

**International Ethics Standards
Board for Accountants®**

ETICKÝ KÓDEX AUDÍTORA

**Príručka Medzinárodného
etického kódexu audítora**

s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti

Vydanie 2024

Medzinárodná nadácia pre etiku a audit (*International Foundation for Ethics and Audit* (IFEA)), Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (*International Ethics Standards Board for Accountants*[®] (IESBA[®])) a Medzinárodná federácia účtovníkov (*International Federation of Accountants*[®] (IFAC[®])) nepreberajú zodpovednosť za straty spôsobené akejkolvek osobou, ktorá koná alebo sa zdrží konania na základe materiálu uvedeného v tejto publikácii, či už ide o stratu spôsobenú nedbanlivosťou alebo inak.

Medzinárodný etický kódex audítora s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti (*International Code of Ethics for Professional Accountants*[™] (including *International Independence Standards*[™])), návrhy na pripomienkovanie (*Exposure Drafts*), konzultačné dokumenty (*Consultation Papers*) a iné publikácie IESBA vydala Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC), ktorá k nim vlastní autorské práva.

Výrazy „International Ethics Standards Board for Accountants“, „*International Code of Ethics for Professional Accountants*[™] (including *International Independence Standards*[™])“, „nesúlad s právnymi predpismi a nariadeniami“, „NOCLAR“ a logo „IESBA“ sú ochrannými známkami alebo registrovanými ochrannými známkami Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) v USA a iných krajinách. Výrazy „International Foundation for Ethics and Audit“ a „IFEA“ sú ochrannými známkami alebo registrovanými ochrannými známkami IFEA v USA a iných krajinách.

Copyright © august 2024 Medzinárodná federácia účtovníkov (*International Federation of Accountants* (IFAC)). Všetky práva vyhradené. Túto publikáciu je možné si stiahnuť na osobné použitie alebo zakúpiť na webovej stránke Rady pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (*International Ethics Standards Board for Accountants*[®] (IESBA[®])): www.ethicsboard.org. Reprodukcia, uchovávanie alebo prenos alebo iné podobné použitie tohto dokumentu vyžaduje súhlas od IFAC, s výnimkou prípadov, keď sa dokument použije výlučne na individuálne, nekomerčné použitie.

Štruktúry a procesy, ktoré podporujú činnosti IESBA, zabezpečuje Medzinárodná nadácia pre etiku a audit (*International Foundation for Ethics and Audit*[™] (IFEA[™])).

V prípade záujmu o informácie týkajúce sa autorských práv, ochranných známk a povolení kliknite na odkaz [permissions](#) alebo zašlite email na adresu permissions@ifac.org.



**International
Ethics Standards
Board for Accountants[®]**

529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

www.ethicsboard.org

ISBN: 978-1-60815-571-2

ETICKÝ KÓDEX AUDÍTORA PRED SLOV

Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov v platnom znení (ďalej len „Zákon“) definuje v par. 2 ods. 22, že „Etický kódex audítora je vnútorný predpis vydaný komorou, ktorý je v súlade s Etickým kódexom vydaným Medzinárodnou federáciou účtovníkov (IFAC), ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.“

V zmysle vyššie uvedeného, Slovenská komora audítorov vydáva tento **Etický kódex audítora, ktorý pozostáva z dvoch častí. Prvou je nižšie uvedený dokument**, ktorý bližšie vysvetľuje uplatňovanie Etického kódexu audítora v podmienkach legislatívy SR. **Druhou časťou je oficiálny preklad Príručky Medzinárodného etického kódexu audítora** s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti vydané Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov IESBA pri Medzinárodnej federácii účtovníkov IFAC, ktorý bol vydaný v auguste 2024.

Obe časti predstavujú neoddeliteľnú súčasť Etického kódexu audítora v zmysle požiadaviek Zákona a v plnom rozsahu nahrádzajú predošlé znenie Etického kódexu audítora publikovaného v roku 2022. Tento Etický kódex audítora bol schválený Zhromaždením SKAU dňa 6. novembra 2025 a je účinný od uvedeného dátumu.

UPLATŇOVANIE ETICKÉHO KÓDEXU AUDÍTORA V PODMIENKACH LEGISLATÍVY SR

1) ÚVOD

Tento dokument analyzuje požiadavky aktuálneho **Etického kódexu audítora** vydaného IFAC v roku 2024 (ďalej len „Etický kódex“ príp. „EK“) na prácu štatutárneho audítora a audítorskej spoločnosti v Slovenskej republike v kontexte platnej slovenskej legislatívy, t. j. predovšetkým Zákona a nariadenia Európskeho parlamentu a Rady EÚ č. 537/2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu (ďalej len „Nariadenie“).

Cieľom tohto dokumentu, ktorý dopĺňa Etický kódex, je predovšetkým:

- pomôcť objasniť prístup k aplikácii EK v súlade so Zákonom alebo Nariadením v závislosti na charaktere služby, ktorú štatutárny audítor poskytuje klientovi,
- poukázať na rozdielne ustanovenia EK, Zákona a Nariadenia v oblasti etických princípov správania sa, konfliktu záujmov, nezávislosti, poskytovaní neaudítorských služieb a pod.,
- pomôcť štatutárnym audítormi naďalej dodržiavať súlad s platnou legislatívou a zvyšovať kvalitu vykonávaných zákaziek s ohľadom na nezávislosť a poskytovanie neaudítorských služieb.

