné opatrenia na jeho odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň.

Treba vždy zohľadniť, čo by primeraná a informovaná tretia osoba so všetkými relevantnými informáciami vrátane uplatnených bezpečnostných opatrení odôvodnene považovala za neprijateľné. Ak nie sú k dispozícii žiadne bezpečnostné opatrenia na zmiernenie ohrozenia na prijateľnú úroveň, jediným možným konaním je prestať vykonávať činnosti alebo zrušiť záujmy, ktoré tieto ohrozenia vytvárajú, alebo odmietnuť prijatie alebo pokračovanie zákazky na uisťovacie služby.

290.25 V závere tohto oddielu sú uvedené príklady, ako uplatňovať tento koncepčný prístup k nezávislosti v konkrétnych situáciách a vzťahoch. V príkladoch sa opisujú ohrozenia pre nezávislosť, ktoré môžu vzniknúť v konkrétnych situáciách a z konkrétnych vzťahov (odseky 290.100 a ďalšie). Na určenie primeraných bezpečnostných opatrení na odstránenie ohrozenia nezávislosti alebo na jeho zmiernenie na prijateľnú úroveň sa používa odborný úsudok. Ohrozenie nezávislosti uvedené v niektorých príkladoch je také významné, že jediným možným opatrením je prestať vykonávať činnosti alebo odstrániť záujmy, ktoré dané ohrozenie spôsobujú, resp. odmietnuť prijatie zákazky na uisťovacie služby alebo pokračovanie v nej. V iných príkladoch možno ohrozenie odstrániť alebo zmierniť na prijateľnú úroveň uplatnením bezpečnostných opatrení. Uvedené príklady nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam.

290.26 Niektoré príklady v tomto oddieli ukazujú, ako uplatňovať rámec na zákazky na audit finančných výkazov kótovanej spoločnosti. Keď sa členský orgán rozhodne nerozlišovať medzi kótovanými a nekótovanými spoločnosťami, príklady, ktoré sa vzťahujú na zákazky na audit finančných výkazov kótovaných spoločností, by sa mali považovať za platné pre všetky zákazky na audit finančných výkazov.

290.27 Keď sa identifikuje ohrozenie nezávislosti, ktoré nie je jednoznačne bezvýznamné, a firma sa rozhodne zákazku na uisťovacie služby prijať alebo v nej pokračovať, toto rozhodnutie treba zdokumentovať. Dokumentácia by mala zahŕňať opis identifikovaného ohrozenia a bezpečnostných opatrení prijatých na zmiernenie ohrozenia na prijateľnú úroveň.

290.28 Vyhodnotenie závažnosti akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti a bezpečnostných opatrení na jeho zmiernenie na prijateľnú úroveň berie ohľad na verejný záujem. Niektoré účtovné jednotky môžu mať významný verejný záujem, keďže v dôsledku ich obchodných činností, veľkosti a firemného statusu môžu mať širokú škálu zúčastnených strán. Medzi takéto subjekty patria kótované spoločnosti, úverové inštitúcie, poisťovne a penzijné fondy. V niektorých odsekoch tohto oddielu sa hovorí o niektorých ďalších záležitostiach relevantných pre audit finančných výkazov kótovaných spoločností z dôvodu silného záujmu verejnosti o ich finančné výkazy.

Pozornosť treba venovať uplatneniu rámca v súvislosti s auditom finančných výkazov kótovaných subjektov na iných klientov pre audit finančných výkazov, s ktorými sa môže spájať významný záujem verejnosti.

290.29 Výbory pre audit môžu zohrávať pri spravovaní spoločnosti zásadnú úlohu, ak sú nezávislé od manažmentu klienta, a môžu pomôcť predstavenstvu uistiť sa, že firma je pri vykonávaní svojich audítorských funkcií nezávislá. Firma a výbor pre audit (alebo iný orgán spravovania spoločnosti, ak výbor pre audit nie je vytvorený) kótovaných spoločností by mali pravidelne komunikovať o vzťahoch a iných záležitostiach, ktoré podľa názoru firmy možno odôvodnene považovať za ohrozujúce nezávislosť.

290.30 Firmy by mali definovať zásady a postupy pre komunikáciu o nezávislosti s výbormi pre audit alebo s inými orgánmi poverenými spravovaním klienta. V prípade finančných výkazov kótovaných spoločností by firma mala najmenej raz ročne ústne alebo písomne informovať o všetkých vzťahoch a iných záležitostiach medzi firmou, firmami v sieti a klientom pre audit finančných výkazov, ktoré podľa odborného názoru firmy možno odôvodnene považovať za ohrozujúce nezávislosť. Skutočnosti, o ktorých treba informovať, sa v jednotlivých prípadoch líšia a musí o nich rozhodnúť firma. Vo všeobecnosti by sa však mali týkať relevantných skutočností opísaných v tomto oddieli.

Obdobie trvania zákazky

290.31 Členovia uisťovacieho tímu a zamestnanci firmy by mali byť počas trvania zákazky na služby uistenia nezávislí od klienta pre uisťovacie služby. Obdobie zákazky sa okrem opakujúcich sa zákaziek začína poskytovaním uisťovacích služieb uisťovacím tímom a končí vydaním správy o uistení. Ak sa predpokladá, že pôjde o opakujúcu sa zákazku na uisťovacie služby, obdobie zákazky na uisťovacie služby sa skončí oznámením ktorejkoľvek strany o ukončení odborných vzťahov, resp. vydaním záverečnej správy o uistení, pričom za deň ukončenia sa vždy považuje neskorší dátum.

290.32 V prípade zákazky na audit finančných výkazov obdobie trvania zákazky predstavuje obdobie, ktorého sa týkajú finančné výkazy, o ktorých firma vydáva správu. Ak sa účtovná jednotka stane klientom pre audit finančných výkazov počas alebo po období, ktorého sa týkajú finančné výkazy, o ktorých firma vydáva správu, firma by mala zvážiť, či v tejto súvislosti nedochádza k ohrozeniu nezávislosti:

- finančnými alebo obchodnými vzťahmi s klientom pre audit počas obdobia, ktorého sa finančné výkazy týkajú, alebo po takomto období, ale pred prijatím zákazky na audit finančných výkazov,
- službami poskytovanými klientovi pre audit v minulosti.

Podobne aj v prípade zákazky na uisťovacie služby, ktorá nepredstavuje zákazku na audit finančných výkazov, by firma mala zvážiť, či finančné alebo obchodné vzťahy, resp. služby poskytované v minulosti, nepredstavujú ohrozenie nezávislosti.

290.33 Ak sa klientovi pre audit finančných výkazov poskytovali iné ako uisťovacie služby počas obdobia alebo po období finančných výkazov, ale pred začatím odborných

služieb v súvislosti s auditom finančných výkazov, a tieto služby by boli počas vykonávania zákazky na audit zakázané, malo by sa posúdiť ohrozenie nezávislosti, ak by nejaké z poskytovania týchto služieb vyplynulo. Ak nejde o jednoznačne bezvýznamné ohrozenie, treba zvážiť a podľa potreby uplatniť bezpečnostné opatrenia na zmiernenie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Tieto bezpečnostné opatrenia môžu zahŕňať:

- prerokovanie problematiky nezávislosti súvisiacej s poskytovaním iných ako uisťovacích služieb so subjektmi, ktoré sú poverené spravovaním spoločnosti, napríklad s výborom pre audit,
- získanie potvrdenia od klienta o zodpovednosti za výsledky iných služieb, ako sú uisťovacie služby,
- zabránenie zamestnancom, ktorí poskytovali iné ako uisťovacie služby, aby sa podieľali na zákazke pre audit finančných výsledkov,
- poverenie inej firmy preverením výsledkov iných služieb, ako sú uisťovacie služby, alebo opätovným poskytnutím iných ako uisťovacích služieb v takom rozsahu, ktorý jej umožní prevziať zodpovednosť za tieto služby.

290.34 Služby iné ako uisťovacie služby poskytované nekótovanému klientovi pre audit finančných výkazov nepoškodia nezávislosť firmy, ak sa klient stane kótovanou spoločnosťou, za predpokladu, že:

- (a) predchádzajúce služby iné ako uisťovacie boli povolené podľa tohto oddielu pre nekótovaných klientov pre audit finančných výkazov,
- (b) poskytovanie služieb sa ukončí v primeranom čase, odkedy sa klient stane kótovanou spoločnosťou, ak ide o služby, ktoré podľa tohto oddielu nie je povolené poskytovať kótovaným klientom pre audit finančných výkazov,
- (c) firma zaviedla primerané bezpečnostné opatrenia na odstránenie akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti, ktoré vyplýva z poskytovania služieb v minulosti, alebo opatrenia na jeho zmiernenie na prijateľnú úroveň.

UPLATNENIE RÁMCA NA ŠPECIFICKÉ SITUÁCIE
OBSAH

	Odsek
Úvod.....	290.100
Finančná zainteresovanosť.....	290.104
Ustanovenia aplikovateľné na všetkých klientov pre uisťovacie služby.....	290.106
Ustanovenia aplikovateľné na klientov pre audit finančných výkazov.....	290.113
Ustanovenia aplikovateľné na klientov pre uisťovacie služby, ktorí nie sú klientmi pre audit finančných výkazov.....	290.122
Úvery a záruky.....	290.126
Blízke podnikateľské vzťahy s klientmi pre uisťovacie služby.....	290.132
Rodina a osobné vzťahy.....	290.135
Zamestnávanie u klienta pre uisťovacie služby.....	290.143
Nedávno poskytované služby klientovi pre uisťovacie služby.....	290.146
Pozícia funkcionára alebo člena predstavenstva u klienta pre uisťovacie služby.....	290.149
Dlhodobé prepojenie vyššieho manažmentu s klientmi pre uisťovacie služby	
Všeobecné ustanovenia.....	290.153
Klienti pre audit finančných výkazov – kótované spoločnosti.....	290.154
Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb klientom pre uisťovacie služby.....	290.158
Vypracovanie účtovných záznamov a finančných výkazov.....	290.166
Všeobecné ustanovenia.....	290.169
Klienti pre audit finančných výkazov – nekótované spoločnosti.....	290.170
Klienti pre audit finančných výkazov – kótované spoločnosti.....	290.171
Núdzové situácie.....	290.173
Oceňovacie služby.....	290.174
Poskytovanie daňových služieb klientom pre audit finančných výkazov.....	290.180
Poskytovanie služieb interného auditu klientom pre audit finančných výkazov.....	290.181
Poskytovanie služieb systémov IT klientom pre audit finančných výkazov.....	290.187
Dočasné pridelenie pracovníkov firmy klientom pre audit finančných výkazov.....	290.192
Poskytovanie služieb podpory pri súdnych procesoch klientom pre audit finančných výkazov.....	290.193
Poskytovanie právnych služieb klientom pre audit finančných výkazov.....	290.196
Nábor vyššieho (top) manažmentu.....	290.203
Podnikové financie a podobné aktivity.....	290.204

ETICKÝ KÓDEX PRE AUDÍTOROV

Honoráre a oceňovanie

Honoráre – relatívna výška.....	290.206
Honoráre – po lehote splatnosti	290.208
Ceny	290.209
Podmienené honoráre.....	290.210
Dary a pohostinnosť.....	290.212
Prebiehajúce alebo hroziace súdne procesy.....	290.214

Úvod

290.100 Nasledujúce príklady opisujú špecifické okolnosti a vzťahy, ktoré môžu vytvoriť ohrozenie nezávislosti. Príklady uvádzajú potenciálne vzniknuté ohrozenia a bezpečnostné opatrenia, ktoré môžu v každej situácii tieto ohrozenia primerane eliminovať, resp. znížiť na akceptovateľnú úroveň. Zoznam príkladov nie je vyčerpávajúci. V praxi musí firma, firmy v sieti a členovia uisťovacieho tímu posúdiť dôsledky síce podobných, ale zmenených okolností a vzťahov a určiť, či bezpečnostné opatrenia vrátane opatrení uvedených v odsekoch 200.12 až 200.15 možno uplatniť, a tak uspokojivo vyriešiť otázku ohrozenia nezávislosti.

290.101 Niektoré príklady sa týkajú klientov pre audit finančných výkazov, iné sa zaoberajú zákazkami na uisťovacie služby pre klientov, ktorí nie sú klientmi pre audit finančných výkazov. Príklady znázorňujú, ako treba uplatňovať bezpečnostné opatrenia, aby sa splnili požiadavky kladené na členov uisťovacieho tímu, firmu a firmy v sieti, aby boli nezávislí od klienta pre audit finančných výkazov, a na členov uisťovacieho tímu a firmy, aby boli nezávislí od klienta pre uisťovacie služby, ktorý nie je klientom pre audit finančných výkazov. Príklady nezahŕňajú správy o uisťovacích službách klientovi pre uisťovacie služby, ktorý nie je klientom pre audit finančných výkazov, ktoré sú určené na výlučné použitie identifikovanými používateľmi. Ako sa uvádza v odseku 290.19, v prípade takýchto zákaziek sa od členov uisťovacieho tímu a od príslušníkov ich bezprostrednej a blízkej rodiny vyžaduje nezávislosť od klienta pre uisťovacie služby. Firma by navyše nemala mať podstatnú finančnú zainteresovanosť, priamu ani nepriamu na klientovi pre uisťovacie služby.

290.102 Tieto príklady ilustrujú, ako sa rámec aplikuje na klientov pre audit finančných výkazov a na iných klientov pre uisťovacie služby. Uvedené príklady by bolo treba brať do úvahy v súvislosti s odsekmi 290.20, ktoré vysvetľujú, že vo väčšine prípadov zákaziek na uisťovacie služby je jedna zodpovedná strana a tá predstavuje klienta pre uisťovacie služby. Pri niektorých zákazkách na uisťovacie služby sú však dve zodpovedné strany. Za takýchto okolností by bolo treba zobrať do úvahy akékoľvek ohrozenia, o ktorých má firma dôvod byť presvedčená, že ich spôsobila zainteresovanosť a vzťahy medzi členom uisťovacieho tímu, firmou, firmou v sieti a stranou zodpovednou za predmet zákazky

290.103 Interpretácia 2005-01 tohto oddielu poskytuje ďalšie usmernenia týkajúce sa aplikovania požiadaviek nezávislosti obsiahnutých v tomto oddieli na zákazky na uisťovacie služby, ktoré nie sú zákazkami na audit finančných výkazov.

Finančná zainteresovanosť

290.104 Finančná zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného záujmu. Pri hodnotení významnosti tohto ohrozenia a primeraných bezpečnostných opatrení, ktoré sa majú uplatniť s cieľom eliminovať, resp. znížiť ohrozenie na prijateľnú úroveň, treba preskúmať charakter finančnej zainteresovanosti. Toto skúmanie zahŕňa hodnotenie postavenia osoby, ktorá finančnú zainteresovanosť má, ďalej významnosti a druhu finančnej zainteresovanosti (priamej alebo nepriamej).

290.105 Pri hodnotení druhu finančnej zainteresovanosti by sa mala zväžiť skutočnosť, že finančná zainteresovanosť siaha od zainteresovanosti, pri ktorej osoba nemá kontrolu nad daným investičným nástrojom alebo finančnou zainteresovanosťou (napr. vzájomný fond, podielový fond alebo podobný nástroj sprostredkovania), až po takú,

pri ktorej osoba kontroluje finančnú zainteresovanosť (napr. ako správca) alebo môže ovplyvniť investičné rozhodnutia. Pri hodnotení závažnosti akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti je dôležité zväžiť, do akej miery možno kontrolovať, resp. ovplyvniť sprostredkovateľa, vlastnenú finančnú zainteresovanosť alebo jeho investičnú stratégiu. Ak existuje kontrola, finančná zainteresovanosť sa považuje za priamu. Naopak, ak držiteľ finančnej zainteresovanosti nie je schopný týmto spôsobom finančnú

zainteresovanosť kontrolovať, považuje sa táto za nepriamu.

Ustanovenia platné pre všetkých klientov pre uisťovacie služby

290.106 Ak člen tímu pre uisťovacie služby alebo jeho bezprostrední rodinní príslušníci majú **priamu finančnú zainteresovanosť*** alebo významnú **nepriamu finančnú zainteresovanosť*** na klientovi pre uisťovacie služby, vytvorenie ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu bude také významné, že sa bude dať eliminovať, resp. znížiť na prijateľnú úroveň iba prostredníctvom týchto bezpečnostných opatrení:

(α) zbavenie osoby priamej finančnej zainteresovanosti prv, ako sa stane členom uisťovacieho tímu,

(β) zbavenie osoby nepriamej finančnej zainteresovanosti v plnej výške alebo zníženie zainteresovanosti na dostatočnú úroveň tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola významná prv, ako sa stane členom uisťovacieho tímu,

(χ) vyradenie člena uisťovacieho tímu zo zákazky na uisťovacie služby.

290.107 Ak člen uisťovacieho tímu alebo jeho bezprostrední rodinní príslušníci získajú priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby napríklad vo forme dedičstva, daru alebo ako výsledok fúzie, vytvorí sa ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Aby sa toto ohrozenie eliminovalo alebo znížilo na prijateľnú úroveň, mali by sa uplatniť tieto bezpečnostné opatrenia:

(a) zbavenie osoby finančnej zainteresovanosti v čo najkratšom čase,

(b) vyradenie člena uisťovacieho tímu zo zákazky na uisťovacie služby.

Počas obdobia do zbavenia finančnej zainteresovanosti alebo vyradenia osoby z uisťovacieho tímu treba zvážiť nevyhnutné dodatočné bezpečnostné opatrenia s cieľom znížiť ohrozenie na prijateľnú úroveň. Medzi tieto bezpečnostné opatrenia patrí:

- prediskutovanie otázky s osobami poverenými spravovaním, napríklad s výborom pre audit,
- zapojenie ďalšieho audítora, aby preveril vykonanú prácu alebo iným spôsobom poskytol odporúčania podľa potreby.

290.108 Ak člen uisťovacieho tímu vie, že jeho blízky rodinný príslušník má priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby, môže vzniknúť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Pri hodnotení významnosti akéhokoľvek ohrozenia by sa mal zvážiť charakter vzťahu medzi členom uisťovacieho tímu a blízkym rodinným príslušníkom, ako aj významnosť

* Pozri definície.

finančnej zainteresovanosti. Po zhodnotení významnosti ohrozenia by sa mali zvážiť a podľa potreby uplatniť bezpečnostné opatrenia. Medzi tieto bezpečnostné opatrenia patria:

- zbavenie blízkeho rodinného príslušníka celej zainteresovanosti alebo jej dostatočnej časti v čo najkratšom čase,
- prediskutovanie otázky s osobami poverenými spravovaním, napríklad s výborom pre audit,
- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý sa nezúčastňoval na zákazke na uisťovacie služby, aby preveril prácu vykonanú členom uisťovacieho tímu s blízkym rodinným príslušníkom alebo aby poskytol odporúčania podľa potreby,
- vyradenie osoby zo zákazky na uisťovacie služby.

290.109 Ak má firma alebo člen uisťovacieho tímu priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby ako účastník trustu (fondu), môže vzniknúť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu vyplývajúce z potenciálneho vplyvu trustu (fondu) na klienta pre uisťovacie služby. Vzhľadom na to môže taká zainteresovanosť existovať iba za predpokladu, že:

- (a) člen uisťovacieho tímu, bezprostredný rodinný príslušník člena uisťovacieho tímu a firma nie sú beneficentmi trustu (fondu),
- (b) zainteresovanosť, ktorú má správca na klientovi pre uisťovacie služby, nie je pre trust (fond) významná,
- (c) trust (fond) nie je schopný významne ovplyvňovať klienta pre uisťovacie služby,
- (d) člen uisťovacieho tímu alebo firma nemá významný vplyv na žiadne investičné rozhodnutia týkajúce sa finančnej zainteresovanosti na klientovi pre uisťovacie služby.

290.110 Treba zvážiť, či ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť pre finančnú zainteresovanosť osôb mimo uisťovacieho tímu alebo ich bezprostredných alebo blízkych rodinných príslušníkov. Medzi tieto osoby môžu patriť:

- spoločníci a ich bezprostrední rodinní príslušníci, ktorí nie sú členmi uisťovacieho tímu,
- spoločníci a riadiaci pracovníci poskytujúci iné ako uisťovacie služby klientom pre uisťovacie služby,
- osoby, ktoré majú blízky osobný vzťah k členom uisťovacieho tímu.

Či zainteresovanosť vlastnená týmito osobami môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, závisí od faktorov ako:

- firemná organizačná, prevádzková štruktúra a štruktúra vykazovania,
- charakter vzťahu medzi touto osobou a členom uisťovacieho tímu.