Tento dokument nie je náhradou úplného a aktuálneho znenia EK príp. Zákona, skôr praktickou pomôckou štatutárneho audítora. Dokument poukazuje len na vybrané oblasti EK a preto je nevyhnutné pri poskytovaní služieb štatutárneho audítora dôsledne aplikovať jednotlivé ustanovenia Etického kódexu, Zákona resp. Nariadenia.

Pre zjednodušenie sa v ďalšom texte používa pojem audítor resp. štatutárny audítor, avšak je tým myslené na štatutárneho audítora ako aj na audítorskú spoločnosť.

2) ROZSAH PÔSOBNOSTI A HIERARCHIA JEDNOTLIVÝCH NORIEM

Východiskovou a záväznou normou pre výkon štatutárneho auditu v Slovenskej republike je Zákon. Zároveň však Zákon definuje v par. 28 ods. 2, že štatutárny auditor je povinný dodržiavať okrem iných predpisov aj Etický kódex. Preto pre ďalšie pochopenie vzťahu EK a Zákona je kľúčové ustanovenie v par. 2 ods. 22 Zákona, ktoré hovorí, že „Etický kódex audítora je vnútorný predpis vydaný komorou, ktorý je v súlade s Etickým kódexom vydaným Medzinárodnou federáciou účtovníkov (IFAC), ak tento zákon alebo osobitný predpis (t. j. Nariadenie) neustanovuje inak“. To znamená, že požiadavky Etického kódexu sú (v prípade rozdielnej úpravy) právne podriadené Zákonu resp. Nariadeniu. Rovnako z toho vyplýva, že pokiaľ Zákon alebo Nariadenie neupravujú určitú oblasť etiky, nezávislosti príp. poskytovania neauditorských služieb, tak sú pre audítora záväzné požiadavky EK.

Na nasledovnej tabuľke je možné schematicky znázorniť aplikáciu jednotlivých noriem podľa typu zákazky:

	Zákon	Nariadenie	Etický kódex
Štatutárny audit v SVZ	<input checked="" type="checkbox"/> (ak odlišne od Nariadenia)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> (časť 3 a 4A, ako doplnok k Zákonu / Nariadeniu)
Štatutárny audit v SOV	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> (len vybrané ustanovenia)	<input checked="" type="checkbox"/> (časť 3 a 4A, ako doplnok k Zákonu)
Štatutárny audit v ostatných spoločnostiach	<input checked="" type="checkbox"/>	–	<input checked="" type="checkbox"/> (časť 3 a 4A, ako doplnok k Zákonu)
Iné uisťovacie zákazky	<input checked="" type="checkbox"/> (primerane k štatutárnemu auditu)	–	<input checked="" type="checkbox"/> (časť 3 a 4B)

Pozn.: SVZ – subjekt verejného záujmu v zmysle par. 2 ods. 16 Zákona; SOV – subjekt osobitného významu v zmysle par. 2 ods. 15 písm. f) Zákona

V súvislosti s definíciou subjektu osobitného významu (SOV) podľa Zákona upozorňujeme, že sa na audítorské služby pre túto skupinu účtovných jednotiek nevzťahujú tie požiadavky Etického kódexu, ktoré sú určené pre subjekty verejného záujmu. Audítor ich však môže na základe vlastného uváženia primerane uplatniť.

Okrem uvedených vzťahov je potrebné upozorniť na skutočnosť, že EK tiež upravuje oblasť etických princípov, konfliktu záujmov atď. u zamestnaných audítorov (časť 2 EK), pričom Zákon ani Nariadenie túto oblasť nepokrývajú. Nakoľko sa na zamestnaných audítorov v SR nevzťahujú Medzinárodné štandardy nezávislosti (časť 4A EK) ani Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb, nie je časť 2 Etického kódexu predmetom tohto dokumentu.

Audítori a audítorské spoločnosti môžu mať zavedené aj vlastné interné pravidlá a postupy etického správania sa a nezávislosti (napr. Code of Conduct), v takom prípade ich aplikujú ak sú prísnejšie a podrobnejšie než EK resp. Zákon alebo Nariadenie.

3) UPLATŇOVANIE EK U AUDÍTOROV POSKYTUJÚCICH SLUŽBY (ČASŤ 3)

Časť 3 Etického kódexu „Audítori poskytujúci služby“, sa týka všetkých audítorov poskytujúcich služby bez ohľadu na to, či poskytujú uisťovacie služby (vrátane auditu) alebo nie. T. j. audítor musí používať koncepčný rámec EK, identifikovať, vyhodnotiť a riešiť ohrozenia, dodržiavať mlčanlivosť, postupy na prijatie zákazky atď. Zároveň, niektoré ustanovenia z tejto časti EK sú riešené aj v Zákone a preto sú ich niektoré prípadné odlišnosti uvedené ďalej:

Konflikt záujmov

Zákon sa explicitne zaoberá konfliktom záujmov v par. 21 ods. 5 v prípadoch vlastníctva cenných papierov a podielov auditovaného subjektu resp. s ním spriaznenej osoby a v prípadoch ak audítor a auditovaný subjekt „majú pracovnoprávny vzťah, obchodný vzťah alebo iný vzťah s auditovaným subjektom ..., ktorý môže spôsobiť alebo môže byť všeobecne vnímaný ako spôsobujúci konflikt záujmov.“ Etický kódex definuje (oddiel 310) konflikt záujmov v prípadoch poskytovania služieb dvom a viacerým klientom, ktorých záujmy sú v konflikte, alebo v prípade odlišných záujmov audítora a klienta. Ďalej uvádza príklady okolností, ktoré môžu viesť ku konfliktu záujmov, poskytovanie informácií a ustanovenia o mlčanlivosti.

Honoráre

Zákon definuje (par. 23 ods. 8), že odplata za štatutárny audit nesmie byť žiadnym spôsobom podmienená, ovplyvnená alebo určená... EK dopĺňa (330.3 A2), že navrhnutie nízkeho honoráru nie je samo o sebe neetické, avšak môže vytvárať ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu.

Stimuly, dary a pohostinnosti

Zákon definuje (par. 21 ods. 6), že „Osoby ... nesmú od auditovaného subjektu alebo od osoby, ktorá je spriaznená s auditovaným subjektom, žiadať, prijímať ani im poskytovať peňažné dary a nepeňažné dary alebo iné výhody, iba ak by nestranná, rozumná a informovaná tretia strana považovala ich hodnotu za nevýznamnú.“ Etický kódex, okrem širšej definície stimulu (340.4 A1), aj širšie definuje možné ohrozenie súladu so základnými princípmi EK. Presnejšie povedané, prijatie alebo poskytnutie stimulu nie je možné, ak jeho zámerom je „neprimerane ovplyvniť správanie jeho príjemcu“, pričom sa posudzuje široká škála faktorov, okrem hodnoty aj napr. povaha daru, načasovanie, frekvencia, transparentnosť daru, funkcia a postavenie osôb a pod.

4) UPLATŇOVANIE POŽIADAVIEK NA NEZÁVISLOSŤ PRI VÝKONE AUDITU (ČASŤ 4A)

Zákon aj EK rovnako definujú obdobie, počas ktorého sa vyžaduje nezávislosť pri zákazke na audit, a to počas celého obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, ktorej štatutárny audit sa má vykonať a aj počas obdobia, v ktorom sa vykonáva štatutárny audit.

V oblasti požiadavky na nezávislosť subjektov, Zákon sa zameriava najmä na prekážky v nezávislosti medzi audítorom a auditovaným subjektom. Etický kódex v časti 400 rozlišuje požiadavky na nezávislosť voči subjektom verejného záujmu (vrátane všetkých spriaznených strán) a voči ostatným auditovaným klientom (vrátane len priamo alebo nepriamo kontrolovaných subjektov). Niektoré ustanovenia z tejto časti EK sú riešené aj v Zákone a preto sú ich niektoré prípadné odlišnosti uvedené ďalej:

Honoráre

Podľa EK (oddiel 410), ak výška honoráru od jednotlivého klienta auditu predstavuje veľkú časť všetkých honorárov, audítor ma posúdiť mieru ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania a vykonať opatrenia na zníženie ohrozenia. Pri auditoch subjektov verejného záujmu (definícia SVZ v Zákone), však musí audítor aplikovať požiadavku Nariadenia, teda nie EK, a vykonať určité opatrenia, ak podiel všetkých honorárov od SVZ v každom z posledných troch rokoch prekročí viac než 15% celkových poplatkov prijatých audítorom (Článok 4 ods. 3 Nariadenia).

Zásady odmeňovania

EK priamo zakazuje hodnotiť a odmeňovať hlavného partnera pre audit na základe predaja služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu daného partnera. U iných členov tímu je to podľa EK posudzované ako riziko ohrozenia nezávislosti ale nie explicitne zakázané (oddiel 411). V Zákone, par. 24 ods. 1, je táto požiadavka definovaná širšie ako zákaz takéhoto odmeňovania každej osoby, ktorá sa podieľa na štatutárnom audite alebo môže jeho vykonanie ovplyvniť.

Zamestnanie u klienta auditu

V tejto oblasti sú požiadavky Zákona prísnejšie (a preto záväzné) než v EK. Aj keď Etický kódex umožňuje dočasné zamestnanie pracovníka audítora za určitých podmienok, podľa Zákona v par. 21 ods. 5 osoby na strane audítora nesmú mať pracovnoprávny vzťah s klientom auditu v auditovanom období a počas vykonania auditu, ak by tento vzťah mohol byť vnímaný ako konflikt záujmov.

Zákon (v par 21 ods. 8) tiež zakazuje štatutárnemu audítorovi alebo kľúčovému audítorskému partnerovi prijať kľúčovú pozíciu u klienta auditu pred uplynutím jedného roka od kedy prestal konať na zákazke auditu a v prípade auditu SVZ pred uplynutím dvoch rokov. Toto ustanovenie Zákona je prísnejšie a teda pre štatutárneho audítora záväzné než ustanovenie Etického kódexu (oddiel 524), kde je obdobný zákaz zamestnania u klienta len v prípade auditu klientov SVZ, a to pre kľúčového audítorského partnera alebo senior partnera firmy a pre obdobie dvanástich mesiacov.

Rotácia členov audítorského tímu

Rotáciu štatutárneho audítora alebo kľúčového audítorského partnera pri auditoch SVZ a SOV upravuje Zákon, nakoľko dané lehoty sú striktnnejšie než v Nariadení alebo v EK. Podľa par. 33 ods. 4 Zákona, „štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner zodpovedný za výkon štatutárneho auditu v SVZ alebo v SOV môže vykonávať štatutárny audit v tom istom subjekte najviac päť po sebe idúcich rokov odo dňa jeho vymenovania. Štatutárny audit môže v tomto subjekte opätovne vykonať až po uplynutí minimálne troch rokov od posledného štatutárneho auditu, pričom do uplynutia tohto obdobia nesmie vykonávať previerku kontroly kvality zákazky.“ Dlhšie lehoty podľa Nariadenia - 7 a 3 roky, ani lehoty podľa EK - 7 a 5 rokov sa preto pre auditu subjektov SVZ a SOV u štatutárnych audítorov v SR neuplatnia.