Mala by sa posúdiť závažnosť ohrozenia a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť bezpečnostné opatrenia a podľa potreby ich aj uplatniť s cieľom znížiť ohrozenie na prijateľnú úroveň. Tieto bezpečnostné opatrenia môžu zahŕňať:

- zásady brániace osobám mať takúto zainteresovanosť, ak je to vhodné,
- prediskutovanie otázky s osobami poverenými spravovaním, napríklad s výborom pre audit,
- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý sa nezúčastňoval na zákazke na uisťovacie služby, aby preveril vykonanú prácu a poskytol odporúčania podľa potreby.

290.111 Neúmyselné porušenie tohto oddielu vo vzťahu k finančnej zainteresovanosti na klientovi pre uisťovacie služby neznehodnocuje nezávislosť firmy, firmy v sieti ani člena uisťovacieho tímu v prípade, že:

(a) firma a firma v sieti zaviedli pravidlá a postupy, ktoré vyžadujú, aby všetci odborní pracovníci okamžite hlásili firme akékoľvek porušenia vyplývajúce z nákupu, dedičstva alebo inej formy nadobudnutia finančnej zainteresovanosti na klientovi pre uisťovacie služby,

(b) firma a firma v sieti okamžite oznámi odborným pracovníkom, že by sa mali zbaviť finančnej zainteresovanosti,

(c) zbavenie sa uskutoční v najbližšom možnom termíne po identifikácii problému, v opačnom prípade sa odborný pracovník z uisťovacieho tímu vyradí.

290.112 Ak dôjde k neúmyselnému porušeniu tohto oddielu vo vzťahu k finančnej zainteresovanosti na klientovi pre uisťovacie služby, firma by mala zvážiť prípadné uplatnenie bezpečnostných opatrení. Medzi tieto bezpečnostné opatrenia ochrany patrí:

- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý sa nezúčastnil na zákazke na uisťovacie služby, aby preveril prácu vykonanú členom uisťovacieho tímu,
- vylúčenie osoby z akýchkoľvek dôležitých procesov rozhodovania o zákazke na uisťovacie služby

Ustanovenia platné pre klientov pre audit finančných výkazov

290.113 Ak má firma alebo firma v sieti priamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre audit finančných výkazov, vytvorenie ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu bude také závažné, že žiadne bezpečnostné opatrenie nemôže toto ohrozenie znížiť na prijateľnú úroveň. Z tohto dôvodu je zbavenie osoby finančnej zainteresovanosti jediným vhodným opatrením, ktoré by umožnilo firme zákazku vykonať.

290.114 Ak má firma alebo firma v sieti významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre audit finančných výkazov, taktiež vzniká ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Jediné vhodné opatrenie, ktoré by firme alebo firme v sieti umožnilo vykonať zákazku, by bolo buď sa zbaviť nepriamej zainteresovanosti úplne, alebo sa zbaviť jej dostatočnej časti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola významná.

290.115 Ak má firma alebo firma v sieti významnú finančnú zainteresovanosť na účtovnej jednotke, ktorá má rozhodujúcu zainteresovanosť na klientovi pre audit finančných výkazov, vytvorené ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu bude také závažné, že žiadne bezpečnostné opatrenie nemôže toto ohrozenie znížiť na prijateľnú úroveň.

Jediným vhodným opatrením, ktoré by firme alebo firme v sieti umožnilo zákazku prijať, je zbaviť sa nepriamej zainteresovanosti úplne alebo jej dostatočnej časti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola významná.

290.116 Ak má inštitúcia, ktorá zabezpečuje dôchodkový plán výhod pre zamestnancov firmy alebo firmy v sieti, finančnú zainteresovanosť na klientovi pre audit finančných výkazov, môže vzniknúť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Vzhľadom na to by sa mala závažnosť tohto ohrozenia zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť bezpečnostné opatrenia a podľa potreby ich aj uplatniť s cieľom eliminovať ohrozenie alebo ho znížiť na prijateľnú úroveň.

290.117 Ak sú iní partneri vrátane tých, ktorí nevykonávajú zákazky na uisťovacie služby, alebo ich bezprostredná rodina umiestnení v **kancelárii***, v ktorej **partner pracujúci na zákazke*** vykonáva svoju činnosť v súvislosti s auditom finančných výkazov, a majú priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre uvedený audit finančných výkazov, vytvorené ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu bude také závažné, že žiadne bezpečnostné opatrenie nemôže znížiť toto ohrozenie na prijateľnú úroveň. Vzhľadom na to by títo partneri alebo ich bezprostredná rodina nemali mať žiadnu finančnú zainteresovanosť na takom klientovi pre audit.

290.118 Kancelária, v ktorej partner pracujúci na zákazke vykonáva činnosť v súvislosti s auditom finančných výkazov, nemusí byť nevyhnutne kanceláriou, ku ktorej je tento partner pridelený. Preto ak je partner pracujúci na zákazke umiestnený do inej kancelárie ako ostatní členovia uisťovacieho tímu, na základe úsudku by sa malo určiť, v ktorej kancelárii tento partner vykonáva činnosť v súvislosti s týmto auditom.

290.119 Ak iní partneri a riadiaci pracovníci, ktorí poskytujú klientovi pre audit finančných výkazov služby iné než uisťovacie, okrem tých, ktorých účasť na týchto službách je jednoznačne bezvýznamná, alebo ak bezprostredná rodina iných partnerov a riadiacich pracovníkov má priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre audit, vytvorené ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu bude také závažné, že žiadne bezpečnostné opatrenie ho nemôže znížiť na prijateľnú úroveň. Vzhľadom na to by títo zamestnanci alebo ich bezprostredná rodina nemali mať žiadnu takúto finančnú zainteresovanosť na takomto klientovi pre audit.

290.120 Finančná zainteresovanosť na klientovi pre audit finančných výkazov, ktorú má bezprostredný rodinný príslušník: (a) partnera umiestneného v kancelárii, v ktorej partner pracujúci na zákazke vykonáva svoju činnosť v súvislosti s auditom, alebo: (b) partnera, alebo riadiaceho pracovníka, ktorí poskytujú klientovi pre audit iné než uisťovacie služby, nepredstavuje neprijateľné ohrozenie za podmienky, že jej získanie vyplýva z práv zamestnanca (napr. práva na dôchodok alebo z opcí na nákup akcií) a že v prípade potreby sa uplatňujú vhodné bezpečnostné opatrenia na zníženie akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti na prijateľnú úroveň.

290.121 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak firma, firma v sieti alebo člen uisťovacieho tímu majú zainteresovanosť na nejakej účtovnej jednotke a ak klient pre audit finančných výkazov alebo jeho riaditeľ, funkcionári alebo rozhodujúci vlastníci majú tiež investíciu v tejto účtovnej jednotke. Nezávislosť nie je skompromitovaná v súvislosti s klientom pre audit, ak príslušné zainteresovanosti firmy, firmy v sieti alebo člena uisťovacieho tímu, ako aj klienta pre audit alebo jeho

* Pozri definície.

riaditeľa, funkcionárov alebo rozhodujúceho vlastníka sú bezvýznamné, a zároveň ak klient pre audit nemá významný vplyv na účtovnú jednotku. Ak je zainteresovanosť významná, či už pre firmu, firmu v sieti alebo pre klienta pre audit a klient pre audit môže významne ovplyvňovať účtovnú jednotku, neexistujú dostupné bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň a firma alebo firma v sieti by sa mala buď zainteresovanosti zbaviť, alebo odmietnuť zákazku na audit. Každý člen uisťovacieho tímu s takouto významnou zainteresovanosťou by mal zaviesť jedno z týchto opatrení:

- (a) zbaviť sa zainteresovanosti,
- (b) zbaviť sa dostatočnej časti zainteresovanosti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola významná,
- (c) odstúpiť od auditu

Ustanovenia platné pre klientov pre uisťovacie služby, ktorí nie sú klientmi pre audit finančných výkazov

290.122 Ak má firma priamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby, ktorý nie je klientom pre audit finančných výkazov, ohrozenie vytvorené v dôsledku súkromného záujmu je také závažné, že by ho nemohlo znížiť žiadne bezpečnostné opatrenie na prijateľnú úroveň. Z tohto dôvodu je zbavenie sa finančnej zainteresovanosti jediným vhodným opatrením, ktoré by umožnilo firme vykonať zákazku.

290.123 Ak má firma významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby, ktorý nie je klientom pre audit finančných výkazov, taktiež vzniká ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Jediným vhodným opatrením, ktoré by firme umožnilo vykonať zákazku, by bolo buď zbaviť sa nepriamej zainteresovanosti úplne, alebo jej dostatočnej časti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola ďalej významná.

290.124 Ak má firma významnú finančnú zainteresovanosť na účtovnej jednotke, ktorá má rozhodujúcu zainteresovanosť na klientovi pre uisťovacie služby, ktorý nie je klientom pre audit finančných výkazov, vytvorené ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu je také závažné, že žiadne bezpečnostné opatrenie by nemohlo toto ohrozenie znížiť na prijateľnú úroveň. Jediným vhodným opatrením, ktoré by firme umožnilo vykonať zákazku, by bolo zbaviť sa finančnej zainteresovanosti úplne alebo jej dostatočnej časti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola ďalej významná.

290.125 V prípade, ak sa pri zákazke na uisťovacie služby, ktorá nie je zákazkou na audit finančných výkazov, vydáva správa s obmedzeným použitím, výnimky k ustanoveniam uvedeným v odsekoch 290.106 až 290.110 a 290.122 až 290.124 sú definované v bode 290.19.

Úvery a záruky

290.126 Úver alebo záruka naň, ktorý firma získala od klienta pre uisťovacie služby, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou, nepredstavuje ohrozenie nezávislosti za podmienky, že úver alebo záruka naň sa poskytla podľa bežných postupov, podmienok a požiadaviek poskytovania úverov, a úver je bezvýznamný pre firmu a zároveň aj pre klienta pre uisťovacie služby. Ak je úver významný pre klienta pre uisťovacie služby alebo pre firmu, možno ohrozenie vytvorené v dôsledku súkromného záujmu znížiť na prijateľnú úroveň prostredníctvom zavedenia bezpečnostných opatrení. Takéto bezpečnostné opatrenia môžu zahŕňať zapojenie ďalších audítorov z prostredia mimo firmy alebo firmy v sieti, ktorí vykonajú prácu preveria.

290.127 Úver alebo záruka naň, ktorý získal člen uisťovacieho tímu alebo jeho bezprostredná rodina od klienta pre uisťovacie služby, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou, nepredstavuje ohrozenie nezávislosti za podmienky, že úver bol poskytnutý podľa bežných postupov, podmienok a požiadaviek poskytovania úverov. Príkladom takýchto úverov sú hypotekárne úvery, kontokorentné úvery, úvery na automobily a zostatky kreditných kariet.

290.128 Podobne vklady alebo sprostredkovateľské účty firmy alebo člena uisťovacieho tímu u klienta pre uisťovacie služby, ktorým je banka alebo podobná inštitúcia, nepredstavujú ohrozenie nezávislosti za predpokladu, že vklad alebo účet sa vedie podľa bežných obchodných podmienok.

290.129 Ak firma alebo člen uisťovacieho tímu poskytne úver klientovi pre uisťovacie služby, ktorý nie je bankou alebo podobnou inštitúciou, alebo sa zaručí za pôžičky takéhoto klienta, vzniká v dôsledku súkromného záujmu také závažné ohrozenie, že žiadne bezpečnostné opatrenia nemôžu toto ohrozenie znížiť na prijateľnú úroveň, okrem prípadov, keď sú úver alebo záruka pre firmu alebo pre člena uisťovacieho tímu, ako aj pre klienta pre uisťovacie služby bezvýznamné.

290.130 Podobným spôsobom, ak firma alebo člen uisťovacieho tímu získa úver alebo záruku na pôžičku od klienta pre uisťovacie služby, pričom tento klient nie je bankou ani podobnou inštitúciou, vzniká v dôsledku súkromného záujmu také závažné ohrozenie, že žiadne bezpečnostné opatrenia nemôžu znížiť toto ohrozenie na prijateľnú úroveň okrem prípadov, keď sú úver alebo záruka pre firmu alebo pre člena uisťovacieho tímu, ako aj pre klienta pre uisťovacie služby bezvýznamné.

290.131 Príklady uvedené v odsekoch 290.126 až 290.130 sa vzťahujú na úvery a záruky medzi firmou a klientom pre uisťovacie služby. V prípade zákazky na vykonanie auditu finančných výkazov platia tieto ustanovenia pre firmu, všetky firmy v sieti a pre klienta pre audit finančných výkazov.

Blízke podnikateľské vzťahy s klientmi pre uisťovacie služby

290.132 Blízky podnikateľský vzťah medzi firmou alebo členom uisťovacieho tímu a klientom pre uisťovacie služby alebo jeho manažmentom, alebo medzi firmou, firmou v sieti a klientom pre audit finančných výkazov predstavuje obchodnú alebo spoločnú finančnú zainteresovanosť a môže vytvoriť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a zastrásovania. Ide napríklad o tieto vzťahy:

- existencia významnej finančnej zainteresovanosti v spoločnom podniku s klientom pre uisťovacie služby alebo s rozhodujúcim vlastníkom, riaditeľom, funkcionárom alebo inou osobou, ktorá vykonáva vyššiu riadiacu funkciu pre tohto klienta,
- dohody o kombinácii jednej alebo viacerých služieb alebo produktov firmy s jednou alebo viacerými službami alebo produktmi klienta pre uisťovacie služby a dohody o predaji tohto balíka služieb s odvolávaním sa na obidve strany,
- dohody o distribúcii alebo predaji, podľa ktorých firma plní funkciu distribútora alebo predajcu produktov alebo služieb klienta pre uisťovacie služby, alebo na základe ktorých klient plní funkciu distribútora alebo predajcu produktov alebo služieb firmy.

Pri klientovi pre audit finančných výkazov neexistujú žiadne bezpečnostné opatrenia, ktoré by mohli znížiť ohrozenie na prijateľnú úroveň, okrem prípadov, keď finančná

zainteresovanosť je bezvýznamná a keď sú vzťahy pre firmu, firmu v sieti a klienta pre audit jednoznačne bezvýznamné. Pri klientovi pre uisťovacie služby, ktorý nie je klientom pre audit finančných výkazov, neexistujú žiadne bezpečnostné opatrenia, ktoré by mohli znížiť ohrozenie na prijateľnú úroveň, okrem prípadov, keď je finančná zainteresovanosť bezvýznamná a keď sú vzťahy pre firmu a klienta pre uisťovacie služby jednoznačne bezvýznamné.

Vzhľadom na to možno v obidvoch prípadoch uskutočniť iba tieto opatrenia:

- (α) ukončiť podnikateľský vzťah,
- (β) znížiť rozsah vzťahu tak, aby finančná zainteresovanosť bola bezvýznamná a vzťah jednoznačne bezvýznamný,
- (γ) odmietnuť vykonať zákazku na uisťovacie služby.

Okrem prípadov, keď je pre člena uisťovacieho tímu finančná zainteresovanosť bezvýznamná a vzťah jednoznačne bezvýznamný, jediným vhodným bezpečnostným opatrením je vyradiť osobu z uisťovacieho tímu.

290.133 V prípade klienta pre audit finančných výkazov podnikateľské vzťahy zahŕňajúce zainteresovanosť, ktorú má firma, firma v sieti alebo člen uisťovacieho tímu alebo jeho bezprostredná rodina v majetkovo blízkej účtovnej jednotke, v ktorej má zainteresovanosť aj klient pre audit, alebo riaditeľ alebo funkcionár klienta pre audit alebo akákoľvek jeho skupina, nevytvárajú ohrozenie nezávislosti za podmienky, že:

- (a) vzťah je jednoznačne bezvýznamný pre firmu, firmu v sieti a pre klienta pre audit,
- (b) existujúca zainteresovanosť je pre investora alebo skupinu investorov bezvýznamná,
- (c) zainteresovanosť neumožňuje investorovi alebo skupine investorov kontrolovať majetkovo blízku účtovnú jednotku.

290.134 Nákup tovaru a služieb firmou alebo členom uisťovacieho tímu od klienta pre uisťovacie služby (alebo firmou v sieti od klienta pre audit finančných výkazov) nevytvára vo všeobecnosti ohrozenie nezávislosti za podmienky, že transakcia sa uskutočňuje v rámci bežného podnikania a na báze nezávislých vzťahov. Tieto transakcie však môžu nadobudnúť určitý charakter alebo rozsah, na základe ktorého vznikne ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Ak ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, mali by sa zvážiť a podľa potreby aj uplatniť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Takéto bezpečnostné opatrenia môžu zahŕňať:

- eliminovanie alebo zníženie rozsahu transakcií,
- vyradenie osoby z uisťovacieho tímu,
- prediskutovanie záležitosti s osobami zodpovednými za spravovanie, ako napríklad s výborom pre audit

Rodina a osobné vzťahy

290.135 Rodinné a osobné vzťahy medzi členom uisťovacieho tímu a riaditeľom, funkcionárom alebo určitými zamestnancami klienta pre uisťovacie služby v závislosti od ich postavenia môžu vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, známostí alebo zastrasovania. Závažnosť ohrozenia, ktoré môže vzniknúť z takýchto vzťahov, nemožno do detailov opísať. Závažnosť bude závisieť od niekoľkých faktorov vrátane zodpovednosti jednotlivca za zákazku na uisťovacie služby, blízkosť vzťahu a postavenie člena rodiny alebo inej osoby u klienta pre uisťovacie služby. Takže

existuje široké spektrum okolností, ktoré bude treba posúdiť, ako aj široké spektrum opatrení ochrany, ktoré sa majú uplatniť, aby sa ohrozenie zmenšilo na prijateľnú úroveň.

290.136 V prípade, že bezprostredný rodinný príslušník člena uisťovacieho tímu je riaditeľom, funkcionárom alebo zamestnancom klienta pre uisťovacie služby a je v postavení, že môže vykonávať priamy a významný vplyv na informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby, alebo v takomto postavení bol počas akéhokoľvek obdobia, keď sa vykonávala zákazka, ohrozenie nezávislosti sa môže znížiť na prijateľnú úroveň iba vyradením jednotlivca z uisťovacieho tímu. Blízkosť vzťahu je taká, že žiadne iné bezpečnostné opatrenie nemôže znížiť ohrozenie nezávislosti na prijateľnú úroveň. Ak by sa nepoužilo toto opatrenie, jediným riešením je odstúpiť od zákazky na uisťovacie služby. Napríklad v prípade auditu finančných výkazov, ak je manžel/manželka člena uisťovacieho tímu zamestnancom klienta a je v postavení, že môže mať priamy a významný vplyv na prípravu účtovných záznamov alebo finančných výkazov, ohrozenie nezávislosti by sa mohlo znížiť na prijateľnú úroveň iba vyradením jednotlivca z uisťovacieho tímu

290.137 Ak je bezprostredný rodinný príslušník člena uisťovacieho tímu zamestnancom klienta pre uisťovacie služby a je v postavení, že môže mať priamy a významný vplyv na predmet zákazky, môže dôjsť k ohrozeniu nezávislosti. Závažnosť ohrozenia závisí napríklad od faktorov:

- postavenie bezprostredného rodinného príslušníka u klienta,
- úloha odborníka v uisťovacom tíme.

Mala by sa zhodnotiť závažnosť ohrozenia a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, mali by sa zväžiť a podľa potreby uplatniť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Medzi takéto opatrenia patria:

- vyradenie jednotlivca z uisťovacieho tímu,
- štrukturalizácia zodpovedností uisťovacieho tímu tam, kde je to možné tak, že odborník sa nebude zaoberať záležitosťami, ktoré sú v kompetencii bezprostredného rodinného príslušníka, alebo
- pravidlá a postupy, ktoré oprávňujú pracovníkov komunikovať s vyššími úrovňami riadenia firmy akúkoľvek záležitosť súvisiacu s nezávislosťou a objektivnosťou, ktorá sa ich týka.

290.138 Ak je blízky rodinný príslušník člena uisťovacieho tímu riaditeľom, funkcionárom alebo zamestnancom klienta pre uisťovacie služby a je v postavení, že má priamy a významný vplyv na predmet zákazky na uisťovacie služby, môže dôjsť k ohrozeniu nezávislosti. Závažnosť ohrozenia závisí napríklad od faktorov:

- postavenie blízkeho rodinného príslušníka u klienta,
- úloha odborníka v uisťovacom tíme.

Mala by sa zhodnotiť závažnosť ohrozenia a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, mali by sa zvážiť a podľa potreby uplatniť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Medzi takéto opatrenia patria:

- vyradenie jednotlivca z uisťovacieho tímu,
- rozdelenie zodpovedností uisťovacieho tímu tam, kde je to možné, takže odborník sa nebude zaoberať záležitosťami, ktoré sú v kompetencii blízkeho rodinného príslušníka,
- pravidlá a postupy, ktoré oprávňujú pracovníkov komunikovať s vyššími úrovňami riadenia firmy akúkoľvek záležitosť súvisiacu s nezávislosťou a objektivnosťou, ktorá sa ich týka

290.139 Okrem toho ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, známostí alebo zastrasovania môže vzniknúť v prípade, keď osoba, ktorá nie je bezprostredným alebo blízkym rodinným príslušníkom člena uisťovacieho tímu, má blízky vzťah s členom uisťovacieho tímu a zároveň je riaditeľom, funkcionárom alebo zamestnancom klienta pre uisťovacie služby a v postavení, že má priamy a významný vplyv na informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby. Preto sú členovia uisťovacieho tímu zodpovední za identifikovanie takýchto osôb a za konzultovanie týchto záležitostí v súlade s firemnými postupmi. Zhodnotenie závažnosti každého vzniknutého ohrozenia a bezpečnostných opatrení vhodných na odstránenie ohrozenia alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň bude zahŕňať úvahy o otázkach, ako napríklad blízkosť vzťahu a úloha jednotlivca u klienta pre uisťovacie služby.

290.140 Malo by sa zvážiť, či ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, známostí alebo zastrasovania môže vzniknúť z osobného alebo rodinného vzťahu medzi partnerom alebo zamestnancom firmy, ktorý nie je členom uisťovacieho tímu, a riaditeľom, funkcionárom alebo zamestnancom klienta pre uisťovacie služby, ktorý je v postavení, že má priamy a významný vplyv na informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby. Preto sú partneri a zamestnanci firmy zodpovední za identifikovanie takýchto vzťahov a za konzultovanie týchto záležitostí v súlade s firemnými postupmi. Zhodnotenie závažnosti každého vzniknutého ohrozenia a bezpečnostných opatrení vhodných na odstránenie ohrozenia alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň bude zahŕňať úvahy o otázkach, ako napríklad blízkosť vzťahu, vzájomný kontakt medzi odborníkom firmy a uisťovacím tímom, postavenie odborníka v rámci firmy a jeho úlohy vo vzťahu ku klientovi pre uisťovacie služby.

290.141 Neúmyselné nedodržanie pravidiel uvedených v tomto oddieli a týkajúcich sa rodinných alebo osobných vzťahov by nemalo ohroziť nezávislosť firmy alebo člena uisťovacieho tímu, ak:

- (a) firma zaviedla pravidlá a postupy, ktoré vyžadujú od všetkých odborníkov okamžite hlásiť firme akékoľvek porušenie pravidiel vyplývajúce zo zmien v pracovnom zaradení ich bezprostredných alebo blízkych rodinných príslušníkov alebo z iných osobných vzťahov, ktoré ohrozujú nezávislosť,
- (b) zodpovednosti uisťovacieho tímu sú rozdelené tak, že odborník sa nezaoberať záležitosťami, ktoré sú v zodpovednosti osoby, s ktorou má rodinný alebo osobný

vzťah, alebo ak toto nemožno zabezpečiť, firma okamžite vyradí odborníka zo zákazky na uisťovacie služby,

(c) sa kontrole práce odborníka venuje zvýšená pozornosť.

290.142 V prípade, že by došlo k neúmyselnému nedodržaniu pravidiel uvedených v tomto oddieli a týkajúcich sa rodinných a osobných vzťahov, firma má zvážiť, či sa majú zaviesť bezpečnostné opatrenia. Takéto opatrenia môžu zahŕňať:

- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý sa nezúčastnil na zákazke na uisťovacie služby, aby preveril prácu, ktorú vykonal člen uisťovacieho tímu,
- vyradenie jednotlivca z každého podstatného rozhodovania týkajúceho sa zákazky na uisťovacie služby

Zamestnávanie u klienta pre uisťovacie služby

290.143 Nezávislosť firmy alebo člena uisťovacieho tímu môže byť ohrozená, ak riaditeľ, funkcionár alebo zamestnanec klienta pre uisťovacie služby je v postavení, že má priamy a významný vplyv na predmet zákazky na uisťovacie služby a bol členom uisťovacieho tímu alebo partnerom vo firme. Takéto skutočnosti môžu vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, známosti alebo zastrašovania, najmä keď medzi jednotlivcom a jeho predchádzajúcou firmou naďalej zostáva významné spojenie. Nezávislosť člena uisťovacieho tímu môže byť ohrozená aj vtedy, keď jednotlivec, ktorý sa zúčastňuje na zákazke na uisťovacie služby, vie alebo má dôvody veriť, že odíde alebo je možné, že odíde niekedy v budúcnosti pracovať ku klientovi pre uisťovacie služby..

290.144 Ak sa člen uisťovacieho tímu, partner alebo bývalý partner vo firme zamestnal u klienta pre uisťovacie služby, bude závažnosť vzniknutého ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, známosti alebo zastrašovania závisieť od nasledujúcich faktorov:

- (a) postavenie, ktoré jednotlivec prijal u klienta pre uisťovacie služby,
- (b) rozsah angažovanosti, ktorú bude mať jednotlivec v uisťovacom tíme,
- (c) dĺžka času, ktorý uplynul odvtedy, čo bol jednotlivec členom uisťovacieho tímu alebo bol vo firme,
- (d) predchádzajúce postavenie, ktoré mal jednotlivec v rámci uisťovacieho tímu alebo firmy.

Závažnosť ohrozenia sa má zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Medzi takéto opatrenia patria:

- posúdenie vhodnosti alebo potreby zmeniť plán uisťovania pri zákazke na uisťovacie služby,
- pridelenie takého uisťovacieho tímu na následnú zákazku na uisťovacie služby, ktorý má dostatočné skúsenosti vo vzťahu k jednotlivcovi, ktorý sa zamestnal u klienta pre uisťovacie služby,
- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby preveril vykonanú prácu alebo podľa potreby poradil,

- previerka kontroly kvality zákazky na uisťovacie služby.

Na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň sú potrebné vo všetkých prípadoch obidve tieto bezpečnostné opatrenia:

- (a) posudzovaný jednotlivec nemá nárok na žiadne požitky ani platby od firmy, pokiaľ nie sú urobené v súlade s pevnými, vopred určenými dohodami; navyše, akákoľvek suma dlhovaná firmou jednotlivcovi nemá byť taká vysoká, aby ohrozila nezávislosť firmy,
- (b) jednotlivec ďalej nepokračuje v účasti alebo sa nezúčastňuje na podnikaní ani odborných aktivitách firmy

290.145 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu vzniká, keď člen uisťovacieho tímu spolupracujúci na zákazke na uisťovacie služby vie alebo má dôvody veriť, že odíde alebo je možné, že odíde niekedy v budúcnosti pracovať ku klientovi pre uisťovacie služby. Toto ohrozenie sa môže znížiť na prijateľnú úroveň zavedením všetkých nasledujúcich bezpečnostných opatrení:

- (a) mať také pravidlá a postupy, podľa ktorých sa vyžaduje od jednotlivca, aby oboznámil firmu hneď, ako začne vážne rokovania o zamestnaní s klientom pre uisťovacie služby,
- (b) vyradenie jednotlivca zo zákazky na uisťovacie služby.

Okrem toho by sa malo zväžiť vykonanie nezávislej kontroly všetkých významných posúdení, ktoré jednotlivec uskutočnil počas práce na zákazke.

Nedávno poskytované služby klientovi pre uisťovacie služby

290.146 Účasť bývalého funkcionára, riaditeľa alebo zamestnanca klienta pre uisťovacie služby v uisťovacom tíme môže viesť k ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu, vlastného preverovania a známosti. Platí to predovšetkým vtedy, keď člen uisťovacieho tímu má podať správu obsahujúcu napríklad informáciu o predmete, ktorú on sám pripravil, alebo o prvkoch finančných výkazov, ktoré sám ocenil, ešte keď bol u klienta pre uisťovacie služby.

290.147 Pokiaľ bol člen uisťovacieho tímu počas obdobia, za ktoré sa pripravuje správa o uisťovacích službách, funkcionárom alebo riaditeľom klienta pre uisťovacie služby alebo zamestnancom v postavení, že mal priamy a významný vplyv na informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby, vzniknuté ohrozenie bude také závažné, že neexistuje žiadne bezpečnostné opatrenie, ktoré by ho znížilo na prijateľnú úroveň. Z toho vyplýva, že takéto osoby sa nemajú zaradiť do uisťovacieho tímu.

290.148 Ak bol člen uisťovacieho tímu pred obdobím, za ktoré sa pripravuje správa o uisťovacích službách, funkcionárom alebo riaditeľom klienta pre uisťovacie služby alebo zamestnancom v postavení, že mal priamy a významný vplyv na informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby, môže to spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, vlastného preverovania alebo známosti. Takéto ohrozenie by mohlo napríklad vzniknúť, ak sa prijaté rozhodnutie alebo vykonaná práca takýmto jednotlivcom počas predchádzajúceho obdobia, keď bol jednotlivec zamestnaný u klienta pre uisťovacie služby, bude v súčasnosti hodnotiť ako súčasť terajšej zákazky na uisťovacie služby. Závažnosť ohrozenia bude závisieť od faktorov, ako sú:

- postavenie, ktoré mal jednotlivec u klienta pre uisťovacie služby,

- dĺžka obdobia, ktoré uplynulo od odchodu jednotlivca od klienta pre uisťovacie služby,
- úloha, ktorú má jednotlivec v uisťovacom tíme.

Závažnosť ohrozenia treba zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Medzi takéto opatrenia patria:

- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý by preveril prácu vykonanú jednotlivcom počas jeho pôsobenia v uisťovacom tíme alebo podľa potreby poradil,
- prediskutovanie záležitostí s osobami poverenými spravovaním, ako je napríklad výbor pre audit.

Pozícia funkcionára alebo člena predstavenstva u klienta pre uisťovacie služby

290.149 Ak partner alebo zamestnanec firmy je zároveň funkcionárom alebo členom predstavenstva klienta pre uisťovacie služby, vzniká také závažné ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania a súkromného záujmu, že žiadne bezpečnostné opatrenie nemôže znížiť toto ohrozenie na prijateľnú úroveň. V prípade zákazky na audit finančných výkazov, ak partner alebo zamestnanec firmy v sieti bol funkcionárom alebo členom predstavenstva klienta pre audit, vzniká také závažné ohrozenie, že žiadne bezpečnostné opatrenie nemôže znížiť toto ohrozenie na prijateľnú úroveň. Z toho vyplýva, že v prípade, ak takýto jednotlivec prijal uvedenú pozíciu, jediné možné riešenie je odmietnuť vykonať zákazku na uisťovacie služby alebo od nej odstúpiť.

290.150 Postavenie vo funkcii tajomníka spoločnosti má v rôznych právnych systémoch odlišné následky. Povinnosti sa môžu pohybovať od administratívnych povinností, ako je napríklad riadenie ľudských zdrojov a udržiavanie záznamov a registrov spoločnosti, po povinnosti také rozdielne, ako je zabezpečovanie, aby spoločnosť konala v súlade s predpismi, alebo poskytovanie poradenstva v záležitostiach spravovania spoločnosti. Všeobecne sa táto pozícia chápe tak, že v sebe obsahuje blízke spojenie s účtovnou jednotkou a môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania a lobizmu.

290.151 Ak partner alebo zamestnanec firmy alebo firmy v sieti pracuje ako tajomník spoločnosti u klientov pre audit finančných výkazov, vytvorené ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania a lobizmu je vo všeobecnosti také závažné, že žiadne bezpečnostné opatrenia nemôžu toto ohrozenie znížiť na prijateľnú úroveň. Pokiaľ sa takáto prax výslovne povoľuje podľa miestneho práva, profesionálnych pravidiel alebo zvyklostí, vykonávané povinnosti a funkcie sa majú obmedziť na tie, ktoré majú charakter rutiny a formálnej administratívy, ako napríklad príprava zápisníc a uchovávanie zákonných priznaní.

290.152 Rutinné administratívne služby na podporu funkcie tajomníka spoločnosti alebo poskytovanie poradenstva vo vzťahu k záležitostiam administratívy tajomníka spoločnosti sa obvykle nechápu ako zníženie nezávislosti za predpokladu, že všetky podstatné rozhodnutia robí manažment spoločnosti.

Dlhodobé prepojenie vyššieho manažmentu s klientmi pre uisťovacie služby**Všeobecné ustanovenia**

290.153 Použitie tých istých pracovníkov vyššieho manažmentu na zákazke pre uisťovacie služby počas dlhého časového obdobia môže vytvárať ohrozenie v dôsledku známosti. Závažnosť ohrozenia bude závisieť od faktorov, ako sú:

- obdobie, počas ktorého bol jednotlivec členom uisťovacieho tímu,
- úloha jednotlivca v uisťovacom tíme,
- štruktúra firmy,
- charakter zákazky na uisťovacie služby.

Závažnosť ohrozenia sa má zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Medzi takéto opatrenia patria:

- rotácia pracovníkov vyššieho manažmentu v uisťovacom tíme,
- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby preveril prácu vykonanú pracovníkmi vyššieho manažmentu alebo podľa potreby poradil,
- nezávislé interné preverky kvality.

Klienti pre audit finančných výkazov – kótované spoločnosti²

290.154 Použitie toho istého partnera pracujúceho na zákazke alebo toho istého jednotlivca zodpovedného za **previerku kontroly kvality na zákazke*** na zákazke na audit finančných výkazov počas dlhého obdobia môže vytvoriť ohrozenie v dôsledku známosti. Toto ohrozenie je obzvlášť relevantné v súvislosti s auditom finančných výkazov kótovaných spoločností. V týchto situáciách treba zaviesť bezpečnostné opatrenia na zníženie tohto ohrozenia na prijateľnú úroveň. Preto pri auditoch finančných výkazov kótovaných spoločností:

(a) partner pracujúci na zákazke a jednotlivec zodpovedný za previerku kontroly kvality na zákazke majú byť vystriedaní, keď odslúžia v ktorejkoľvek z uvedených funkcií, prípadne v oboch funkciách súčasne, vopred určené obdobie, spravidla nie dlhšie ako sedem rokov,

(b) jednotlivec, ktorý je vystriedaný po odslúžení vopred určeného obdobia, by nemal pracovať na zákazke na audit, kým neuplynie ďalšie časové obdobie, spravidla dva roky.

290.155 Keď sa klient pre audit finančných výkazov stane kótovanou spoločnosťou, pri určovaní, kedy sa má partner pracujúci na zákazke alebo jednotlivec zodpovedný za previerku kontroly kvality na zákazke vystriedať, sa berie do úvahy dĺžka obdobia, počas ktorého tento jednotlivec pracoval pre klienta pre audit v tejto pozícii. Tento jednotlivec však môže pokračovať v práci pre klienta ako partner pracujúci na zákazke alebo jednotlivec zodpovedný za previerku kontroly kvality na zákazke ďalšie dva roky pred vystriedaním.

² Pozri tiež interpretáciu 2003-02 na str. 73.

* Pozri definície.

290.156 Ak partner pracujúci na zákazke alebo jednotlivec zodpovedný za previerku kontroly kvality na zákazke má byť vystriedaný po uvedenom vopred určenom období, pri načasovaní striedania môže byť za určitých okolností potrebný určitý stupeň flexibility. Medzi príklady takýchto okolností patria situácie, keď:

- kontinuita jednotlivca je obzvlášť dôležitá pre klienta pre audit finančných výkazov, napríklad, keď u klienta pre audit dôjde k veľkým zmenám v štruktúre, ktoré sa by sa za normálnych okolností časovo prekrývali s vystriedaním jednotlivca,
- vzhľadom na veľkosť firmy je striedanie nemožné alebo takéto striedanie nie je primeraným bezpečnostným opatrením.

Vo všetkých takýchto prípadoch, keď jednotlivec nie je vystriedaný po uvedenom vopred určenom období, mali by sa zaviesť ekvivalentné bezpečnostné opatrenia na zníženie akýchkoľvek ohrození na prijateľnú úroveň.

290.157 V prípade, že firma má iba niekoľko pracovníkov s vedomosťami a skúsenosťami, aby poskytovali služby klientovi pre audit finančných výkazov, ktorý je kótovanou spoločnosťou, vo funkcii partnera pracujúceho na zákazke alebo jednotlivca zodpovedného za previerku kontroly kvality na zákazke, striedanie nemusí byť primeraným bezpečnostným opatrením. V týchto prípadoch má firma zaviesť iné bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia patrí zapojenie ďalšieho audítora, ktorý nebol žiadnym iným spôsobom spojený s uisťovacím tímom, aby preveril vykonanú prácu alebo podľa potreby poradil. Môže to byť niekto z prostredia mimo firmy alebo niekto z firmy, kto nebol spojený s uisťovacím tímom žiadnym iným spôsobom.

Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb klientom pre uisťovacie služby³

290.158 Firmy tradične poskytujú svojim klientom pre uisťovacie služby široký rozsah iných ako uisťovacích služieb, na ktoré majú potrebné skúsenosti a odborné znalosti. Klienti pre uisťovacie služby oceňujú prínosy, ktoré im plynú z toho, že pre nich pracujú tieto firmy, ktoré dobre poznajú ich podnikanie a prinášajú im svoje vedomosti a skúsenosti z iných oblastí. Okrem toho poskytovanie iných ako uisťovacích služieb má často za následok, že uisťovací tím získa informácie týkajúce sa podnikania a fungovania klienta pre uisťovacie služby, ktoré sú užitočné vo vzťahu k zákazke pre uisťovacie služby. Čím sú vedomosti o podnikaní klienta pre uisťovacie služby väčšie, tým lepšie uisťovací tím pochopí postupy a kontroly klienta a podnikateľské a finančné riziká, ktorým čelí. Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb môže však ohroziť nezávislosť firmy, firmy v sieti alebo členov uisťovacieho tímu, osobitne vzhľadom na vnímané ohrozenie nezávislosti. Preto treba zhodnotiť závažnosť každého ohrozenia, ktoré vzniká z poskytovania takýchto služieb. V niektorých prípadoch možno vzniknuté ohrozenie eliminovať alebo znížiť jeho úroveň zavedením bezpečnostných opatrení. V iných prípadoch neexistujú žiadne bezpečnostné opatrenia, aby sa ohrozenie znížilo na prijateľnú úroveň.

290.159 Nasledujúce činnosti obvykle spôsobujú ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu alebo vlastného preverovania, ktoré je také závažné, že iba vyhnutie sa takejto činnosti alebo odmietnutie vykonať zákazku na uisťovacie služby by znížilo ohrozenie na prijateľnú úroveň:

³ Pozri tiež interpretáciu 2003-01 na str. 73

- schvaľovanie, vykonávanie alebo dokončenie transakcie alebo iným spôsobom uplatnenie právomoci v mene klienta pre uisťovacie služby alebo mať oprávnenie tak konať,
- určovanie, ktoré odporúčanie firmy treba vykonať,
- podávanie správ v postavení manažmentu osobám zodpovedným za správu.

290.160 Príklady uvedené v odsekoch 290.166 až 290.205 sú zamerané na poskytovanie iných ako uisťovacích služieb klientovi pre uisťovacie služby. Možné ohrozenie nezávislosti najčastejšie vzniká, keď sa klientovi pre audit finančných výkazov poskytujú iné ako uisťovacie služby. Finančné výkazy účtovnej jednotky poskytujú finančné informácie o širokom rozsahu transakcií a udalostí, ktoré ovplyvnili účtovnú jednotku. Informácia o predmete ostatných uisťovacích služieb však môže mať len obmedzený charakter. Ohrozenie nezávislosti môže vzniknúť aj vtedy, keď firma poskytne inú ako uisťovaciu službu, ktorá sa týka informácie o predmete zákazky na uisťovacie služby netýkajúce sa auditu finančných výkazov. V takých prípadoch treba brať do úvahy závažnosť zainteresovanosti firmy na informácii o predmete zákazky, či nevzniká ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania, a či by mohlo byť ohrozenie nezávislosti znížené na prijateľnú úroveň zavedením bezpečnostných opatrení alebo či by zákazka nemala byť odmietnutá. V prípade, keď iná ako uisťovacia služba nesúvisí s informáciou o predmete zákazky na uisťovacie služby netýkajúce sa auditu finančných výkazov, bude ohrozenie nezávislosti spravidla jednoznačne bezvýznamné.