Rotácia členov audítorského tímu mimo subjektov SVZ je uvedená len v EK ako ohrozenie nezávislosti s potrebou následného zabezpečenia vhodných opatrení, napr. stanovením rotácie príp. obmeny vykonávaných úloh.

5) POSKYTOVANIE NEAUDÍTORSKÝCH SLUŽIEB KLIENTOM AUDITU (ČASŤ 4A – ODDIEL 600)

Audítori môžu poskytovať celú škálu služieb iných ako uisťovacích svojim klientom auditu, na ktoré majú potrebné skúsenosti a odbornosť. Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientom auditu môže viesť k vzniku ohrozenia súladu so základnými princípmi a ohrozenia nezávislosti.

Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu je rozdielne definované v ustanoveniach EK, Zákona a Nariadenia. Požiadavky na obmedzenie neaudítorských služieb sa medzi týmito normami líšia z pohľadu typu služby, typu klienta ktorému sa poskytujú, významnosti dopadu na audit a pod. Významnosť dopadu poskytnutej služby na audit účtovnej závierky je definovaná mimo EK, v rámci ISA 320.

Podľa par 400.20 a 600.8, EK zakazuje, aby audítor pre klienta auditu na seba zároveň prevzal zodpovednosť manažmentu v súvislosti s poskytnutím iných služieb.

V nasledovnej tabuľke je stručne znázornené, ako je vo všeobecnosti poskytovanie toho ktorého typu služby povolené, obmedzené resp. zakázané a to podľa typu klienta auditu. **Vzhľadom na absenciu právne záväzných výkladov, rozhodnutí alebo precedensov sa najmä v oblasti poskytovania daňových, právnych, HR a IT služieb (ale aj iných) môže interpretácia charakteru konkrétnej služby audítora, miery ohrozenia nezávislosti a teda aj rozhodnutia audítora o poskytnutí konkrétnej služby v praxi líšiť od nižšie uvedeného všeobecného posúdenia.** V prípade neistoty, či je uvažovaná služba v rozpore s požiadavkami Etického kódexu, Zákona alebo Nariadenia, je vhodné konzultovať s expertami Komory.

	Subjekt verejného záujmu (par. 2 ods. 16 Zákona)	Subjekt osobitného významu (par. 2 ods. 15 písm. f) Zákona)	Ostatné spoločnosti
Účtovné služby, zostavenie ÚZ a príprava vykazovania informácií o udržateľnosti (par. 21 ods. 3 Zákona)	Zakázané	Zakázané	Zakázané
Služby mzdovej evidencie	Zakázané	Zakázané	Povolené 3* (EK 601.5)
Administratívne služby	Povolené 2*	Povolené 2*	Povolené (EK 602.1)
Oceňovacie služby	Povolené 1*	Povolené 1*	Povolené 3* (EK 603.4)
Daňové služby			
- Vypracovanie daňového priznania	Povolené 1*	Povolené 1*	Povolené (EK 604.5)
- Daňové výpočty na účely účtovania	Povolené 1*	Povolené 1*	Povolené 3* (EK 604.8)
- Daňové plánovanie a poradenstvo	Zakázané	Zakázané	Povolené 3* (EK 604.13)
- Daňové služby ocenenia	Nie je explicitne definované	Nie je explicitne definované	Povolené 3* (EK 604.18)
- Pomoc pri riešení daňových sporov	Zakázané	Zakázané	Povolené 3* (EK 604.25)
Interný audit	Zakázané	Zakázané	Povolené 3* (EK 605.3)
Služby s IT systémami	Čiastočne povolené 4*	Čiastočne povolené 4*	Povolené 3* (EK 606.4)
Súdne spory	Zakázané	Zakázané	Povolené 3* (EK 607.3)
Právne služby	Zakázané	Zakázané	Povolené 3* (EK 608.5 a 608.6) Zakázané pre funkciu hlavného právneho poradcu (v angl. General counsel)
Náborové a HR služby	Zakázané	Zakázané	Povolené 3* (EK 609.4) Zakázané (EK 609.5 a 609.6)
Služby v oblasti podnikových financií	Čiastočne povolené 5*	Čiastočne povolené 5*	Povolené 3* (EK 610.3) Zakázané (EK 610.5 a 610.6)

Vysvetlivky k tabuľke:

- 1* - Vybrané daňové služby a oceňovacie služby v čl. 5 Nariadenia, ktoré boli Zákonom v par. 33, ods. 1 povolené štatutárnym audítorm na poskytovanie SVZ a SOV klientom, podliehajú dodatočným požiadavkám Nariadenia (napr. Čl. 5 ods. 3 a 4)
- 2* - Služby, ktoré nie sú explicitne uvedené v článku 5 ods. 1 Nariadenia, a ktoré štatutárny audítor môže poskytovať SVZ a SOV klientom, podliehajú dodatočným požiadavkám Nariadenia (napr. Čl. 4 ods. 2 a Čl. 5 ods. 4)
- 3* - Uvedené služby môže audítor poskytovať svojim klientom auditu, avšak EK definuje možné ohrozenia nezávislosti a požaduje odstránenie ohrozenia, ktorého referencia je uvedená v paragrafoch EK v zátvorkách.
- 4* - Čl. 5 ods. 1 písm. e) Nariadenia definuje službu „navrhovanie a implementácia technologických systémov týkajúcich sa finančných informácií“, ktorá je zakázaná. Iné IT služby sú preto povolené, pokiaľ sú v súlade s požiadavkami EK uvedenými v časti 606, napr. 606.4.
- 5* - Čl. 5 ods. 1 písm. j) Nariadenia definuje službu „propagovanie akcií auditovaného subjektu, obchodovanie s nimi alebo ich upisovanie“, ktorá je zakázaná. Iné služby z oblasti podnikových financií sú preto povolené, pokiaľ sú v súlade s požiadavkami EK uvedenými v časti 610, okrem zakázaných služieb podľa par. 610.5.

Posúdenie možnosti poskytovania určitých typov daňových služieb uvedených v Etickom kódexe pre klientov SVZ je v nadväznosti na čl. 5 ods. 1 Nariadenia komplikované. Niektoré členské štáty napríklad poskytovanie niektorých služieb nepovažujú za daňové poradenstvo (najmä tzv. compliance services t.j. posúdenie existujúcich transakcií v súlade so zákonom), príp. vylúčili poskytovanie agresívneho daňového plánovania.

Na záver, Zákon definuje v par. 23 ods. 4 aj iné typy služieb, rovnako aj ekonomické prostredie v SR prináša nové možnosti služieb pre audítorm, ktoré audítor môže poskytovať klientom auditu. Na tieto služby, pokiaľ nie sú explicitne definované v EK príp. v Nariadení sa potom uplatňujú všeobecné zásady nezávislosti uvedené v časti 600 Etického kódexu a v prípade SVZ aj požiadavky Nariadenia.

PRÍRUČKA MEDZINÁRODNÉHO ETICKÉHO KÓDEXU AUDÍTORA (S MEDZINÁRODNÝMI ŠTANDARDMI NEZÁVISLOSTI)

VYDANIE 2024

Usporiadanie tejto príručky

Obsah tejto príručky je usporiadaný podľa oddielov nasledovne:

Úvod k Medzinárodnej nadácii pre etiku a audit	1
Úvod k Rade pre medzinárodné etické štandardy pre účtovníkov.....	1
Úloha Medzinárodnej federácie účtovníkov	2
Významné zmeny v porovnaní s vydaním z roku 2023.....	3
Sprievodca kódexom	5
Obsah	10
Predslov	14
Časť 1 – Dodržiavanie kódexu, základné princípy a koncepčný rámec.....	15
Časť 2 – Zamestnaní audítori	39
Časť 3 – Audítori poskytujúci služby.....	81
Medzinárodné štandardy nezávislosti (časti 4A a 4B)	
Časť 4A – Nezávislosť pre zákazky na audit a zákazky na preverenie ...	136
Časť 4B – Nezávislosť pre zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a zákazky na preverenie	264
Slovník pojmov, zoznam skratiek	313
Dátum účinnosti	332
Zmeny v kódexe	338
Zmeny v kódexe – Dátum účinnosti	339

Autorské práva a preklad

IFAC publikuje príručky, štandardy a iné publikácie IESBA a vlastní k nim autorské práva.

IFAC si uvedomuje, že pre zostavovateľov a používateľov finančných výkazov, audítorov a iných profesionálnych účtovníkov, regulačné úrady, národné orgány určujúce normy, členov IFAC, právnikov, akademické obce, študentov a ostatné zainteresované strany v krajinách, kde angličtina nie je úradným jazykom, je dôležité, aby mali prístup k štandardom v rodnom jazyku. IFAC preto podporuje a umožňuje reprodukovanie alebo preklad a šírenie svojich publikácií.

Zásady IFAC týkajúce sa prekladu a reprodukovania jej publikácií chránených autorskými právami sú uvedené v *Zásadách pre preklad a reprodukovanie štandardov vydaných Medzinárodnou federáciou účtovníkov* a v *Zásadách pre reprodukovanie alebo preklad a šírenie publikácií Medzinárodnej federácie účtovníkov*. Záujemci o reprodukovanie alebo preklad a šírenie tejto príručky by sa mali obrátiť na adresu permissions@ifac.org, kde získajú informácie o príslušných podmienkach.

ÚVOD K MEDZINÁRODNEJ NADÁCII PRE ETIKU A AUDIT

Medzinárodná nadácia pre etiku a audit (*International Foundation for Ethics and Audit* (IFEA alebo Nadácia)) je nezisková organizácia, ktorá podporuje vysokú kvalitu medzinárodných štandardov v oblasti etiky, auditu a uisťovania vo verejnom záujme. Nadácia plní svoje poslanie prostredníctvom dvoch orgánov stanovujúcich štandardy, Rady pre medzinárodné audítorské a uisťovacie štandardy (*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)) a Rady pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA)).

Nadácia predstavuje implementáciu kľúčového odporúčania uvedeného v odporúčaniach monitorovacej skupiny z júla 2020 s názvom Posilnenie medzinárodného systému stanovovania audítorských a etických štandardov.