290.161 Ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania alebo súkromného záujmu môžu spôsobiť aj nasledujúce činnosti:

- správa aktív klienta pre uisťovacie služby,
- dozeranie na zamestnancov klienta pre uisťovacie služby pri vykonávaní ich bežných opakovaných činností,
- príprava prvotnej dokumentácie alebo vytváranie údajov v elektronickej alebo inej forme, dokumentovanie vzniku transakcie (napríklad nákupné objednávky, mzdové záznamy a objednávky od zákazníkov).

Treba zhodnotiť závažnosť ohrozenia a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a v prípade potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia, aby sa ohrozenie znížilo na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia patria:

- prijatie takých opatrení, aby sa osoby poskytujúce uvedené služby nezúčastňovali na zákazke na uisťovacie služby,
- zapojenie ďalšieho audítora, aby posúdil možný vplyv takýchto činností na nezávislosť firmy a uisťovacieho tímu,
- ostatné relevantné bezpečnostné opatrenia stanovené v národných predpisoch.

290.162 Nové trendy v podnikaní, vývoj finančných trhov, rýchle zmeny v informačných technológiách a z toho vyplývajúce dôsledky pre manažment a kontrolu znemožňujú zostavenie vyčerpávajúceho zoznamu všetkých situácií, keď poskytovanie iných ako uisťovacích služieb klientovi pre uisťovacie služby môže ohroziť nezávislosť a taktiež zoznam rôznych bezpečnostných opatrení, ktoré môžu eliminovať toto ohrozenie alebo

znižiť ho na prijateľnú úroveň. Vo všeobecnosti však môže firma poskytovať služby okrem zákaziek na uisťovacie služby za predpokladu, že akékoľvek ohrozenie nezávislosti znížila na prijateľnú úroveň.

290.163 Pri znižovaní ohrozenia na prijateľnú úroveň, ktoré vzniklo poskytnutím iných ako uisťovacích služieb klientom pre uisťovacie služby, môžu byť obzvlášť relevantné nasledujúce bezpečnostné opatrenia:

- pravidlá a postupy, podľa ktorých majú odborní pracovníci zakázané prijímať manažérske rozhodnutia pre klienta pre uisťovacie služby alebo preberať zodpovednosť za takéto rozhodnutia,
- prerokovanie otázok nezávislosti týkajúcich sa poskytnutia iných ako uisťovacích služieb s osobami poverenými spravovaním, ako je napríklad výbor pre audit,
- pravidlá klienta pre uisťovacie služby týkajúce sa zodpovednosti za dohľad nad firmou poskytnutými službami, ktoré sú iné ako uisťovacie,
- zapojenie ďalšieho audítora, aby posúdil možný vplyv iných ako uisťovacích služieb na nezávislosť člena uisťovacieho tímu a firmy,
- zapojenie ďalšieho audítora z prostredia mimo firmy, aby poskytol uistenie o diskrétnom aspekte zákazky na uisťovacie služby,
- získanie potvrdenia o zodpovednosti za výsledky práce uskutočnenej firmou od klienta pre uisťovacie služby,
- informovanie osôb poverených spravovaním, ako je napríklad výbor pre audit, o charaktere a rozsahu účtovaného honoráru,
- zavedenie opatrení, na základe ktorých pracovníci poskytujúci iné ako uisťovacie služby sa nebudú zúčastňovať na zákazkách pre uisťovacie služby.

290.164 Prv než ako firma prijme zákazku na poskytnutie inej ako uisťovacej služby klientovi pre uisťovacie služby, treba zvážiť, či by poskytnutie takejto služby ohrozilo nezávislosť. V prípadoch, keď vzniknuté ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, majú sa iné ako uisťovacie služby odmietnuť, pokiaľ sa nemôžu použiť vhodné bezpečnostné opatrenia na elimináciu ohrozenia alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň.

290.165 Poskytovanie niektorých iných ako uisťovacích služieb klientovi pre audit finančných výkazov môže ohroziť nezávislosť tak významne, že žiadne bezpečnostné opatrenie by toto ohrozenie nemohlo eliminovať ani ho znížiť na prijateľnú úroveň. Poskytnutie takýchto služieb spriaznenej účtovnej jednotke, divízii alebo oddelenej položke finančných výkazov takýchto klientov sa však môže dovoliť v prípade, keď sa akékoľvek ohrozenie firemnej nezávislosti znížilo na prijateľnú úroveň zavedením opatrení, na základe ktorých audit tejto spriaznenej účtovnej jednotky, divízie alebo oddelenej položky finančných výkazov vykoná iná firma, alebo iná firma znovu vykoná inú ako uisťovaciu službu v takom rozsahu, ktorý je potrebný na to, aby mohla byť za túto službu zodpovedná.

Vypracovanie účtovných záznamov a finančných výkazov

290.166 Pomoc klientovi pre audit finančných výkazov v takých záležitostiach, ako je príprava účtovných záznamov alebo finančných výkazov môže vytvoriť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania v prípade, keď firma finančné výkazy následne audituje.

290.167 Manažment klienta pre audit finančných výkazov je zodpovedný za zabezpečenie, že účtovné záznamy sú udržiavané a finančné výkazy zostavené, hoci môže požiadať firmu o pomoc. Ak pracovníci firmy alebo firmy v sieti, ktorí takúto pomoc poskytujú, prijímajú manažérske rozhodnutia, ohrozenie vzniknuté v dôsledku vlastného preverovania sa nemôže znížiť na prijateľnú úroveň žiadnymi bezpečnostnými opatreniami. Pracovníci by preto nemali prijímať takéto rozhodnutia. Medzi príklady takýchto manažérskych rozhodnutí patria:

- určovanie alebo menenie účtovných zápisov, alebo klasifikácie účtov alebo transakcií alebo iných účtovných záznamov bez získania súhlasu klienta pre audit finančných výkazov,
- povolenie alebo schválenie transakcií,
- príprava prvotnej dokumentácie, vytváranie údajov (vrátane rozhodnutí o predpokladoch na ocenenie) alebo vykonávanie zmien v takejto dokumentácii alebo údajoch.

290.168 Proces auditu zahŕňa rozsiahly dialóg medzi firmou a manažmentom klienta pre audit finančných výkazov. Počas tohto procesu manažment vyžaduje a získava dôležité údaje týkajúce sa takých skutočností, ako sú účtovné zásady a vykazovanie vo finančných výkazoch, vhodnosť kontrol a metódy použité pri určovaní vykázaných súm aktív a záväzkov. Technická pomoc takéhoto charakteru a rady o účtovných zásadách pre klientov pre audit finančných výkazov sú vhodnými prostriedkami na zvýšenie objektívnej prezentácie vo finančných výkazoch. Poskytnutie takýchto rád vo všeobecnosti neohrozuje nezávislosť firmy. Podobne proces auditu finančných výkazov môže zahŕňať pomoc klientovi pre audit pri vyriešení problémov s odsúhlasovaním účtov, pri analyzovaní a zhromažďovaní informácií pre povinné výkazníctvo, pomoc pri zostavovaní konsolidovaných finančných výkazov (vrátane preklopenia miestnych štatutárnych účtov, aby boli v súlade s účtovnými pravidlami skupiny, a prevod na odlišný rámec vykazovania, ako napríklad Medzinárodné štandardy pre finančné výkazníctvo), prípravu jednotlivých poznámok pre vykávanie, navrhovanie úprav v účtovných zápisoch a poskytovanie pomoci a rád pri zostavovaní lokálnych štatutárnych účtov dcérskych účtovných jednotiek. Tieto služby sa posudzujú ako bežná súčasť procesu auditu a za normálnych okolností neohrozuje nezávislosť.

Všeobecné ustanovenia

290.169 Príklady v odsekoch 290.170 až 290.173 naznačujú, že ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania môže vzniknúť, ak je firma zapojená do prípravy účtovných záznamov alebo finančných výkazov a tieto finančné výkazy sú následne informáciou o predmete zákazky na audit firmy. Tento názor možno rovnako aplikovať v prípadoch, keď informáciou o predmete zákazky na uisťovacie služby nie sú finančné výkazy. Napríklad, ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania by vzniklo, keby firma vypracovala a zostavila budúce finančné informácie a následne poskytla uistenie na tieto budúce finančné informácie. Preto má firma zhodnotiť závažnosť akéhokoľvek ohrozenia v dôsledku vlastného preverovania,

ktoré vzniká pri poskytnutí takýchto služieb. Ak ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň.

Klienti pre audit finančných výkazov – nekótované spoločnosti

290.170 Firma alebo firma v sieti môže poskytovať klientovi pre audit finančných výkazov, ktorý nie je kótovanou spoločnosťou, účtovnícke služby vrátane mzdových služieb s opakujúcim sa a mechanickým charakterom za predpokladu, že akékoľvek vzniknuté ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania sa zníži na prijateľnú úroveň. Medzi príklady takýchto služieb patria:

- zaznamenanie transakcií, ku ktorým klient pre audit určil alebo schválil vhodné zaúčtovanie na účtoch,
- odoslanie kódovaných transakcií do hlavnej knihy klienta pre audit,
- zostavenie finančných výkazov na základe informácií v obratovej predvahe,
- odoslanie schválených zápisov do obratovej predvahy klientom pre audit

Závažnosť akéhokoľvek ohrozenia treba zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Medzi také opatrenia patria:

- zabezpečiť, aby takéto služby neposkytoval člen uist'ovacieho tímu,
- zaviesť pravidlá a postupy, podľa ktorých sa jednotlivcovi, ktorý poskytuje také služby, zakazuje robiť manažérske rozhodnutia v mene klienta pre audit,
- požadovať, aby prvotné údaje pre účtovné zápisy vytváral klient pre audit,
- požadovať, aby podkladové predpoklady vytváral a schvaľoval klient pre audit,
- získať súhlas od klienta pre audit na každé navrhované účtovné zápisy alebo iné zmeny, ktoré ovplyvňujú finančné výkazy

Klienti pre audit finančných výkazov – kótované spoločnosti

290.171 Poskytovanie účtovníckych služieb vrátane mzdového účtovníctva a zostavovania finančných výkazov alebo finančných informácií, ktoré tvoria základ finančných výkazov, na ktoré sa poskytuje správa audítora, v mene klienta pre audit finančných výkazov, ktorý je kótovanou spoločnosťou, môže oslabiť nezávislosť firmy alebo firmy v sieti alebo prinajmenšom vyvolať dojem oslabenia nezávislosti. Takže žiadne iné bezpečnostné opatrenie ako zakázanie takýchto služieb okrem núdzových prípadov a prípadov, keď takéto služby spadajú pod mandát štatutárneho auditu, nemôže znížiť vzniknuté ohrozenie na prijateľnú úroveň. Preto firma alebo firma v sieti nemá poskytovať takéto služby kótovaným spoločnostiam, ktoré sú klientmi pre audit finančných výkazov, okrem výnimočných prípadov uvedených v ďalšom texte.

290.172 Poskytovanie účtovníckych služieb rutinného alebo mechanického charakteru divíziám alebo dcérskym spoločnostiam kótovaných klientov pre audit finančných výkazov by sa

nemalo vnímať ako oslabovanie nezávislosti voči klientovi pre audit za predpokladu, že sú splnené nasledujúce podmienky:

- (a) služby nezahŕňajú uplatnenie posudzovania,
- (b) divízie alebo dcérske spoločnosti, ktorým sa poskytuje služba, sú spolu bezvýznamné pre klienta pre audit alebo poskytované služby sú spolu bezvýznamné pre divíziu alebo dcérsku spoločnosť,
- (c) honoráre za takéto služby platené firme alebo firme v sieti sú spolu jednoznačne bezvýznamné.

Ak sa takéto služby poskytnú, treba použiť všetky nasledujúce bezpečnostné opatrenia:

- (a) firma alebo firma v sieti nemá prijať žiadnu manažérsku úlohu ani robiť žiadne manažérske rozhodnutia,
- (b) kótovaný klient pre audit má prijať zodpovednosť za výsledky práce,
- (c) pracovníci, ktorí poskytujú služby, sa nemajú zúčastňovať na audite.

Núdzové situácie

290.173 Poskytovanie účtovníckych služieb v núdzových alebo iných nezvyčajných situáciách klientom pre audit finančných výkazov, keď pre klientov pre audit nie je praktické zaviesť ďalšie opatrenia, by sa nepovažovalo za neprijateľné ohrozenie nezávislosti, ak:

- (a) firma alebo firma v sieti neprevezme žiadnu manažérsku úlohu ani nevykoná žiadne manažérske rozhodnutia,
- (b) klient pre audit prijme zodpovednosť za výsledky práce,
- (c) pracovníci, ktorí poskytujú služby, nie sú členmi uisťovacieho tímu.

Oceňovacie služby

290.174 Oceňovanie zahŕňa vytváranie predpokladov vzhľadom na budúci vývoj, použitie určitej metodológie a techník a kombináciu oboch s cieľom vypočítať určitú hodnotu alebo rozsah hodnôt pre aktívum, záväzok alebo podnik ako celok.

290.175 Ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania môže vzniknúť v prípade, keď firma alebo firma v sieti vykonáva oceňovanie pre klienta pre audit finančných výkazov, ktoré sa zapracuje do finančných výkazov klienta.

290.176 Ak oceňovacia služba zahŕňa ocenenie záležitostí významných vo vzťahu k finančným výkazom a ocenenie obsahuje závažnú mieru subjektivity, ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania nemožno znížiť na prijateľnú úroveň zavedením žiadneho bezpečnostného opatrenia. Preto sa takéto oceňovacie služby nemajú poskytovať, resp. treba odstúpiť od zákazky pre audit.

290.177 Vykonávanie oceňovacích služieb pre klienta pre audit finančných výkazov, ktoré nie sú jednotlivo a ani v súhrne významné vo vzťahu k finančným výkazom alebo ktoré neobsahujú závažnú mieru subjektivity, môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania, ktoré by sa mohlo znížiť na prijateľnú úroveň zavedením bezpečnostných opatrení. Medzi takéto opatrenia môžu patriť:

- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby preveril vykonanú prácu alebo podľa potreby poradil,
- vzájomné potvrdenie si s klientom pre audit, že pochopil základné predpoklady oceňovania a metodológie, ktoré sa budú používať, a získanie jeho súhlasu s ich použitím,
- získanie potvrdenia od klienta pre audit o jeho zodpovednosti za výsledky práce, ktorú vykonala firma,
- zabezpečenie, aby sa pracovníci, ktorí poskytujú takéto služby, nezúčastňovali na zákazke auditu

Pri určovaní, či sú uvedené bezpečnostné opatrenia efektívne, by sa mali zväziť nasledujúce skutočnosti:

- (a) rozsah vedomostí, skúseností a schopností klienta pre audit zhodnotiť posudzované otázky a rozsah jeho účasti pri určovaní a schvaľovaní významných záležitostí posudzovania,
- (b) miera, v akej sa platné metodológie a odborné smernice aplikujú pri vykonávaní určitej oceňovacej služby,
- (c) pri oceňovaní, ktoré zahŕňa štandardné alebo vytvorené metodológie, miera subjektivity obsiahnutá v posudzovanej položke,
- (d) spoľahlivosť a rozsah základných údajov,
- (e) stupeň závislosti od budúcich udalostí takého charakteru, ktorý by mohol spôsobiť závažnú nestálosť obsiahnutú v príslušných hodnotách,
- (f) rozsah a jasnosť vykazovania vo finančných výkazoch

290.178 Keď firma alebo firma v sieti vykonáva oceňovaciu službu pre klienta pre audit finančných výkazov s cieľom registrácie alebo priznania pre daňový úrad, výpočtu výšky splatnej dane klienta, alebo s cieľom plánovať dane, nemalo by to spôsobiť závažné ohrozenie nezávislosti, pretože takéto ocenenia sú zvyčajne predmetom externej previerky vykonanej napríklad daňovým úradom.

290.179 Keď firma vykonáva ocenenie, ktoré tvorí súčasť informácie o predmete zákazky na uisťovacie služby, pričom táto zákazka nie je zákazkou na audit finančných výkazov, má zväziť možnosť vzniku akékoľvek ohrozenia v dôsledku vlastného preverovania. Ak ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zväziť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na elimináciu ohrozenia alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň.

Poskytovanie daňových služieb klientom pre audit finančných výkazov

290.180 V mnohých právnych systémoch možno od firmy požadovať, aby poskytla daňové služby klientovi pre audit finančných výkazov. Daňové služby obsahujú široké spektrum služieb vrátane zabezpečenia súladu so zákonmi, plánovania, poskytovania oficiálnych daňových stanovísk a pomoci pri riešení daňových sporov. Takéto úlohy zvyčajne nie sú vnímané ako ohrozenie nezávislosti.

Poskytovanie služieb interného auditu klientom pre audit finančných výkazov

290.181 Ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania môže vzniknúť, keď firma alebo firma v sieti poskytuje služby interného auditu klientovi pre audit finančných výkazov. Služby interného auditu môžu obsahovať rozšírenie služby auditu firmy mimo požiadaviek všeobecne uznávaných auditorských štandardov, pomoc klientovi pri

vykonávaní jeho činností interného auditu alebo uskutočňovanie týchto činností dodávateľsky. Pri posudzovaní akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti treba zväžiť charakter služby. Z tohto dôvodu služby interného auditu nezahŕňajú služby prevádzkového interného auditu nesúvisiaceho s internými kontrolami účtovníctva, finančnými systémami alebo finančnými výkazmi.

290.182 Služby, ktoré zahŕňajú rozšírenie postupov požadovaných na vykonanie auditu finančných výkazov v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi, sa nebudú považovať za služby oslabujúce nezávislosť, pokiaľ ide o klienta pre audit, za predpokladu, že pracovníci firmy alebo firmy v sieti nekonajú alebo sa nezdá, že by konali v postavení ekvivalentnom postaveniu člena manažmentu klienta pre audit.

290.183 Keď firma alebo firma v sieti poskytuje pomoc pri vykonávaní činností interného auditu klienta pre audit finančných výkazov alebo prevezme zabezpečenie niektorých činností dodávateľsky, akékoľvek ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania možno znížiť na prijateľnú úroveň tým, že sa zabezpečí jasné oddelenie riadenia a kontroly interného auditu vedúcimi pracovníkmi klienta a samotnými činnosťami interného auditu.

290.184 Uskutočňovanie významnej časti činností interného auditu pre klienta pre audit finančných výkazov môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania. Firma alebo firma v sieti má zväžiť ohrozenie a postupovať opatrne prv, ako s takýmito činnosťami začne. Treba zaviesť vhodné bezpečnostné opatrenia a firma alebo firma v sieti má zabezpečiť najmä to, aby klient pre audit potvrdil svoju zodpovednosť za vytvorenie, udržiavanie a monitorovanie systému interných kontrol.

290.185 Bezpečnostné opatrenia, ktoré treba zaviesť za každých okolností na zníženie akéhokoľvek vzniknutého ohrozenia na prijateľnú úroveň, by mali zabezpečiť, že:

- (a) klient pre audit je zodpovedný za činnosti interného auditu a potvrdzuje svoju zodpovednosť za vytvorenie, udržiavanie a monitorovanie systému interných kontrol,
- (b) klient pre audit určí kompetentného zamestnanca, ktorý bude zodpovedný za činnosti interného auditu, pokiaľ možno z vyšších úrovní riadenia spoločnosti,
- (c) klient pre audit, výbor pre audit alebo dozorná rada schváli rozsah, riziko a pravidelnosť práce na internom audite,
- (d) klient pre audit je zodpovedný za zhodnotenie a určenie, ktoré odporúčania firmy treba zaviesť,
- (e) klient pre audit zhodnotí vhodnosť vykonávaných postupov interného auditu a zistenia vyplývajúce z vykonávania týchto postupov, a to okrem iného získaním správ od firmy a konaním na základe nich,
- (f) zistenia a odporúčania vyplývajúce z činností interného auditu sa vhodne oznamujú buď výboru pre audit, alebo dozornej rade.

290.186 Treba zväžiť aj to, či by takéto služby, ktoré sú iné ako uisťovacie, nemali poskytovať iba pracovníci, ktorí nie sú zapojení do zákazky na audit finančných výkazov a podliehajú iným riadiacim pracovníkom v rámci firmy.

Poskytovanie služieb systémov IT klientom pre audit finančných výkazov

290.187 Poskytnutie služieb firmou alebo firmou v sieti klientovi pre audit finančných

výkazov, ktoré zahŕňajú návrh a implementáciu systémov finančných informačných technológií, ktoré sa používajú na generovanie informácií, ktoré tvoria súčasť finančných výkazov klienta, môže vyvolať ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania.

290.188 Ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania je s veľkou pravdepodobnosťou príliš závažné na to, aby umožnilo poskytnúť takéto služby klientovi pre audit finančných výkazov, pokiaľ sa nezavedú primerané bezpečnostné opatrenia, ktoré zabezpečia, že klient pre audit:

- (a) potvrdzuje svoju zodpovednosť za vytvorenie a monitorovanie systému interných kontrol,
- (b) určí kompetentného zamestnanca, pokiaľ možno z vyšších úrovní riadenia, ktorý bude zodpovedný za vykonanie všetkých manažérskych rozhodnutí, pokiaľ ide o návrh a implementáciu systému hardvéru alebo softvéru,
- (c) prijme všetky manažérske rozhodnutia, pokiaľ ide o proces návrhu a implementácie,
- (d) zhodnotí primeranosť a výsledky návrhu a implementácie systému,
- (e) je zodpovedný za prevádzku systému (hardvéru a softvéru) a za údaje použité alebo vytvorené systémom.

290.189 Treba zvážiť aj to, či by takéto služby, ktoré sú iné ako uisťovacie, nemali poskytovať iba pracovníci, ktorí nie sú zapojení do zákazky na audit finančných výkazov a podliehajú iným riadiacim pracovníkom v rámci firmy.

290.190 Poskytnutie služieb firmou alebo firmou v sieti klientovi pre audit finančných výkazov, ktoré zahŕňajú buď návrh, alebo implementáciu systémov finančných informačných technológií, ktoré sa používajú na generovanie informácií, ktoré tvoria súčasť finančných výkazov klienta, môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania. Závažnosť ohrozenia, ak sa vyskytne, treba zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia, aby sa ohrozenie eliminovalo alebo znížilo na prijateľnú úroveň.

290.191 Poskytnutie služieb v súvislosti s hodnotením, návrhom a implementáciou interných kontrol v účtovníctve a kontrol riadenia rizík sa nepovažuje za ohrozenie nezávislosti za predpokladu, že pracovníci firmy alebo firmy v sieti nevykonávajú riadiace funkcie

Dočasné pridelenie pracovníkov firmy klientom pre audit finančných výkazov

290.192 Požičiavanie pracovníkov firmy alebo firmy v sieti klientovi pre audit finančných výkazov môže spôsobovať ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania, ak je jednotlivец na pozícii, z ktorej ovplyvňuje prípravu účtov alebo zostavenie finančných výkazov klienta. V praxi sa môže takéto pomoc poskytnúť (najmä v núdzových situáciách) iba v prípade dohody, že pracovníci firmy alebo firmy v sieti sa nebudú zúčastňovať na:

- (α) prijímaní manažérskych rozhodnutí,
- (β) schvaľovaní alebo podpisovaní zmlúv alebo iných podobných dokumentov,
- (γ) uplatňovaní právomocí, prenechaných na voľné uváženie, s cieľom

zaväzovať klienta.

Každú situáciu treba starostlivo analyzovať, aby sa zistilo, či nevzniklo nejaké ohrozenie a či netreba zaviesť vhodné bezpečnostné opatrenia. Medzi bezpečnostné opatrenia, ktoré treba zaviesť za každých okolností na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň, patria:

- pracovníci, ktorí poskytujú pomoc, nemajú mať audítorskú zodpovednosť za žiadnu funkciu alebo činnosť, ktorú vykonávali alebo nad ktorou dohliadali počas ich dočasného pridelenia klientovi,
- klient pre audit má potvrdiť svoju zodpovednosť za usmerňovanie činností a dohliadanie nad činnosťami vykonávanými pracovníkmi firmy alebo firmy v sieti.

Poskytovanie služieb podpory pri súdnych procesoch klientom pre audit finančných výkazov

290.193 Služby podpory pri súdnych procesoch môžu zahŕňať také činnosti, ako sú služby súdneho znalca, výpočet odhadovaných škôd alebo iných súm, ktoré sa môžu stať pohľadávkou alebo záväzkom ako výsledok súdneho procesu alebo iného právneho sporu a pomoc pri spravovaní a vyhľadávaní dokumentácie vo vzťahu k sporu alebo súdnemu sporu.

290.194 Ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania môže vzniknúť v prípade, keď služby podpory pri súdnych procesoch poskytnuté klientovi pre audit finančných výkazov zahŕňajú odhad možného výsledku sporu a ten ovplyvňuje sumy alebo údaje, ktoré treba zohľadniť vo finančných výkazoch. Závažnosť akéhokoľvek vzniknutého ohrozenia bude závisieť od faktorov, ako sú:

- významnosť príslušných súm,
- miera subjektivity obsiahnutá v príslušnej záležitosti,
- charakter zákazky.

Firma alebo firma v sieti má zhodnotiť závažnosť vzniknutého ohrozenia a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, má zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na elimináciu ohrozenia alebo jeho zníženia na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia môžu patriť:

- pravidlá a postupy, ktoré zabraňujú jednotlivcom, ktorí pomáhajú klientovi pre audit, vykonávať manažérske rozhodnutia v mene klienta,
- využitie odborníkov, ktorí nie sú členmi uisťovacieho tímu, na vykonanie služby,
- zaangažovanie iných odborníkov, ako napríklad nezávislých expertov.

290.195 Ak úloha firmy alebo firmy v sieti zahŕňala vykonávanie manažérskych rozhodnutí v mene klienta pre audit finančných výkazov, žiadne bezpečnostné opatrenia nemôžu znížiť vzniknuté ohrozenie na prijateľnú úroveň. Preto firma alebo firma v sieti nemá poskytovať klientovi pre audit tento typ služby.

Poskytovanie právnych služieb klientom pre audit finančných výkazov

290.196 Právne služby sa definujú ako akékoľvek služby, pre ktoré musí osoba, ktorá ich poskytuje, mať oprávnenie vystupovať pred súdmi právneho systému, v ktorom sa takéto služby poskytujú, alebo absolvovať požadované právne vzdelanie na povolanie

právnik. Právne služby zahŕňajú širokú a rôznorodú skupinu oblastí vrátane podnikových a obchodných služieb pre klientov, takých ako pomoc pri zmluvách, súdnych procesoch, fúziách a poradenstvo a pomoc pri akvizíciách a poskytnutie pomoci interným právnym oddeleniam klientov. Poskytnutie právnych služieb firmou alebo firmou v sieti účtovnej jednotke, ktorá je klientom pre audit finančných výkazov, môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania, ako aj ohrozenie v dôsledku lobizmu.

290.197 Ohrozenie nezávislosti treba zvážiť v závislosti od charakteru služby, ktorá sa bude poskytovať, od toho, či poskytovateľ služby je oddelený od uisťovacieho tímu, a od významnosti akejkoľvek záležitosti týkajúcej sa finančných výkazov účtovnej jednotky. Bezpečnostné opatrenia uvedené v odseku 290.162 môžu byť vhodné na zníženie akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti na prijateľnú úroveň. V prípade, keď ohrozenie nezávislosti nemožno znížiť na prijateľnú úroveň, jediným možným riešením je odmietnuť poskytnúť takéto služby alebo odstúpiť od zákazky.

290.198 Poskytovanie právnych služieb klientovi pre audit finančných výkazov, pričom tieto služby zahŕňajú záležitosti, pri ktorých sa nepredpokladá, že majú významný vplyv na finančné výkazy, sa nepovažuje za činnosť spôsobujúcu vznik neprijateľného ohrozenia nezávislosti.

290.199 Existuje rozdiel medzi advokáciou a poradenstvom. Právne služby týkajúce sa podpory klienta pre audit finančných výkazov pri uskutočňovaní transakcie (napríklad pomoc pri zmluvách, právne poradenstvo, právna preverka a reštrukturalizácia) môžu spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania, avšak môžu byť k dispozícii bezpečnostné opatrenia, ktoré toto ohrozenie znížia na prijateľnú úroveň. Takáto služba vo všeobecnosti neoslabuje nezávislosť, ak sa zabezpečí, že:

- (a) členovia uisťovacieho tímu nie sú zapojení do poskytovania služby,
- (b) vo vzťahu k poskytnutému poradenstvu konečné rozhodnutia prijíma klient pre audit, vo vzťahu k transakciám služba zahŕňa vykonanie toho, o čom rozhodol klient pre audit.

290.200 Zastupovanie klienta pre audit pri riešení sporu alebo v súdnom procese za okolností, keď posudzované sumy sú významné vo vzťahu k finančným výkazom klienta pre audit, vytvára ohrozenie v dôsledku lobizmu a vlastného preverovania, ktoré je také závažné, že neexistuje žiadne bezpečnostné opatrenie, ktoré by ho mohlo znížiť na prijateľnú úroveň. Preto firma nemá poskytovať tento typ služby klientovi pre audit.

290.201 Ak firmu požiadajú, aby zastupovala klienta pre audit finančných výkazov v úlohe advokáta pri riešení sporu alebo v súdnom procese za okolností, keď posudzované sumy nie sú významné vo vzťahu k finančným výkazom klienta pre audit, firma má zhodnotiť závažnosť ohrozenia vzniknutého v dôsledku lobizmu alebo v dôsledku vlastného preverovania. V prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia na elimináciu ohrozenia alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia môžu patriť:

- prijatie pravidiel a postupov, podľa ktorých sa zabráni jednotlivcom, ktorí pomáhajú klientovi pre audit, vykonávať manažérske rozhodnutia v mene klienta,
- využitie odborníkov, ktorí nie sú členmi uisťovacieho tímu, na vykonanie tejto služby.

290.202 Vymenovanie partnera alebo zamestnanca firmy alebo firmy v sieti za hlavného právneho poradcu v právnych záležitostiach klienta pre audit finančných výkazov spôsobuje ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania a lobizmu, ktoré je také závažné, že žiadne bezpečnostné opatrenia by ohrozenie nemohli znížiť na prijateľnú úroveň. Pozícia hlavného právneho poradcu je spravidla pozícia na vyšších úrovniach riadenia s rozsiahlou zodpovednosťou za právne záležitosti spoločnosti, a preto žiaden člen firmy alebo firmy v sieti nemá prijať takéto vymenovanie u klienta pre audit finančných výkazov.

Nábor vyššieho manažmentu

290.203 Prijímanie riadiacich pracovníkov pre klienta pre uisťovacie služby na pozíciu, z ktorej možno ovplyvňovať informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby, môže vytvárať súčasné alebo budúce ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, známosti a zastrasovania. Závažnosť ohrozenia bude závisieť od faktorov, akými sú:

- úloha osoby, ktorá sa bude prijímať,
- charakter pozície, na ktorú sa hľadá riadiaci pracovník.

Firma by mohla spravidla poskytnúť služby ako preverenie odborných kvalifikácií skupiny uchádzačov a poskytnúť radu o ich vhodnosti na pozíciu. Navyše by firma vo všeobecnosti mohla vypracovať krátky zoznam kandidátov na pohovor pripravený na základe kritérií stanovených klientom pre uisťovacie služby.

Závažnosť ohrozenia treba zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť opatrenia ochrany, aby sa ohrozenie znížilo na prijateľnú úroveň. V žiadnom prípade firma nemá vykonávať manažérske rozhodnutia a rozhodnutie o tom, koho prijať, treba ponechať na klienta.

Podnikové financie a podobné aktivity

290.204 Poskytovanie služieb, poradenstva alebo pomoci v oblasti firemného financovania klientovi pre uisťovacie služby môže vytvárať ohrozenie v dôsledku lobizmu a vlastného preverovania. V prípade určitých služieb v oblasti firemného financovania by bolo ohrozenie nezávislosti také závažné, že by sa nemohli použiť žiadne opatrenia na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň. Napríklad, podpora predaja, obchodovanie s akciami alebo upisovanie akcií klienta pre uisťovacie služby je nezlučiteľné s poskytovaním uisťovacích služieb. Navyše, zaväzovanie klienta pre uisťovacie služby k podmienkam transakcie alebo zrealizovanie transakcie v mene klienta by ohrozilo nezávislosť tak závažne, že žiadne bezpečnostné opatrenie by nemohlo znížiť toto ohrozenie na prijateľnú úroveň. V prípade klienta pre audit finančných výkazov by poskytnutie uvedených služieb v oblasti firemného financovania firmou alebo firmou v sieti ohrozilo nezávislosť tak závažne, že žiadne bezpečnostné opatrenie by nemohlo znížiť toto ohrozenie na prijateľnú úroveň.

290.205 Ostatné služby z oblasti firemného financovania môžu spôsobovať ohrozenie v dôsledku lobizmu alebo vlastného preverovania. K dispozícii však môžu byť bezpečnostné opatrenia na zníženie tohto ohrozenia na prijateľnú úroveň. Príkladom takýchto služieb je pomoc klientovi pri rozvíjaní podnikových stratégií, pomoc pri identifikovaní a oboznamovaní klienta o možných zdrojoch kapitálu, ktoré spĺňajú podmienky a kritériá klienta, a poskytnutie rady pri štruktúrovaní a pomoc klientovi pri

analyzovaní vplyvu navrhovaných transakcií na účtovníctvo. Medzi bezpečnostné opatrenia, ktoré treba brať do úvahy, patria:

- pravidlá a postupy, podľa ktorých sa zabráni jednotlivcom, ktorí pomáhajú klientovi pre uisťovacie služby, vykonávať manažérske rozhodnutia v mene klienta,
- využitie odborníkov, ktorí nie sú členmi uisťovacieho tímu, na poskytnutie týchto služieb,
- zabezpečenie, aby firma nezaviazala klienta pre uisťovacie služby k podmienkam žiadnej transakcie alebo nezrealizovala transakciu v mene klienta.

Honoráre a oceňovanie

Honoráre – relatívna výška

290.206 V prípade, že celkový honorár získaný od klienta pre uisťovacie služby predstavuje veľký podiel na sume všetkých honorárov firmy, závislosť od tohto klienta alebo skupiny klienta a obavy z možnosti straty klienta môže vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Závažnosť ohrozenia bude závisieť od faktorov, ako sú:

- štruktúra firmy,
- či ide o dlhodobu pôsobiacu alebo novo založenú firmu.

Závažnosť ohrozenia treba zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby použiť bezpečnostné opatrenia, aby sa ohrozenie znížilo na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia patria:

- prerokovanie rozsahu a charakteru účtovaného honoráru s výborom pre audit alebo s osobami poverenými spravovaním,
- prijatie krokov na zníženie závislosti od klienta,
- externé previerky kontroly kvality,
- konzultácie s tretími stranami, ako je profesijná regulačná organizácia alebo iný audítor.

290.207 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť aj v prípade, keď honorár získaný od klienta pre uisťovacie služby predstavuje veľký podiel na výnosoch jedného partnera. Závažnosť ohrozenia treba zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia, aby sa ohrozenie znížilo na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia patria:

- prijatie pravidiel a postupov na monitorovanie a zavedenie kontroly kvality zákazky na uisťovacie služby,
- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby preveril vykonanú prácu alebo podľa potreby poradil.

Honoráre – po lehote splatnosti

290.208 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak honoráre za odborné služby splatné klientom pre uisťovacie služby zostali nesplatené dlhšie obdobie, najmä ak podstatná časť nie je splatená pred vydaním správy o uistení pre nasledujúci rok. Splatenie takýchto honorárov treba zvyčajne

požadovať ešte pred vydaním správy. Možno použiť nasledujúce bezpečnostné opatrenia:

- prerokovanie výšky nezaplatených honorárov s výborom pre audit alebo s ďalšími osobami poverenými spravovaním,
- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby poskytol radu alebo preveril vykonanú prácu.

Firma má tiež zvážiť, či honoráre po lehote splatnosti možno považovať za ekvivalent úveru poskytnutého klientovi a či vzhľadom na významnosť honorárov po lehote splatnosti je pre firmu vhodné, aby bola znovu vymenovaná za poskytovateľa uisťovacích služieb.

Ceny

290.209 V prípade, že firma získa zákazku na uisťovacie služby za honorár podstatne nižší, ako je ten, ktorý si účtovala predchádzajúca firma alebo ten, ktorý udávali ostatné firmy, vzniknuté ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu nebude znížené na prijateľnú úroveň, pokiaľ:

- (a) je firma schopná preukázať, že na vykonanie úlohy bol vymedzený primeraný časový úsek a pridelení kvalifikovaní pracovníci,
- (b) sa dodržali všetky aplikovateľné štandardy, usmernenia a postupy kontroly kvality platné pre uisťovacie služby.

Podmienené honoráre

290.210 Podmienené honoráre sú honoráre vypočítané na vopred určenom základe, ktorý súvisí so závermi alebo výsledkom transakcie alebo vykonaných prác. Na účely tohto oddielu sa honoráre nepovažujú za podmienené, ak boli stanovené súdom alebo z inej úradnej moci. Podmienený honorár účtovaný firmou pri zákazke na uisťovacie služby spôsobuje ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a lobizmu, ktoré nemožno znížiť na prijateľnú úroveň nijakými bezpečnostnými opatreniami. Firma takisto nemá vstupovať do procesu dojednávania honoráru pri zákazke na uisťovacie služby, pri ktorej je výška honoráru podmienená výsledkom uisťovacej práce alebo položkami, ktoré predstavujú informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby.

290.211 Podmienený honorár účtovaný firmou v prípade inej ako uisťovacej služby poskytnutej klientovi pre uisťovacie služby môže tiež spôsobovať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a lobizmu. Ak výška honoráru za iné ako uisťovacie služby bola dohodnutá alebo predpokladaná počas trvania zákazky na uisťovacie služby a bola podmienená výsledkom tejto zákazky na uisťovacie služby, použitie žiadneho bezpečnostného opatrenia by nemohlo znížiť ohrozenie na prijateľnú úroveň. Jediný prijateľný postup je neprijatť takéto dohody. Pre ostatné typy dojednávania podmieneného honoráru bude závažnosť vzniknutého ohrozenia závisieť od faktorov, akými sú:

- rozpätie nožnej výšky honorárov,
- stupeň variability,
- základ, podľa ktorého sa určuje honorár,
- skutočnosť, či záver alebo výsledok transakcie preverí nezávislá tretia strana,
- vplyv udalosti alebo transakcie na zákazku na uisťovacie služby.

Závažnosť ohrozenia treba zhodnotiť a v prípade, že ohrozenie nie je jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby zaviesť bezpečnostné opatrenia, aby sa ohrozenie znížilo na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia môže patriť:

- zverejnenie rozsahu a charakteru účtovaných honorárov pre výbor pre audit alebo ďalšie osoby, ktoré sú poverené spravovaním,
- preverenie honoráru alebo určenie konečného honoráru treťou stranou, s ktorou neexistuje vzťah,
- prijatie pravidiel a postupov pre kvalitu a kontrolu.

Dary a pohostinnosť

290.213 Prijatie darov alebo pohostinnosti od klienta pre uisťovacie služby môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku známosti. V prípade, že firma alebo člen uisťovacieho tímu prijme dary alebo pohostinnosť, pokiaľ ich hodnota nie je jednoznačne bezvýznamná, ohrozenie nezávislosti nemožno znížiť na prijateľnú úroveň zavedením žiadnych bezpečnostných opatrení. Firma alebo člen uisťovacieho tímu preto dary a pohostinnosť nemajú prijať.

Prebiehajúce alebo hroziace súdne procesy

290.214 Keď sa koná súdny proces medzi firmou alebo členom uisťovacieho tímu a klientom pre uisťovacie služby alebo ak sa takýto súdny proces javí viac ako pravdepodobný, môže vzniknúť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a zastrašovania. Vzťah medzi riadiacimi pracovníkmi klienta a členmi uisťovacieho tímu musí charakterizovať úplná nestrannosť a poskytovanie kompletných podrobných informácií o všetkých aspektoch obchodných činností klienta. Súdny proces môže postaviť firmu a manažment klienta do nepriateľských pozícií, a tým ovplyvniť ochotu manažmentu poskytnúť podrobné informácie. Firma tak môže čeliť ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu. Závažnosť vzniknutého ohrozenia bude závisieť od faktorov, ako sú:

- závažnosť súdneho procesu,
- charakter zákazky na uisťovacie služby,
- či súdny proces súvisí s predchádzajúcimi zákazkami na uisťovacie služby .

Hneď po zhodnotení závažnosti ohrozenia treba zaviesť na zníženie ohrozenia na prijateľnú úroveň nasledujúce bezpečnostné opatrenia:

(α) zverejnenie rozsahu a charakteru súdneho procesu výboru pre audit alebo ďalším osobám poverené spravovaním,

(β) ak je do súdneho procesu zapojený člen uisťovacieho tímu, stiahnutie tohto jednotlivca z uisťovacieho tímu,

(γ) zapojenie ďalšieho odborného účtovníka z firmy, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby preveril vykonanú prácu alebo podľa potreby poradil.