Poslaním nadácie je podporovať rozvoj vysokokvalitných medzinárodných štandardov v oblasti etiky, auditu a uisťovania prostredníctvom:

- zabezpečenia nezávislého, technicky odborného a prísneho procesu stanovovania štandardov v oblasti etiky, auditu a zabezpečenia kvality,
- podporovania verejného záujmu v celom procese stanovovania noriem v oblasti etiky, auditu a uisťovania a
- výskumu, ktorý vykonávajú IAASB a IESBA, na podporu vývoja, prijímania a implementácie medzinárodných štandardov a na podporu vzdelávania a informovania zainteresovaných strán.

Transparentné, vysokokvalitné medzinárodné štandardy sú základnými piliermi globálnej architektúry externého výkazníctva. Ich prijatie a implementácia zlepšujú dostupnosť vysokokvalitných finančných a nefinančných informácií pre zainteresované strany, vrátane investorov a verejnosti, čím podporujú dôveru v externé výkazníctvo a uistenie a väčší hospodársky rast.

Ďalšie informácie sú uvedené na webovej stránke nadácie www.ethicsandaudit.org.

ÚVOD K RADE PRE MEDZINÁRODNÉ ETICKÉ ŠTANDARDY ÚČTOVNÍKOV®

Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov® (IESBA®) je nezávislou celosvetovou radou, ktorá stanovuje štandardy. IESBA slúži verejnému záujmu tým, že stanovuje vysokokvalitné medzinárodné etické štandardy (vrátane nezávislosti) ako základ etického správania v podnikaní a organizáciách a posilňovania verejnej dôvery vo finančné a nefinančné informácie, ktoré sú základom správneho fungovania a udržateľnosti organizácií, finančných trhov a ekonomík po celom svete. Štandardy IESBA sú uvedené v Medzinárodnom etickom kódexe audítora (s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti (Etický kódex)).

IESBA vypracúva a vydáva svoje štandardy nezávisle a v súlade so schváleným riadnym postupom a rámcom verejného záujmu, pod dohľadom Rady pre dohľad nad verejným záujmom. Zasadnutia rady sú verejné a materiály programu sú k dispozícii na webovej stránke IESBA.

Ďalšie informácie sú uvedené na webovej stránke www.ethicsboard.org.

ÚLOHA MEDZINÁRODNEJ FEDERÁCIE ÚČTOVNÍKOV

Medzinárodná federácia účtovníkov (*International Federation of Accountants*[®] (IFAC[®])) je celosvetová organizácia pre účtovnícku profesiu. Slúži verejnému záujmu tým, že spolupracuje so svojimi členskými organizáciami na zabezpečovaní kvalifikovanej, znalostnej a etickej pracovnej sily profesionálnych účtovníkov po celom svete, prispieva k rozvoju udržateľných organizácií súkromného a verejného sektora a podporuje silné medzinárodné finančné trhy a ekonomiky.

Členmi IFAC je viac ako 180 profesijných účtovníckych organizácií vo viac ako 135 jurisdikciách, ktoré zastupujú viac ako 3 milióny zamestnaných audítorov a audítorov poskytujúcich služby v priemysle, štátnej správe a školstve.

V rámci svojho mandátu vo verejnom záujme IFAC prispieva k vývoju, prijímaniu a implementácii vysokokvalitných medzinárodných štandardov.

Ďalšie informácie o IFAC sú uvedené na webovej stránke IFAC www.ifac.org.

VÝZNAMNÉ ZMENY V POROVNANÍ S VYDANÍM Z ROKU 2023 (KÓDEX)

Táto príručka nahrádza vydanie Medzinárodného etického kódexu audítora z roku 2023 (s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti) a zahŕňa nasledujúce revízie, ktoré nadobudnú účinnosť v decembri 2024:

- Revidovaná definícia subjektu verejného záujmu, ktorá okrem iného špecifikuje širší zoznam povinných kategórií subjektov verejného záujmu vrátane novej kategórie „verejne obchodovaný subjekt“, ktorá nahradí kategóriu „kótovaný subjekt“.

Revidovaná definícia subjektu verejného záujmu a súvisiace ustanovenia nadobudnú účinnosť pre audity účtovných závierok za obdobia začínajúce 15. decembra 2024 alebo neskôr. Skoršie prijatie je povolené.

Zmeny boli zverejnené na webovej stránke IESBA v apríli 2022.

- Zmeny definícií pojmov „klient auditu“ a „klient skupinového auditu“ v slovníku pojmov, ktoré vyplývajú zo schválených revízií definícií kótovaného subjektu a subjektu verejného záujmu.

Revidované definície „klient auditu“ a „klient skupinového auditu“ nadobudnú účinnosť pre audity účtovných závierok a audity konsolidovaných účtovných závierok za obdobia začínajúce 15. decembra 2024 alebo neskôr. Skoršie prijatie je povolené.

- Ustanovenia kódexu týkajúce sa technológií.

Technologické revízie časti 1 až 3 nadobudnú účinnosť 15. decembra 2024.

Technologické revízie časti 4A nadobudnú účinnosť pre audity a previerky účtovných závierok za obdobia začínajúce 15. decembra 2024 alebo neskôr. Skoršie prijatie je povolené.

Zmeny boli zverejnené na webovej stránke IESBA vo februári 2023.

Schválené zmeny, ktoré ešte nenadobudli účinnosť

Vydanie kódexu z roku 2024 obsahuje:

- ustanovenia kódexu o daňovom plánovaní a súvisiacich službách

Oddiel 280 nadobudne účinnosť pre činnosti daňového plánovania začínajúce po 30. júni 2025.

Oddiel 380 a následné zmeny a doplnenia oddielu 321 nadobudnú účinnosť pre činnosti daňového plánovania začínajúce po 30. júni 2025.

Prechodné ustanovenie: V prípade služieb alebo činností v oblasti daňového plánovania, ktoré sa začali pred uvedeným dátumom účinnosti, je možné pokračovať a dokončiť ich podľa existujúcich ustanovení zákona.

Skoršie prijatie je povolené.

Zmeny boli zverejnené na webovej stránke IESBA v apríli 2024.

Zmeny v kódexe vydané po apríli 2024 a návrhy na pripomienkovanie

Informácie o najnovšom vývoji a konečné vyhlásenia vydané po apríli 2024 alebo zostávajúce návrhy na pripomienkovanie sú uvedené na webovej stránke IESBA www.ethicsboard.org.

SPRIEVODCA KÓDEXOM

(Tento sprievodca predstavuje nezáväznú pomôcku pri používaní kódexu)

Účel kódexu

1. *Medzinárodný etický kódex audítora (s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti)* („kódex“) určuje základné princípy etiky pre audítorov a odráža uznanie tejto profesie, pokiaľ ide o jej zodpovednosť slúžiť verejnému záujmu. Tieto princípy stanovujú štandard správania očakávaného od audítora. Základnými princípmi sú: bezúhonnosť, objektívnosť, odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť, dôvernosť a profesionálne správanie.
2. Kódex poskytuje koncepčný rámec, ktorý majú uplatňovať audítori, aby identifikovali, vyhodnotili a riešili ohrozenia súladu so základnými princípmi. Kódex uvádza požiadavky a aplikačný materiál na rôzne témy ako formu pomoci pre audítorov pri aplikovaní koncepčného rámca na tieto témy.
3. V prípade auditov, preskúmaní a iných uisťovacích služieb stanovuje kódex *Medzinárodné štandardy nezávislosti*, vytvorené aplikovaním koncepčného rámca na ohrozenie súladu s princípom nezávislosti v súvislosti s týmito zákazkami.

Ako je kódex štruktúrovaný

4. Kódex obsahuje nasledujúce časti:
 - Časť 1 – *Dodržiavanie kódexu, základné princípy a koncepčný rámec*, zahŕňa základné princípy a koncepčný rámec a je platná pre všetkých audítorov.
 - Časť 2 – *Zamestnaní audítori*, uvádza ďalšie pravidlá, ktoré platia pre zamestnaných audítorov pri ich výkone odborných činností. Zamestnaní audítori zahŕňujú audítorov, ktorí sú zamestnaní vo výkonnej alebo nevýkonnej funkcii, alebo ktorí sú činní v takejto funkcii, alebo ktorí sú zmluvne zaviazaní na výkon takejto funkcie, napríklad v nasledujúcich oblastiach:
 - Obchod, priemysel alebo služby
 - Verejný sektor
 - Vzdelávanie
 - Neziskový sektor
 - Regulačné alebo profesijné orgány

Časť 2 sa vzťahuje aj na jednotlivcov, ktorí sú audítormi poskytujúcimi služby, keď vykonávajú odborné činnosti podľa svojho vzťahu s firmou, či už ako dodávateľ, zamestnanec alebo vlastník.

- Časť 3 – *Audítori poskytujúci služby*, uvádza ďalšie pravidlá vzťahujúce sa na audítorov poskytujúcich služby pri poskytovaní odborných služieb.
 - *Medzinárodné štandardy nezávislosti*, určujú ďalšie pravidlá vzťahujúce sa na audítorov poskytujúcich služby pri poskytovaní uisťovacích služieb:
 - Časť 4A – *Nezávislosť pri zákazkách na audit a preverenie*, sa uplatňuje pri výkone audítorských zákaziek alebo zákaziek na preverenie.
 - Časť 4B – *Nezávislosť pri zákazkách na uisťovacie služby iné ako audit a preverenie*, sa uplatňuje pri výkone zákaziek uisťovacích služieb, ktoré nie sú audítorskými ani previerkovými zákazkami.
 - *Slovník* pojmov obsahuje definované pojmy (spolu s prípadnými ďalšími vysvetleniami) a opísané pojmy, ktoré majú zvláštny význam v niektorých častiach kódexu. Napríklad, ako je uvedené v Slovníku pojmov, v časti 4A sa pojem „audítorská zákazka“ vzťahuje na audítorské zákazky aj previerkové zákazky. Slovník pojmov zahrňuje aj zoznamy skratiek používaných v kódexe a iných štandardoch, na ktoré kódex odkazuje.
5. Kódex obsahuje oddiely, ktoré sa zaoberajú konkrétnymi témami. Niektoré oddiely obsahujú pododdiely zamerané na špecifické aspekty týchto tém. Oddiely kódexu sú podľa potreby štruktúrované takto:
- Úvod – stanovuje predmet, ktorým sa daný oddiel zaoberá, a uvádza požiadavky a aplikačný materiál v kontexte koncepčného rámca. Úvodný materiál obsahuje informácie vrátane vysvetlenia použitých pojmov, ktoré sú dôležité na pochopenie a aplikovanie všetkých jednotlivých častí a ich oddielov.
 - Požiadavky – stanovujú všeobecné a špecifické povinnosti týkajúce sa predmetu, ktorým sa daný oddiel zaoberá.
 - Aplikačný materiál – poskytuje kontext, vysvetlenia, návrhy opatrení alebo záležitostí, ktoré je potrebné zvážiť, a tiež aj príklady na ilustráciu a iné usmernenia, ktoré podporujú plnenie požiadaviek.