Ak takéto bezpečnostné opatrenia neznižia ohrozenie na prijateľnú úroveň, jediným vhodným postupom je odstúpiť od zákazky na uisťovacie služby alebo odmietnuť ju prijať.

Oddiel 290 Interpretácie

Tieto interpretácie sú zamerané na uplatňovanie IFAC – *ETICKÉHO KÓDEXU PRE AUDÍTOROV* pri témach špecifických obdržaných otázok. Subjektom, ktoré spadajú pod právomoc iných regulačných orgánov, ako napríklad US Securities and Exchange Commission, sa odporúča konzultovať postoje v týchto otázkach s uvedenými regulačnými orgánmi.

Interpretácia 2003-01

Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb klientom pre uisťovacie služby

ETICKÝ KÓDEX PRE AUDÍTOROV sa zaoberá otázkou poskytovania iných ako uisťovacích služieb klientom pre uisťovacie služby v odsekoch 290.158 – 290.205 včítane. Kódex neobsahuje v súčasnosti žiadne prechodné ustanovenia týkajúce sa požiadaviek uvedených v týchto odsekoch, avšak výbor pre etiku (Ethics Committee) prišiel k záveru, že je vhodné umožniť jednoročné prechodné obdobie, počas ktorého obsah existujúcich zmlúv na poskytovanie iných ako uisťovacích služieb pre uisťovacích klientov môže byť vykonaný, ak sa zavedú dodatočné bezpečnostné opatrenia na zníženie akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti na bezvýznamnú úroveň. Toto prechodné obdobie sa začína 31. decembra 2004 (alebo dátumom zavedenia kódexu pre členov tých členských organizácií IFAC, ktoré prijali skorší dátum zavedenia).

Interpretácia 2003-02

Rotácia vedúceho partnera pracujúceho na zákazke pre klientov pre audit, ktorí sú kótovanými spoločnosťami

ETICKÝ KÓDEX PRE AUDÍTOROV sa zaoberá otázkou rotácie partnera pracujúceho na zákazke pre klientov pre audit finančných výkazov, ktorí sú kótovanými spoločnosťami v odsekoch 290.154 – 290.157.

V uvedených odsekoch sa uvádza, že pri audite finančných výkazov kótovanej spoločnosti partner pracujúci na zákazke by mal byť vystriedaný, keď v uvedenej funkcii odpracoval vopred určené obdobie, ktoré za normálnych podmienok nie je dlhšie ako 7 rokov. V odsekoch sa tiež uvádza, že za určitých okolností môže byť potrebný určitý stupeň flexibility v načasovaní rotácie. Výbor pre etiku verí, že zavedenie (alebo skoršie prijatie) kódexu predstavuje príklad okolnosti, za ktorej môže byť potrebný určitý stupeň flexibility pri načasovaní rotácie.

Kódex neobsahuje v súčasnosti žiadne prechodné ustanovenia týkajúce sa uvedených požiadaviek. Výbor pre etiku však prišiel k záveru, že je vhodné umožniť dvojročné prechodné obdobie. Preto platí, že kým dĺžku obdobia, počas ktorého partner pracujúci na zákazke pracoval pre klienta pre audit finančných výkazov v uvedenej funkcii, by bolo treba brať do úvahy pri určovaní termínu rotácie, po zavedení alebo skoršom prijatí kódexu partner môže pokračovať pracovať ako partner pracujúci na zákazke počas ďalších dvoch rokov od dátumu zavedenia (alebo skoršieho prijatia) pred vystriedaním. Za takýchto okolností by mali byť splnené dodatočné požiadavky uvedené v odseku 290.157 týkajúce sa zavedenia ekvivalentných bezpečnostných opatrení na zníženie akéhokoľvek ohrozenia na prijateľnú úroveň.

Interpretácia 2005-01

Uplatnenie oddielu 290 na zákazky na uisťovacie služby, ktoré nepredstavujú zákazky na audit finančných výkazov

Táto interpretácia poskytuje usmernenie o uplatnení požiadaviek na nezávislosť definovaných v oddieli 290 na zákazky na uisťovacie služby, ktoré nepredstavujú zákazky na audit finančných výkazov.

Táto interpretácia sa zameriava na aplikáciu na zákazky na uisťovacie služby, ktoré nie sú zákazkami na audit finančných výkazov. V oddieli 290 sa uvádzajú ďalšie skutočnosti, ktoré sú relevantné pri posudzovaní požiadaviek na nezávislosť pre všetky zákazky na uisťovacie služby. Napr. v odseku 290.15 sa uvádza, že treba zväziť akékoľvek ohrozenia, o ktorých sa firma nazdáva, že môžu vzniknúť z titulu záujmov a vzťahov firiem v sieti. Podobne v odseku 290.21 sa uvádza, že ak v prípade klientov pre uisťovacie služby, ktorí nie sú kótovanými klientmi pre audit finančných výkazov, má uisťovací tím dôvod nazdávať sa, že spriaznená účtovná jednotka takéhoto klienta pre uisťovacie služby je pre posúdenie nezávislosti firmy od klienta relevantná, uisťovací tím by mal pri hodnotení nezávislosti a uplatňovaní primeraných bezpečnostných opatrení danú spriaznenú účtovnú jednotku posúdiť. Tieto záležitosti sa v tejto interpretácii osobitne nespomínajú.

Ako sa uvádza v Medzinárodnom rámci zákaziek pre uisťovacie služby, ktorý vydala Rada pre medzinárodné štandardy auditu a uisťovacích služieb, audítor poskytujúci služby pri zákazkách na uisťovacie služby vysloví záver, ktorý má zvýšiť úroveň spoľahnutia sa určených používateľov, ktorí nie sú zodpovednými osobami, na výsledok vyhodnotenia alebo posúdenia predmetu na základe kritérií.

Zákazky na uisťovacie služby založené na tvrdeniach

V prípade zákaziek na uisťovacie služby založených na tvrdeniach vykonáva vyhodnotenie alebo posúdenie predmetu zodpovedná osoba a informácie o predmete majú podobu tvrdenia zodpovednej osoby, ktoré sa poskytne určeným používateľom.

V prípade zákaziek na uisťovacie služby založených na tvrdeniach sa vyžaduje nezávislosť od zodpovednej osoby, ktorá je zodpovedná za informácie o predmete a môže byť zodpovedná aj za samotný predmet.

Pri zákazkách na uisťovacie služby založených na tvrdeniach, kde zodpovedná osoba zodpovedá za informácie o predmete, nie však za samotný predmet, sa tiež vyžaduje nezávislosť od zodpovednej osoby. Okrem toho treba zväziť akékoľvek ohrozenia, o ktorých sa firma nazdáva, že môžu vzniknúť zo vzťahov medzi členom uisťovacieho tímu, pracovníkom firmy, firmou v sieti a osobou zodpovednou za predmet, resp. z ich záujmov.

Zákazky na uisťovacie služby založené na priamom vykazovaní

V prípade zákazky na uisťovacie služby založenej na priamom vykazovaní audítor poskytujúci služby buď predmet priamo vyhodnotí alebo posúdi, alebo získa vyhlásenie od zodpovednej osoby, ktorá vyhodnotenie alebo posúdenie vykonala a ktoré určení používateľa

nemajú k dispozícii. Informácia o predmete sa určeným používateľom poskytne v rámci správy o uistení.

Pri zákazkách na uisťovacie služby založených na priamom vykazovaní sa vyžaduje nezávislosť od osoby zodpovednej za predmet.

Viac zodpovedných osôb

Viac zodpovedných osôb sa môže vyskytnúť tak v zákazkách na uisťovacie služby založených na tvrdeniach, ako aj v zákazkách na uisťovacie služby založených na priamom vykazovaní. Napr. audítora poskytujúceho služby možno požiadať o poskytnutie uistenia o mesačnom náklade niekoľkých novín s nezávislým vlastníkom. Táto zákazka môže predstavovať zákazku na uisťovacie služby založenú na tvrdeniach, kde každé noviny si merajú svoj náklad a tieto údaje uvedú v tvrdeniach dostupných určeným používateľom, alebo zákazku na uisťovacie služby založenú na priamom vykazovaní, kde nie je k dispozícii žiadne tvrdenie, a môže, ale aj nemusí, byť k dispozícii písomné vyhlásenie predstaviteľov novín.

Firma môže pri určovaní, či ustanovenia oddielu 290 treba uplatniť na každú zodpovednú osobu, v takýchto zákazkách zohľadniť, či vzťah firmy alebo člena uisťovacieho tímu s príslušnou zodpovednou osobou, resp. ich záujmy, neohrozí nezávislosť, pričom toto ohrozenie bude iné než jednoznačne bezvýznamné v kontexte informácií o predmete. V takomto prípade sa zohľadní:

- závažnosť informácií o predmete (alebo závažnosť samotného predmetu), za ktoré príslušná zodpovedná osoba zodpovedá,
- úroveň verejného záujmu na danej zákazke.

Ak firma stanoví, že ohrozenie nezávislosti vyplývajúce z akýchkoľvek takýchto vzťahov s konkrétnou zodpovednou osobou je jednoznačne bezvýznamné, nemusí byť potrebné uplatniť na danú zodpovednú osobu všetky ustanovenia tohto oddielu.

Vypracovali sme nasledujúci príklad, ktorý ilustruje uplatnenie ustanovení oddielu 290. Predpokladáme, že klient nie je zároveň klientom firmy alebo firmy v sieti pre audit finančných výkazov.

Firma je požiadaná o poskytnutie uistenia o celkových potvrdených zásobách ropy 10 nezávislých spoločností. Každá spoločnosť pri určovaní svojich zásob (predmet) vykonala geologické a inžinierske prieskumy. Na určenie, či zásoby možno považovať za potvrdené, existujú zavedené kritériá, ktoré audítora poskytujúci služby považuje pre zákazku za dostatočné.

Potvrdené zásoby jednotlivých spoločností k 31. decembru 20X0 boli nasledovné:

	Potvrdené zásoby ropy v tis. bareloch
Spoločnosť 1	5 200
Spoločnosť 2	725
Spoločnosť 3	3 260
Spoločnosť 4	15 000
Spoločnosť 5	6 700
Spoločnosť 6	39 126
Spoločnosť 7	345
Spoločnosť 8	175
Spoločnosť 9	24 135
Spoločnosť 10	9 635
Celkom	104 301

Zákazku možno štruktúrovať rôzne:

Zákazky založené na tvrdeniach

A1 Každá spoločnosť si zmeria svoje zásoby a poskytne firme a určeným používateľom tvrdenie.

A2 Zásoby zmeria iný subjekt než spoločnosti a poskytne firme a určeným používateľom uistenie.

Zákazky založené na priamom vykazovaní

D1 Každá spoločnosť si zmeria svoje zásoby a poskytne firme písomné vyhlásenie, že svoje zásoby merala podľa stanovených kritérií na meranie potvrdených zásob. Určení používateľa toto vyhlásenie nemajú k dispozícii.

D2 Firma priamo zmeria zásoby niektorých spoločností.

Uplatnenie prístupu

A1 Každá spoločnosť si zmeria svoje zásoby a poskytne firme a určeným používateľom tvrdenie.

V tejto zákazke je niekoľko zodpovedných osôb (spoločnosti 1 – 10). Pri rozhodovaní, či ustanovenia o nezávislosti treba uplatniť na všetky spoločnosti, môže firma zohľadniť, či vzťah s konkrétnou spoločnosťou alebo jej záujmy neohrozia nezávislosť, pričom toto ohrozenie bude iné než jednoznačne bezvýznamné. V takomto prípade sa zohľadní:

- závažnosť potvrdených zásob spoločnosti vo vzťahu k celkovým zásobám, ktorých sa uistenie týka,
- úroveň verejného záujmu na danej zákazke (odsek 290.20).

Napr. spoločnosti 8 prislúcha 0,16 % z celkových zásob. Preto obchodný vzťah so spoločnosťou 8 alebo jej záujmy spôsobia menšie ohrozenie než podobný vzťah so spoločnosťou 6, ktorej prislúcha približne 37,5 % zásob.

Po rozhodovaní, na ktoré spoločnosti sa požiadavky na nezávislosť vzťahujú, uisťovací tím a zamestnanci firmy musia zabezpečiť svoju nezávislosť od tých zodpovedných osôb, ktoré by sa považovali za klienta pre uisťovacie služby (odsek 290.20).

A2 Zásoby zmeria iný subjekt než spoločnosti a poskytne firme a určeným používateľom uistenie.

Firma bude musieť byť nezávislá od účtovnej jednotky, ktorá zásoby zmeria a poskytne tvrdenie firme a určeným používateľom (odsek 290.17). Táto účtovná jednotka nie je zodpovedná za predmet, a preto treba zvážiť akékoľvek prípadné ohrozenie, o ktorom sa firma nazdáva, že by mohlo vyplynúť zo vzťahu s osobou zodpovednou za predmet, resp. z jej záujmov (odsek 290.17). V tejto zákazke je za predmet zodpovedných niekoľko osôb (spoločnosti 1 – 10). Ako sa uvádza v príklade A1, firma môže zohľadniť, či vzťah s konkrétnou spoločnosťou alebo jej záujmy neohrozia nezávislosť, pričom toto ohrozenie bude iné než jednoznačne bezvýznamné.

D1 Každá spoločnosť poskytne firme písomné vyhlásenie, že svoje zásoby merala podľa stanovených kritérií na meranie potvrdených zásob. Určení používateľa toto vyhlásenie nemajú k dispozícii.

V tejto zákazke je niekoľko zodpovedných osôb (spoločnosti 1 – 10). Pri rozhodovaní, či ustanovenia o nezávislosti treba uplatniť na všetky spoločnosti, môže firma zohľadniť, či vzťah s konkrétnou spoločnosťou alebo jej záujmy neohrozia nezávislosť, pričom toto ohrozenie bude iné než jednoznačne bezvýznamné. V takomto prípade sa zohľadní:

- závažnosť potvrdených zásob spoločnosti vo vzťahu k celkovým zásobám, ktorých sa uistenie týka,
- úroveň verejného záujmu na danej zákazke (odsek 290.20).

Napr. spoločnosti 8 prislúcha 0,16 % z celkových zásob. Preto obchodný vzťah so spoločnosťou 8 alebo jej záujmy spôsobia menšie ohrozenie než podobný vzťah so spoločnosťou 6, ktorej prislúcha približne 37,5 % zásob.

Po určení, na ktoré spoločnosti sa požiadavky na nezávislosť vzťahujú, uisťovací tím a zamestnanci firmy musia zabezpečiť svoju nezávislosť od tých zodpovedných osôb, ktoré by sa považovali za klienta pre uisťovacie služby (odsek 290.20).

D2 Firma priamo zmeria zásoby niektorých spoločností.

Uplatnenie je rovnaké ako v príklade D1.

ČASŤ C: ZAMESTNANÍ AUDÍTORI

Oddiel 300 Úvod

Oddiel 310 Možné konflikty

Oddiel 320 Príprava a vykazovanie informácií

Oddiel 330 Konanie s dostatočnou odbornosťou

Oddiel 340 Finančná zainteresovanosť

Oddiel 350 Prospech

Oddiel 300 Úvod

300.1 V tejto časti kódexu sa opisuje uplatnenie koncepčného rámca definovaného v časti A zamestnanými audítormi.

300.2 Investori, veritelia, zamestnávateľa a iné subjekty obchodnej komunity, ako aj vlády a široká verejnosť, sa môžu spoliehať na prácu zamestnaných audítorov. Zamestnaní audítori môžu byť výhradne alebo spoločne zodpovední za prípravu finančných a iných informácií, na ktoré sa ich zamestnávateľa alebo tretie osoby môžu spoliehať, a vykazovanie o nich. Môžu byť zodpovední aj za poskytnutie účinného finančného riadenia a kvalifikovaného poradenstva v súvislosti s rôznymi obchodnými otázkami.

300.3 Zamestnaný audítor môže byť zamestnancom so štandardnou mzdou, partnerom, riaditeľom (výkonným alebo iným), vlastníkom, ktorý je zároveň manažérom, dobrovoľníkom alebo inou osobou pracujúcou pre jednu alebo viac zamestnávajúcich organizácií. Právna forma prípadného vzťahu so zamestnávajúcou organizáciou nemá vplyv na etické povinnosti, ktoré sa vzťahujú na zamestnaného audítora.

300.4 Zamestnaný audítor je povinný presadzovať legitímne ciele svojej zamestnávajúcej organizácie. Tento kódex nemá zabrániť zamestnanému audítorovi riadne plniť uvedenú povinnosť, zohľadňuje však okolnosti, za ktorých môže vzniknúť konflikt s absolútnou povinnosťou dodržiavať základné princípy.

300.5 Zamestnaný audítor zastáva v rámci organizácie často riadiacu funkciu. Čím vyššia je pozícia, tým bude mať väčšiu možnosť a viac príležitostí ovplyvňovať udalosti, postupy a postoje. Od zamestnaného audítora sa preto očakáva, že v zamestnávajúcej organizácii bude presadzovať kultúru založenú na etických princípoch, ktorá zdôrazňuje význam, aký vyššie vedenie prisudzuje etickému správaniu.

300.6 Príklady uvedené v nasledujúcich oddieloch majú poukázať na to, ako treba uplatňovať koncepčný rámec. Príklady nemajú predstavovať vyčerpávajúci zoznam všetkých okolností, s ktorými sa zamestnaný audítor stretáva a ktoré môžu ohroziť súlad so základnými princípmi, ani ich za takýto zoznam nemožno považovať. Preto zamestnanému audítorovi nestačí len nasledovať uvedené príklady, ale mal by uplatňovať rámec na konkrétne okolnosti, s ktorými sa stretne.

Ohrozenia a bezpečnostné opatrenia

300.7 Široké spektrum rôznych okolností môže potenciálne ohroziť dodržiavanie základných princípov. Väčšina ohrození patrí do týchto kategórií:

- (a) súkromný záujem,
- (b) vlastné preverovanie,
- (c) lobizmus,
- (d) známosť,
- (e) zastrašovanie.

Tieto ohrozenia sa podrobnejšie opisujú v časti A tohto kódexu.

300.8 Okolnosti, ktoré môžu pre zamestnaného audítora spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, okrem iného zahŕňajú:

- finančné záujmy, úvery alebo záruky,
- dohovory o stimulačnom odmeňovaní,
- nevhodné použitie firemného majetku na osobné účely,
- obavy o zabezpečenie zamestnania,
- komerčné tlaky mimo zamestnávajúcej organizácie.

300.9 Okolnosti, ktoré môžu spôsobiť ohrozenie v dôsledku vlastného preverovania okrem iného zahŕňajú obchodné rozhodnutia alebo údaje, ktoré podliehajú preverovaniu a zdôvodňovaniu tým istým zamestnaným audítorm, ktorý je zodpovedný za prijatie týchto rozhodnutí alebo vypracovanie týchto údajov.

300.10 Pri presadzovaní legitímnych cieľov a zámerov svojej zamestnávajúcej organizácie môžu zamestnaní audítori podporovať pozíciu tejto organizácie za predpokladu, že žiadne vyslovené vyjadrenia nie sú nepravdivé ani zavádzajúce. Takéto konanie zvyčajne nespôsobí vznik ohrozenia v dôsledku lobizmu.

300.11 Okolnosti, ktoré môžu spôsobiť ohrozenie v dôsledku známosti, okrem iného zahŕňajú:

- zamestnaného audítora zastávajúceho pozíciu, z ktorej môže ovplyvniť finančné alebo nefinančné výkazníctvo alebo obchodné rozhodnutia s členom bezprostrednej alebo blízkej rodiny na pozícii, ktorá by mohla mať z takéhoto vplyvu prospech,
- dlhodobé vzťahy s obchodnými kontaktnými osobami s vplyvom na obchodné rozhodnutia,
- prijatie daru alebo prednostného zaobchádzania, pokiaľ hodnota nie je jednoznačne bezvýznamná.

300.12 Okolnosti, ktoré môžu spôsobiť ohrozenie v dôsledku zastrašovania, okrem iného zahŕňajú:

- hrozbu prepustenia alebo nahradenia zamestnaného audítora alebo člena jeho bezprostrednej alebo blízkej rodiny na základe sporu o uplatnení účtovnej zásady alebo o spôsobe vykázania finančnej informácie,
- dominantnú osobnosť, ktorá sa pokúša ovplyvniť rozhodovací proces napr. v súvislosti s uzatváraním zmlúv alebo uplatňovaním účtovnej zásady.

300.13 Zamestnaní audítori môžu ďalej zistiť, že konkrétne okolnosti spôsobujú jedinečné ohrozenie súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Takéto jedinečné ohrozenie, prirodzene, nemožno klasifikovať. Zamestnaní audítori by vo všetkých odborných a obchodných vzťahoch mali vždy sledovať výskyt takýchto okolností a ohrození.

300.14 Bezpečnostné opatrenia na elimináciu ohrození, ktorým zamestnaní audítori čelia, alebo ich zmiernenie na prijateľnú úroveň, sa zaraďujú do dvoch rozsiahlych kategórií:

- (a) bezpečnostné opatrenia vytvorené profesiou, legislatívou alebo predpismi,
- (b) bezpečnostné opatrenia v pracovnom prostredí.

300.15 Príklady bezpečnostných opatrení vytvorených profesiou, legislatívou alebo predpismi sa podrobne opisujú v odseku 1.17 časti A tohto kódexu.

300.16 Bezpečnostné opatrenia v pracovnom prostredí okrem iného zahŕňajú:

- systémy podnikového dohľadu alebo iné štruktúry na zabezpečenie dohľadu zamestnávajúcej organizácie,
- etické princípy a pravidlá správania zamestnávajúcej organizácie,
- náborové postupy zamestnávajúcej organizácie zdôrazňujúce význam zamestnávania špičkových a spôsobilých pracovníkov,
- silné vnútorné kontrolné postupy,
- primerané disciplinárne postupy,
- vodcovstvo, ktoré zdôrazňuje význam etického správania, a očakávanie, že zamestnanci sa budú správať v súlade s etickými princípmi,
- zásady a postupy na zavedenie a sledovanie kvality výsledkov dosahovaných zamestnancami,
- včasné informovanie všetkých zamestnancov o zásadách a postupoch zamestnávajúcej organizácie vrátane akýchkoľvek ich zmien a primerané školenia a vzdelávanie o týchto zásadách a postupoch,
- zásady a postupy zamerané na splnomocnenie a povzbudenie zákazníkov informovať vedenie v zamestnávajúcej organizácii o akýchkoľvek problémoch súvisiacich s etickými zásadami, ktoré ich trápia, bez obavy z odplaty,
- konzultácie s iným zodpovedajúcim audítorm.

300.17 Ak je zamestnaný audítor presvedčený, že v zamestnávajúcej organizácii sa naďalej bude vyskytovať neetické správanie alebo konanie iných zamestnancov, mal by zvážiť, či nepožiadá o právne poradenstvo. V týchto extrémnych situáciách, keď sa vyčerpali všetky dostupné bezpečnostné opatrenia a ohrozenie nemožno zmierniť na prijateľnú úroveň, zamestnaný audítor môže dospieť k záveru, že je vhodné zo zamestnávajúcej organizácie odísť.

Oddiel 310 Možné konflikty

310.1 Profesionálnou povinnosťou zamestnaného audítora je dodržiavať základné princípy. Môže sa však stať, že ich povinnosti voči zamestnávajúcej organizácii budú v konflikte s profesionálnou povinnosťou dodržiavať základné princípy. Zamestnaný audítor by mal zvyčajne podporovať legitímne a etické ciele stanovené zamestnávateľom, ako aj pravidlá a postupy navrhnuté na podporu týchto cieľov. Napriek tomu v prípadoch, keď je dodržiavanie základných princípov ohrozené, zamestnaný audítor musí zvážiť, že na dané okolnosti zareaguje.

310.2 V dôsledku povinností voči zamestnávajúcej organizácii sa zamestnaný audítor môže dostať pod tlak, aby konal a správal sa spôsobom, ktorý by mohol priamo alebo nepriamo ohroziť súlad so základnými princípmi. Takýto tlak môže byť zjavný alebo skrytý, môže ho vyvíjať supervízor, manažér, riaditeľ alebo iná osoba v rámci zamestnávajúcej organizácii. Zamestnaný audítor môže čeliť tlaku, aby:

- konal v rozpore so zákonom alebo nariadeniami,
- konal v rozpore s technickými alebo odbornými normami,
- umožnil neetické alebo nelegálne stratégie vedenia zamerané na dosiahnutie zisku,
- klamal alebo inak úmyselne zavádzal (vrátane zavádzania mlčaním) iné osoby, najmä:
 - audítorov alebo zamestnávajúcu organizáciu, resp.
 - regulačné orgány,
- vydal finančnú alebo inú správu, alebo aby s ňou bol inak spojený, v ktorej sú závažne skreslené skutočnosti, vrátane vyjadrení súvisiacich napr. s/so:
 - finančnými výkazmi,
 - dodržiavaním daňových predpisov,
 - dodržiavaním zákonov,
 - správami, ktoré požadujú regulačné orgány v oblasti cenných papierov.

310.3 Treba posúdiť závažnosť ohrozenia vyplývajúceho z takýchto tlakov, ako je ohrozenie v dôsledku zastrašovania, a ak sú ohrozenia iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Takéto bezpečnostné opatrenia zahŕňajú:

- získanie rady podľa potreby v rámci zamestnávajúcej organizácie, od nezávislého odborného poradcu alebo od relevantnej odbornej inštitúcie,

ETICKÝ KÓDEX PRE AUDÍTOROV

- existenciu oficiálneho postupu na riešenie sporov v rámci zamestnávajúcej organizácie,
- požiadanie o právne poradenstvo.

Oddiel 320 Príprava a vykazovanie informácií

320.1 Zamestnaní audítori sa často podieľajú na príprave a vykazovaní informácií, ktoré môžu byť určené na zverejnenie alebo použitie inými osobami v rámci zamestnávajúcej organizácie alebo mimo nej. Medzi takéto informácie patria finančné alebo manažérske informácie, napr. prognózy a rozpočty, finančné výkazy, diskusie a analýzy manažmentu, vyhlásenie vedenia, ktoré sa predkladá audítorom ako súčasť auditu finančných výkazov. Zamestnaný audítor by mal tieto informácie pripravovať a predkladať objektívne, pravdivo a v súlade s relevantnými odbornými štandardmi, aby boli v danom kontexte zrozumiteľné.

320.2 Zamestnaný audítor, ktorý je zodpovedný za prípravu alebo schválenie finančných výkazov zamestnávajúcej organizácie určených na všeobecné potreby, by sa mal uistiť, že tieto finančné výkazy sú zostavené v súlade s platnými štandardmi pre finančné vykazovanie.

320.3 Informácie, za ktoré je zamestnaný audítor zodpovedný, má viesť spôsobom, ktorý:

- (α) jasne opisuje skutočný charakter firemných transakcií, aktív alebo záväzkov,
- (β) klasifikuje a zaznamenáva informácie včas a správne,
- (γ) zobrazuje skutočnosti verne a úplne vo všetkých významných ohľadoch.

320.4 Ohrozenie súladu so základnými princípmi, napr. ohrozenie objektívnosti alebo odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania môže vzniknúť, ak sa na zamestnaného audítora vyvíja tlak (zo strany externých subjektov alebo pre možnosť osobného prospechu), aby sa podieľal na zavádzajúcich informáciách alebo na zavádzajúcich informáciách prostredníctvom konania iných osôb.

320.5 Závažnosť takéhoto ohrozenia závisí od faktorov, ako sú zdroj vyvíjaného tlaku a rozsah, v akom informácia je alebo môže byť zavádzajúca. Treba posúdiť závažnosť ohrozenia a ak sú iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Medzi takéto bezpečnostné opatrenia patrí konzultácia s nadriadenými v rámci zamestnávajúcej organizácie, napr. s výborom pre audit alebo s iným orgánom zodpovedným za správu spoločnosti, resp. s relevantným odborným orgánom.

320.6 Ak ohrozenie nemožno zmierniť na prijateľnú úroveň, zamestnaný audítor by mal odmietnuť spojenie s informáciami, ktoré považuje za zavádzajúce alebo ktoré môžu byť zavádzajúce. Ak má zamestnaný audítor informáciu, že zverejnenie zavádzajúcich informácií je závažného charakteru alebo mu nemožno zabrániť, mal by zvážiť, že o situácii bude informovať príslušné orgány v súlade s usmernením uvedeným v oddieli 140. Zamestnaný audítor môže požiadať o poskytnutie právneho poradenstva alebo odstúpiť.

Oddiel 330 Konanie s dostatočnou odbornosťou

330.1 Základný princíp odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti vyžaduje, aby zamestnaný audítor vykonával len tie významné úlohy, na ktoré má alebo môže získať dostatočné konkrétne školenie alebo skúsenosti. Zamestnaný audítor by nemal úmyselne zavádzať zamestnanca o úrovni svojej odbornosti alebo svojich skúseností, ani by v prípade potreby nemal odmietnuť požiadať o odbornú radu a pomoc.

330.2 Okolnosti, ktoré môžu ohroziť schopnosť zamestnaného audítora vykonávať úlohy s primeranou odbornou spôsobilosťou a náležitou starostlivosťou:

- nedostatok času na riadne splnenie alebo dokončenie relevantných povinností,
- neúplné, obmedzené alebo inak neprimerané informácie potrebné na riadne plnenie povinností,
- nedostatočné skúsenosti, školenia, resp. vzdelanie,
- neprimerané zdroje na riadne plnenie povinností.

330.3 Závažnosť takýchto ohrození závisí od faktorov, ako je rozsah, v akom zamestnaný audítor spolupracuje s inými osobami, relatívny služobný vek v odvetví a stupeň dozoru a preverovania uplatňovaného na danú prácu. Treba posúdiť závažnosť hrozieb a ak sú iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Bezpečnostné opatrenia, ktoré možno prijať, zahŕňajú:

- získanie dodatočného poradenstva alebo absolvovanie školenia,
- zabezpečenie dostatočného času na splnenie relevantných povinností,
- získanie pomoci od osoby s potrebnou odbornosťou,
- v prípade potreby konzultácie s:
 - nadriadenými v rámci zamestnávajúcej organizácie,
 - nezávislými expertmi,
 - relevantným odborným orgánom.

330.4 Ak ohrozenia nemožno odstrániť alebo zmierniť na prijateľnú úroveň, zamestnaný audítor by mal zvážiť, či plnenie predmetných povinností neodmietne. Ak zamestnaný audítor dospeje k záveru, že je vhodné úlohu odmietnuť, mal by jasne uviesť dôvody svojho konania.

Oddiel 340 Finančná zainteresovanosť

340.1 Zamestnaní audítori môžu byť finančne zainteresovaní, alebo môžu vedieť o finančnej zainteresovanosti členov bezprostrednej alebo blízkej rodiny, ktorá by za istých okolností mohla ohroziť súlad so základnými princípmi. Napr. existencia motívu a príležitosti na manipuláciu s informáciami s dopadom na ceny s úmyslom získať osobný prospech môže v dôsledku súkromného záujmu ohroziť objektivnosť alebo dôvernosť informácií. Okolnosti, ktoré môžu spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňajú okrem iného situácie, keď zamestnaný audítor alebo člen jeho bezprostrednej alebo blízkej rodiny:

- je priamo alebo nepriamo finančne zainteresovaný v zamestnávajúcej organizácii, pričom hodnotu tejto finančnej zainteresovanosti môžu priamo ovplyvniť rozhodnutia, ktoré zamestnaný audítor prijme,
- má nárok na odmenu založenú na zisku, pričom výšku tejto odmeny môžu priamo ovplyvniť rozhodnutia, ktoré zamestnaný audítor prijme,
- priamo alebo nepriamo vlastní opcie na nákup akcií v zamestnávajúcej organizácii, pričom hodnotu týchto opcí môžu priamo ovplyvniť rozhodnutia, ktoré zamestnaný audítor prijme,
- priamo alebo nepriamo vlastní opcie na nákup akcií v zamestnávajúcej organizácii, ktoré možno konvertovať, alebo sa čoskoro budú dať konvertovať,
- môže získať opcie na nákup akcií v zamestnávajúcej organizácii alebo nárok na odmenu založenú na zisku, pričom získanie opcie alebo nároku je podmienené splnením istých cieľov.

340.2 Pri hodnotení závažnosti takýchto ohrození a zvažovaní primeraných bezpečnostných opatrení, ktoré treba prijať na odstránenie ohrozenia alebo ich zmiernenie na prijateľnú úroveň, zamestnaní audítori musia preskúmať povahu finančnej zainteresovanosti. Súčasťou takéhoto skúmania je posúdenie závažnosti finančnej zainteresovanosti, ako aj skutočnosti, či je priama alebo nepriama. Prirodzene, definícia významného alebo značného podielu v organizácii sa u jednotlivých osôb líši v závislosti od osobných pomerov.

340.3 Ak je ohrozenie iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na odstránenie ohrozenia alebo jeho zmiernenie na prijateľnú úroveň. Bezpečnostné opatrenia, ktoré možno prijať, zahŕňajú:

- zásady a postupy na určenie úrovne alebo spôsobu odmeňovania vyššieho vedenia platné pre výbor nezávislý od vedenia,
- poskytnutie informácií o relevantných podieloch a všetkých plánoch obchodovať s relevantnými akciami osobám povereným správou zamestnávajúcej organizácie v súlade s internými zásadami,
- v prípade potreby konzultácie s nadriadenými v rámci zamestnávajúcej organizácie,

- v prípade potreby konzultácie s osobami poverenými správou zamestnávajúcej organizácie alebo s relevantnými odbornými orgánmi,
- postupy pre interný a externý audit,
- aktuálne poznatky o etických otázkach, právne obmedzenia a iné nariadenia týkajúce sa možného obchodovania osoby v rámci účtovnej jednotky.

340.4 Zamestnaný audítor by nemal manipulovať s informáciami ani používať dôverné informácie s cieľom získať osobný prospech.

Oddiel 350 Prospech

Získanie ponuky

350.1 Zamestnaný audítor alebo člen jeho bezprostrednej či blízkej rodiny môže získať ponuku na prospech. Prospech môže mať rôzne podoby vrátane darov, pohostinnosti, prednostného zaobchádzania alebo neprimeraného odvolávania sa na priateľstvo či lojálnosť.

350.2 Ponuky na získanie prospechu môžu ohroziť súlad so základnými princípmi. Situáciu, keď sa prospech ponúkne zamestnanému audítorovi alebo členovi jeho bezprostrednej či blízkej rodiny, treba dôkladne posúdiť. Ak sa prospech ponúkne ako pokus neprimerane ovplyvniť konanie alebo prijímanie rozhodnutí, podnietiť nelegálne alebo nepoctivé správanie alebo získať dôverné informácie, ohrozí to objektivnosť a dôvernosť informácií v dôsledku súkromného záujmu. Ohrozenie objektivnosti alebo dôvernosti informácií v dôsledku zastrážovania vznikne vtedy, keď príslušné osoby takýto prospech prijmú a keď nasledujú vyhrážky, že takáto ponuka sa zverejní a poškodí povest' zamestnaného audítora alebo člena jeho bezprostrednej či blízkej rodiny.

350.3 Závažnosť takýchto ohrození závisí od povahy, hodnoty a zámeru takejto ponuky. Ak náležitá a informovaná tretia osoba, ktorá má k dispozícii všetky relevantné informácie, tento prospech považuje za jednoznačne bezvýznamný, ktorý nemá navádzať na neetické správanie, zamestnaný audítor môže dospieť k záveru, že takáto ponuka je v rámci bežnej obchodnej činnosti a že nevzniklo žiadne závažné ohrozenie dodržania základných princíпов.

350.4 Ak sú posudzované ohrozenia iné než jednoznačne bezvýznamné, treba zvážiť a podľa potreby prijať bezpečnostné opatrenia na ich odstránenie alebo zmiernenie na prijateľnú úroveň. Ak ohrozenia nemožno odstrániť ani zmierniť na prijateľnú úroveň prostredníctvom prijatia bezpečnostných opatrení, audítor poskytujúci služby by takýto prospech nemal prijať. Keďže skutočné alebo zjavné ohrozenie súladu so základnými princípmi nespôsobí len prijatie ponuky na prospech, ale v niektorých prípadoch dokonca aj samotné predloženie takejto ponuky, treba prijať dodatočné bezpečnostné opatrenia. Zamestnaný audítor by mal posúdiť riziko spojené so všetkými takýmito ponukami a zvážiť prijatie týchto krokov:

- (a) okamžite po vyslovení takýchto ponúk informovať osoby na vyššej úrovni riadenia alebo osoby poverené správou zamestnávajúcej spoločnosti,
- (b) informovať o ponuke tretie osoby, napr. odborný orgán alebo zamestnávateľa osoby, ktorá takúto ponuku predložila, pričom zamestnaný audítor by mal pred takýmto krokom požiadať o právne poradenstvo,
- (c) ak sú členovia bezprostrednej alebo blízkej rodiny v pozícii, na ktorej môžu získať ponuku na prospech, napr. v dôsledku ich situácie so zamestnaním, bez meškania ich informovať o relevantných hrozbách a bezpečnostných opatreniach,

(d) ak sú členovia bezprostrednej alebo blízkej rodiny zamestnaní u konkurenčného subjektu alebo u potenciálneho dodávateľa zamestnávajúcej organizácie, informovať o tom osoby na vyššej úrovni vedenia alebo osoby poverené správou zamestnávajúcej organizácie.

Predkladanie ponúk

350.5 Zamestnaný audítor sa môže dostať do situácie, kde sa od neho očakáva alebo sa na neho vyvíja tlak, aby ponúkol prospech s cieľom podriaďiť úsudok inej osoby alebo organizácie vlastným zámerom, ovplyvniť rozhodovací proces alebo získať dôvernú informáciu.

350.6 Takýto tlak môže vychádzať zo zamestnávajúcej organizácie, napr. od kolegu alebo nadriadeného. Tlak však môže vyvíjať aj osoba mimo zamestnávajúcej organizácie alebo iná organizácia, ktorá navrhuje konanie alebo obchodné rozhodnutia, ktoré by boli pre zamestnávajúcu organizáciu výhodné a ktoré by mohli neprimerane ovplyvniť zamestnaného audítora.

350.7 Zamestnaný audítor by nemal ponúkať prospech s cieľom neprimerane ovplyvniť odborný úsudok tretej osoby.

350.8 Ak tlak ponúknuť neetický prospech vychádza zo zamestnávajúcej organizácie, audítor by sa mal zachovať v súlade s princípmi a usmernením týkajúcim sa riešenia konfliktov s etickými princípmi, ako sa uvádza v časti A tohto kódexu.

DEFINÍCIE

Význam jednotlivých výrazov v Etickom kódexe pre audítorov:

Reklama (Advertising)	Komunikácia smerom k verejnosti, ktorá obsahuje informácie o službách alebo skúsenostiach audítorov poskytujúcich služby s cieľom získať zákazku v odbore.
Klient pre uisťovacie služby (Assurance client)	Zodpovedná strana, t. j. osoba (alebo osoby), ktorá: <ul style="list-style-type: none"> (a) pri zákazke priameho hodnotenia výkazníctva zodpovedá za danú problematiku alebo (b) pri zákazke na základe výroku zodpovedá za predmetné informácie a môže byť zodpovednou za danú problematiku. (Informácie o klientovi pre uisťovacie služby, ktorý je klientom pre audit finančných výkazov, sú uvedené v definícii klienta pre audit finančných výkazov.)
Zákazka na uisťovacie služby (Assurance engagement)	Zákazka, pri ktorej audítor poskytujúci služby vyjadří záver o výsledkoch hodnotenia alebo ocenenia danej problematiky na základe porovnávania s kritériami, ktorý je určený na zvýšenie stupňa dôvery potenciálnych užívateľov, ktorí nie sú zodpovednou stranou. [Ďalšie informácie o zákazkách na uisťovacie služby uvádza Medzinárodný rámec zákaziek pre uisťovacie služby vydaný Radou pre medzinárodné štandardy auditu a uisťovacích služieb, ktorý popisuje prvky a ciele zákaziek na uisťovacie služby a identifikuje zákazky, pre ktoré platia Medzinárodné audítorské štandardy (ISA), Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE) a Medzinárodné štandardy pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE).]
Uisťovací tím (Assurance team)	<ul style="list-style-type: none"> (a) Všetci členovia tímu pracujúceho na zákazke na uisťovacie služby. (b) Všetci ostatní vo firme, ktorí môžu priamo ovplyvňovať výsledky zákazky na uisťovacie služby, vrátane: <ul style="list-style-type: none"> (i) tých, ktorí navrhujú odmeňovanie partnera pracujúceho na zákazke na uisťovacie služby alebo majú nad ním priamy dohľad, riadia ho alebo ho inak kontrolujú v súvislosti s výkonom zákazky na uisťovacie služby; v prípade zákazky auditu finančných výkazov vrátane všetkých, ktorí pôsobia vo vyššej funkcii nad partnerom pracujúcim na zákazke až po výkonného riaditeľa firmy; (ii) tých, ktorí poskytujú konzultačné služby týkajúce sa technických alebo špecifických odvetvových záležitostí, transakcií alebo udalostí v súvislosti so zákazkou na uisťovacie služby; (iii) tých, ktorí vykonávajú kontrolu kvality zákazky na uisťovacie služby, vrátane tých, ktorí vykonávajú previerku kontroly kvality zákazky v súvislosti so zákazkou na uisťovacie služby. (c) V prípade klienta pre audit finančných výkazov všetci v rámci firmy v sieti, ktorí môžu priamo ovplyvniť výsledky zákazky na audit

finančných výkazov.

Jednoznačne bezvýznamná (Clearly insignificant)	Záležitosť, ktorá sa považuje za obyčajnú a bezvýznamnú zároveň.
Blízka rodina (Close family)	Rodič, dieťa alebo súrodenec, ktorý nie je bezprostrednou rodinou.
Podmienená cena (Contingent fee)	Cena vypočítaná podľa vopred určeného základu v súvislosti s výstupom alebo výsledkom transakcie alebo výsledkom vykonaných prác. Cena, ktorú určí súd alebo iný verejný orgán, nie je podmienenou cenou.
Priama finančná zainteresovanosť (Direct financial interest)	Finančná zainteresovanosť: <ul style="list-style-type: none"> • vlastnená priamo jednotlivcom alebo účtovnou jednotkou (vrátane tých, ktorí sú riadení inými, pričom majú možnosť rozhodovania na základe vlastného uváženia) a pod ich kontrolou; alebo • prinášajúca úžitok a vlastnená prostredníctvom nástroja kolektívneho investovania, realitných a správcofských organizácií alebo iných sprostredkovateľov, nad ktorými má jednotlivec alebo účtovná jednotka kontrolu.
Riaditeľ alebo funkcionár (Director or officer)	Osoby zodpovedné za správu účtovnej jednotky bez ohľadu na názov ich funkcie, ktorý môže byť v jednotlivých krajinách rôzny.
Partner pracujúci na zákazke (Engagement partner)	Partner alebo iná osoba vo firme, ktorá zodpovedá za zákazku a jej realizáciu a za správu vydanú v mene firmy, a ktorá má požadované náležité poverenie vydané profesijným, legislatívnym alebo regulačným orgánom.
Previerka kontroly kvality zákazky	Proces, ktorý má pred vydaním správy poskytnúť objektívne zhodnotenie významných rozhodnutí tímu pracujúceho na zákazke a záverov, ku ktorým dospel pri formulovaní správy.
Tím pracujúci na zákazke (Engagement team)	Všetci pracovníci, ktorí pracujú na zákazke, vrátane odborníkov, ktorí s firmou podpísali zmluvu v súvislosti so zákazkou.
Súčasný účtovný odborník (Existing accountant)	Účtovný odborník poskytujúci služby, ktorý je momentálne poverený realizáciou auditu alebo ktorý vykonáva účtovné, daňové, konzultačné alebo podobné odborné služby pre klienta. Pojem súčasný účtovný odborník bol na účely uplatnenia tohto etického kódexu audítorov nahradený pojmom súčasný audítor.
Finančná zainteresovanosť (Finančná zainteresovanosť)	Zainteresovanosť na vlastnom imaní alebo na inom cennom papieri, dlhopise, pôžičke alebo inom úverovom nástroji účtovnej jednotky vrátane práv a povinností nadobudnúť takúto zainteresovanosť a deriváty, ktoré sa priamo vzťahujú na túto zainteresovanosť.
Finančné výkazy (Financial	Súvahy, výkazy alebo účty ziskov a strát, výkazy zmien vo finančnej situácii (ktoré sa môžu prezentovať rôznymi spôsobmi, napríklad ako

statements)	výkaz peňažných tokov alebo výkaz toku fondov), poznámky k finančným výkazom a ostatné výkazy a vysvetlivky, ktoré sú identifikované ako súčasť finančných výkazov.
	<i>V legislatíve SR účtovná závierka.</i>
Klient pre audit finančných výkazov (Financial statement audit client)	Účtovná jednotka, v súvislosti s ktorou firma vykonáva zákazku na audit finančných výkazov. Keď je klientom kótovaná účtovná jednotka, klient pre audit finančných výkazov vždy zahŕňa aj spriaznené účtovné jednotky.
Zákazka na audit finančných výkazov (Financial statement audit engagement)	Zákazka vykonávaná s cieľom poskytnúť primerané uistenie, v rámci ktorej auditor poskytujúci služby vysloví názor, či sú finančné výkazy zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s určeným rámcom finančného vykazovania, ako napríklad zákazka vykonaná v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi. To zahŕňa aj štatutárny audit, ktorý predstavuje audit finančných výkazov požadovaný legislatívou alebo iným regulátorom.
Firma	(a) Samostatne podnikajúci audítor, partnerstvo alebo spoločnosť audítorov, (b) účtovná jednotka, ktorá tieto strany kontroluje, (c) účtovná jednotka, ktorú tieto strany kontrolujú.
Bezprostredná rodina (Immediate family)	Manželka/manžel (alebo ekvivalent) alebo závislá osoba.
Nezávislosť (Independence)	Nezávislosť je: (a) nezávislosť mysle – stav mysle, ktorý dovoľuje poskytnúť názor bez ovplyvnenia záležitosťami, ktoré by kompromitovali odborný úsudok, a ktorý umožňuje jednotlivcovi konať bezúhonne a uplatňovať objektivitu a odborný úsudok. (b) nezávislosť vystupovania – vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko závažné, že rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá pozná všetky relevantné informácie vrátane uplatnenej ochrany, by racionálne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektivnosť alebo profesionálny skepticizmus firmy alebo člena uisťovacieho tímu sú skompromitované.
Nepriama finančná zainteresovanosť (Indirect financial interest)	Finančná zainteresovanosť prinášajúca úžitok a vlastnená prostredníctvom nástroja kolektívneho investovania, realitných a správcovských organizácií alebo iných sprostredkovateľov, nad ktorými jednotliviec alebo účtovná jednotka nemá kontrolu.
Kótovaná spoločnosť (Listed entity)	Spoločnosť, ktorej podiely, akcie alebo cudzie zdroje sú kótované alebo registrované na uznávanej burze cenných papierov alebo sa s nimi obchoduje podľa pravidiel uznávanej burzy cenných papierov alebo iného ekvivalentného orgánu.
Firma v sieti (Network firm)	Účtovná jednotka pod spoločnou kontrolou, v spoločnom vlastníctve alebo pod spoločným riadením firmy alebo akákoľvek účtovná jednotka, ktorú by rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá pozná všetky relevantné informácie, považovala z národného alebo medzinárodného hľadiska za súčasť firmy.

Kancelária (Office)	Odlíšená podskupina organizovaná z geografického hľadiska alebo podľa druhu činnosti.
Účtovný odborník (Professional accountant)	Fyzická osoba, ktorá je členom niektorej z členských organizácií IFAC. Pojem účtovný odborník bol na účely uplatnenia tohto etického kódexu audítorov nahradený pojmom audítor.
Zamestnaný účtovný odborník (Professional accountant in business)	Účtovný odborník zamestnaný alebo pôsobiaci v rámci zákazky v riadiacej alebo inej funkcii v oblastiach, ako sú obchod, priemysel, služby, verejný sektor, vzdelávanie, neziskový sektor, regulačné alebo profesijné orgány, alebo audítor, ktorý s týmito účtovnými jednotkami podpísal zmluvu. Pojem zamestnaný účtovný odborník bol na účely uplatnenia tohto etického kódexu audítorov nahradený pojmom zamestnaný audítor.
Účtovný odborník poskytujúci služby (Professional accountant in public practice)	Audítor bez ohľadu na funkčné zaradenie (napr. audit, dane, konzultačné služby) pracujúci vo firme, ktorá poskytuje odborné služby. Tento pojem sa používa aj na označenie firmy audítorov, ktorá poskytuje služby. Pojem účtovný odborník poskytujúci služby bol na účely uplatnenia tohto etického kódexu audítorov nahradený pojmom audítor poskytujúci služby.
Odborné služby (Professional services)	Služby vyžadujúce účtovnícke alebo podobné odborné schopnosti, ktoré poskytuje audítor, vrátane účtovníctva, auditu, daňového poradenstva, konzultačných služieb v riadení a služieb v oblasti finančného manažmentu.
Spriaznená účtovná jednotka (Related entity)	<p>Účtovná jednotka, ktorá má s klientom ktorýkoľvek z týchto vzťahov:</p> <p>(α) účtovná jednotka, ktorá má nad klientom priamu alebo nepriamu kontrolu za predpokladu, že klient je pre túto účtovnú jednotku významný,</p> <p>(β) účtovná jednotka s priamou finančnou zainteresovanosťou na klientovi za predpokladu, že táto účtovná jednotka má na klienta významný vplyv, pričom zainteresovanosť na klientovi je pre túto účtovnú jednotku významná,</p> <p>(γ) účtovná jednotka, nad ktorou má klient priamu alebo nepriamu kontrolu.</p> <p>(δ) účtovná jednotka, v ktorej má klient alebo účtovná jednotka spriaznená s klientom podľa písm. c priamu finančnú zainteresovanosť, ktorá mu/jej umožňuje túto účtovnú jednotku významne ovplyvňovať, pričom zainteresovanosť je pre klienta a jeho spriaznenú účtovnú jednotku podľa písm. c významná.</p> <p>Účtovná jednotka, ktorá je pod spoločnou kontrolou klienta (ďalej len „sesterská spoločnosť“) za predpokladu, že sesterská spoločnosť aj klient sú pre účtovnú jednotku, ktorá kontroluje klienta aj sesterskú spoločnosť, významné.</p>

DÁTUM ÚČINNOSTI

Kódex nadobúda účinnosť 30. júna 2006. Oddiel 290 platí pre zákazky na uisťovacie služby, pri ktorých bola uisťovacia správa vydaná 30. júna 2006 alebo s neskorším dátumom. Skoršie uplatnenie sa odporúča.

ETICKÝ KÓDEX PRE AUDÍTOROV

Usmernenie SKAU č. 01/ 2004/etika	Schválené na prezídiu dňa: 17.6.2004
<i>Doba trvania auditu</i>	Odborný garant: Prof.Ing.Janka Hvoždarová, CSc

V zmysle Etického kódexu (ďalej len „EK“) audítorov SKAU (oddiel 10, odsek 10.3) sa honorár za audit má vypočítať na základe príslušných sadziieb **za hodinu**. EK podrobne špecifikuje kritériá, podľa ktorých má audítor dohodnúť hodinovú sadzbu a súčasne sa v EK uvádza, že sadzba sa môže rôzniť, čo vytvára základ pre konkurenčné vzťahy medzi audítormi na trhu služieb. Keďže v EK sa neuvádza ako treba stanoviť počet hodín (dobu trvania) výkonu auditu, je to predmetom usmernenia SKAU. Rozsah auditu, meraný počtom hodín by mal byť objektívne stanovený. Opierajúc sa o zahraničné skúsenosti, odporúčame minimálny počet hodín podľa tabuľky:

Stanovenie doby trvania auditu

TOTAL (mil. Sk)	Minimálny počet hodín
do 12	20 - 35
12 - 30	30 - 50
30 - 60	40 - 60
60 - 120	50 - 80
120 - 300	70 - 120
300 - 600	100 - 200
600 - 1 900	180 - 360
1 900 - 5 000	300 - 700
atď.	atď.

Legenda:

1. Total **pre podnikateľské subjekty** vypočítame ako súčet majetku (netto) plus tržby (skupina 60) plus finančné výnosy (skupina 66).
2. Total **pre obce, nadácie a politické strany a hnutia, VÚC** vypočítame ako súčet netto majetok plus príjmová časť plnenia rozpočtu (Sk).
3. Pod počtom hodín (doba trvania auditu) sa rozumie celkový počet hodín na výkon auditu celým audítorským tímom (osobohodiny).

Počet hodín musí byť preukázaný v dokumentácii audítora pre potreby kontroly kvality poskytovania audítorských služieb. Odchýlky hodín smerom nadol treba osobitne zdôvodniť pri výkone kontroly. Tabuľka sa uplatňuje iba pre individuálne účtovné závierky (neplatí pre konsolidovanú).

Ing. Ivan B o š e l a, PhD.
prezident SKAU, v. r

ETICKÝ KÓDEX PRE AUDÍTOROV

Usmernenie SKAU č. 02/ 2004/etika	Schválené na prezídiu dňa: 17.6.2004
<i>Nezávislosť audítora - Dotazník pred prijatím zákazky</i>	Odborný garant: Prof.Ing.Janka Hvozďarová, CSc

Tento dotazník je pomôckou pre audítora pri posúdení jeho nezávislosti voči klientovi a zákazke. Audítor si má zodpovedať dolevedené otázky ešte pred prijatím zákazky. Ak na niektorú otázku audítor odpovie kladne, kladná odpoveď mu indikuje možný problém ohrozenia nezávislosti. Audítor by mal pripraviť reakciu (plán, kroky) na zníženie/elimináciu tohto ohrozenia.

Okolnosti, ktoré môžu ohroziť našu nezávislosť resp. vyvolať pochybnosti o našej nezávislosti pri tomto audite:

	ÁNO	NIE	Poznámky
1. Existuje súdny prípad medzi spoločnosťou a iným našim klientom, ktorý by mohol spôsobiť konflikt záujmov ?			
2. Aký je náš vzťah k spoločnosti a predpokladaným používateľom výsledkov auditu (nemusi to byť len spoločnosť, používatelia môžu byť aj iní)? Zhodnot' závažnosť ekonomických, finančných a iných vzťahov z hľadiska toho, či by mohla rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá pozná všetky relevantné informácie, rozhodnúť o nich, že sú prijateľné.			
3. Nespôsobujú vzťahy medzi jednotlivcami (v našej audítorskej firme) mimo uisťovacieho tímu a klientom pre uisťovacie služby ohrozenie nezávislosti (vedenie účtovníctva, zostavenie daňového priznania a pod., pozri EK audítorov SKAU Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb) ?			
4. Máme finančnú zainteresovanosť (pozri definície v etickom kódexe) na klientovi (prijaté a poskytnuté pôžičky, podiel na majetku a hlasovacích právach, prijatie darov neprimeranej hodnoty a pod.) ?			
5. Sú členovia uisťovacieho tímu a ich bezprostrední a blízki rodinní príslušníci (pozri definície v etickom kódexe) nezávislí od klienta?			
6. Sú audítori mimo uisťovacieho tímu v našej firme a ich bezprostrední a blízki rodinní príslušníci (pozri definície v etickom kódexe) nezávislí od klienta?			
7. Sme závislí od celkového honoráru od klienta?			
8. Môžu tretie strany spochybníť našu nezávislosť?			
9. Ostatné prekážky pri výkone auditu, špecifikujte			

Dátum:

Podpis:

Ing. Ivan B o š e l a, PhD.
prezident SKAU, v. r.

Usmernenie ETIKA 1/2006/etika

AUDIT, INÉ POSKYTOVANÉ SLUŽBY A NEZÁVISLOSŤ AUDÍTORA

V nadväznosti na:

- ustanovenie EK audítorov SKAU č. 8.177,
- diskusiu na úrovni Etického výboru FEE (Európskej federácie účtovníkov), ktorej členom je aj SKAU, k otázke poskytovania daňového poradenstva s cieľom minimalizácie dane z príjmov v súvislosti so zachovaním nezávislosti audítora a vylúčenia daňového podvodu
a
- zákon č. 466/2002 Z. z. o audítoroch a Slovenskej komore audítorov (§ 2 ods.1,2) o audítorských službách (ďalej len „zákon o audítoroch“).

Prezídium SKAU týmto usmernením podáva tento výklad § 2 ods. 2 zákona o audítoroch:

Audítor – fyzická osoba, právnická osoba na základe svojej kvalifikovanosti **môže** v zmysle uvedeného ustanovenia zákona o audítoroch **poskytovať služby** v oblasti vedenia účtovníctva, analýzy účtovného systému, ekonomického alebo finančného poradenstva, oceňovania majetku, vypracúvania odporúčaní a poskytovania konzultácií na overenie a posúdenie podnikateľského zámeru, daňového poradenstva a i.

Poskytovanie týchto tzv. ostatných služieb môže byť **prekážkou poskytovania audítorských služieb** podľa §2 ods. 1 zákona o audítoroch v danej účtovnej jednotke, resp. v jej organizačnej zložke alebo v kapitálovo prepojenej účtovnej jednotke, ak to ohrozí nezávislosť audítora alebo je to v rozpore so zákonom o audítoroch. V takom prípade nesmie audítor v danej účtovnej jednotke poskytovať audítorské služby v bežnom a v piatich nasledujúcich účtovných obdobiach.

Poskytovanie ostatných služieb spravidla nie je prekážkou poskytovania audítorských služieb v prípade, ak ide o bežné poradenstvo súvisiace so samotným auditom, alebo z neho vyplývajúce.

V každom prípade je audítor povinný posúdiť zachovanie svojej nezávislosti a v prípade ak poskytovanie danej služby neuzná za dôvod, ktorý by ohrozil jeho nezávislosť, je povinný to vedieť preukázať.

Toto usmernenie sú audítori povinní dodržiavať a jeho dodržiavanie je oprávnený kontrolovať Výbor pre kontrolu kvality audítorskej práce pri P SKAU.

Účinnosť usmernenia: 20.1.2006

V Bratislave dňa: 19. 1. 2006

Usmernenie ETIKA 2/2006

ROZSAH OZNAMOVACEJ POVINNOSTI AUDÍTORA O NEOBVYKLÝCH TRANSAKCIÁCH

Podklady:

1. Etický kódex audítorov SKAU
2. ISA 240 – Zodpovednosť audítor za posudzovanie podvodu a chyby pri audite
3. ISA 260 – Informovanie osôb poverených spravovaním o otázkach auditu
4. Zákon NR SR č. 310/2005 Z.z. Trestný poriadok (§3 Súčinnosť štatných orgánov, právnických a fyzických osôb)
5. Zákon NR SR č. 300/2005 Z.Z. Trestný zákon (§ 340 Neoznámenie trestného činu, §373 Ohováranie, §375 Krivé obvinenie)
6. Zákon NR SR č. 367/2000 Z.Z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov
7. Zákon č. 466/2002 Z.Z. o audítoroch a SKAU

V zmysle Etického kódexu audítorov SKAU (ďalej Etický kódex) sa považujú v zásade všetky informácie, s ktorými audítor pri výkone auditu pracuje za dôverné, čo zn. nielen pokiaľ ide o poskytnutie informácií, ale aj z hľadiska akéhokoľvek použitia vo svoj prospech, resp. v prospech tretej osoby.

Etický kódex pripúšťa zákonnú alebo profesionálnu povinnosť poskytnutia informácií, a to v prípade, že klient to povolil, poskytnutie informácie vyžaduje zákon alebo existuje profesionálna povinnosť s definovaným účelom.

ISA 240 ukladá audítorovi ako povinnosť: zdokumentovať rizikové faktory podvodu a zabezpečiť príslušné vyhlásenie manažmentu.

Povinnosť informácie o všetkých nedostatkoch, ktoré sa zistia a súvisia s prevenciou a odhaľovaním podvodov, má audítor voči manažmentu, resp. po zvážení voči tým, ktorí sú poverení spravovaním účtovnej jednotky (ISA 240 v nadväznosti na ISA 260). ISA 240 pripúšťa možnosť oznámenia aj regulačným orgánom s odvolaním sa na legislatívu príslušnej krajiny.

Zákon o audítoroch a SKAU zbavuje audítora mlčanlivosti v prípade zákonom uloženou povinnosťou oznámiť alebo prekaziť spáchanie trestného činu. V prípade naplnenia podstaty trestného činu v zmysle Trestného zákona (trestný čin úplatkárstva, trestný čin proti majetku a hospodársky trestný čin) má audítor povinnosť informovať štatutárny orgán a dozornú radu účtovnej jednotky alebo zastupiteľstvo územného správneho celku, t.j. vnútroorganizačné útvary.

Ak má audítor, na základe auditorských dôkazov, podozrenie zo spáchania trestného činu, odporúča sa po porade s právnikom zvážiť, či mu vznikla povinnosť informovať orgány činné v trestnom konaní.

Ak sa nastupujúci audítor pri preberaní zákazky stretne s podozrivým postupom účtovnej jednotky (napr. snaha obmedziť komunikáciu so súčasným odstupujúcim audítorom) EK SKAU odporúča neprijímať zákazku.

Záver: Oznámenie informácií získaných pri výkone auditu orgánom činným v trestnom konaní je rozhodnutím audítora s ohľadom na všetky okolnosti a možné dôsledky aj neoznámenia informácie.

Schválené na P SKAU 20. 7. 2006