Ako používať kódex

Základné princípy, nezávislosť a koncepčný rámec

6. Kódex vyžaduje, aby audítori dodržiavali základné etické princípy. Kódex vyžaduje aj to, aby audítori uplatňovali koncepčný rámec na identifikovanie, vyhodnotenie a riešenie ohrozenia súladu so základnými princípmi.
7. Uplatňovanie koncepčného rámca vyžaduje odborné posúdenie, zachovanie si ostražitosti v prípade nových informácií a zmien faktov a okolností a aj používanie primeraného a informovaného testu prostredníctvom tretej strany.
8. Koncepčný rámec uznáva, že existencia podmienok, politik a postupov zavedených profesiou, legislatívou, regulačnými orgánmi, firmou alebo zamestnávateľom môže mať dopad na identifikovanie ohrozenia. Tieto podmienky, politiky a postupy môžu byť aj relevantným faktorom, keď audítor posudzuje, či je ohrozenie akceptovateľné alebo nie. Ak ohrozenia nie sú na akceptovateľnej úrovni, koncepčný rámec vyžaduje, aby audítor sa týmito ohrozeniami zaoberal. Uplatnenie opatrení je jedným zo spôsobov, ktorými možno ohrozenia riešiť. Opatrenia predstavujú kroky, individuálne alebo v kombinácii, ktoré audítor prijme, aby ohrozenie efektívne znížil na akceptovateľnú úroveň.
9. Kódex okrem toho vyžaduje aj to, aby audítori boli pri vykonávaní auditu, služieb preverenia a iných uisťovacích zákaziek nezávislí. Koncepčný rámec sa aplikuje na identifikovanie, hodnotenie a riešenie ohrozenia súladu s nezávislosťou rovnakým spôsobom ako na ohrozenie súladu so základnými princípmi.
10. Dodržiavanie kódexu vyžaduje poznanie, chápanie a aplikovanie nasledujúceho:
 - všetkých príslušných ustanovení konkrétneho oddielu v kontexte časti 1 spolu s dodatočným materiálom uvedeným v oddieloch 200, 300, 400 príp. 900 podľa relevantnosti.
 - všetkých príslušných ustanovení konkrétneho oddielu, napríklad pri aplikovaní ustanovení, ktoré sú uvedené v častiach s podtitulmi “Všeobecné” a “Všetci klienti auditu” spolu s ďalšími špecifickými ustanoveniami vrátane tých, ktoré sú uvedené v častiach s podtitulmi “Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu” alebo “Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu.”
 - všetkých príslušných ustanovení konkrétneho oddielu spolu s ďalšími ustanoveniami uvedenými v príslušných pododdieloch.

Požiadavky a aplikačný materiál

11. Požiadavky a aplikačný materiál sa musia chápať a aplikovať tak, aby bol splnený cieľ dodržiavania základných princíпов, uplatňovania koncepčného rámca a v prípade výkonu auditu, preverenia a iných uisťovacích služieb aj zachovania nezávislosti.

Požiadavky

12. Požiadavky sú označené písmenom „R” a vo väčšine prípadov zahrňujú výraz „musiet“ v príslušnom tvare. Výraz „musiet“ v príslušnom tvare použitý v kódexe ukladá audítorovi alebo firme povinnosť dodržiavať konkrétne ustanovenie, v ktorom je použitý výraz „musiet“ v príslušnom tvare.
13. V niektorých situáciách poskytuje kódex osobitnú výnimku z požiadavky. V takomto prípade je ustanovenie označené písmenom „R”, ale je použitý výraz „môcť/smieť” v príslušnom tvare a prípadne v podmienovacom spôsobe.
14. Ak je v kódexe použitý výraz „môcť/smieť“ v príslušnom tvare, označuje povolenie prijať určité opatrenie za určitých okolností, vrátane ako výnimku z požiadavky. Nie je použitý na označenie možnosti.
15. Ak je v kódexe použitý výraz podmienenej možnosti („mohol by/mohli by“ atď.), označuje možnosť, že vznikne nejaká záležitosť, alebo že dôjde k nejakej udalosti alebo konaniu. Tento výraz nepripisuje žiadnu konkrétnu úroveň možnosti ani pravdepodobnosti, ak je použitý v spojení s hrozbou, pretože vyhodnotenie úrovne ohrozenia závisí od faktov a okolností konkrétnej záležitosti, udalosti alebo priebehu konania.

Aplikačný materiál

16. Okrem požiadaviek obsahuje kódex aj aplikačný materiál, ktorý poskytuje kontext dôležitý na správne chápanie kódexu. Aplikačný materiál má najmä audítorom pomôcť pri pochopení, ako by mali koncepčný rámec aplikovať na konkrétne okolnosti, rovnako ako aj pri pochopení a dodržiavaní špecifickej požiadavky. I keď aplikačný materiál sám o sebe nepredstavuje požiadavku, zohľadnenie aplikačného materiálu je nevyhnutné na správne aplikovanie požiadaviek kódexu vrátane aplikovania koncepčného rámca. Aplikačný materiál je označený písmenom „A“.
17. Ak aplikačný materiál zahrňuje zoznamy príkladov, tieto zoznamy nie sú úplné.

Príloha k Sprievodcovi kódexom

18. Príloha k Sprievodcovi kódexom poskytuje prehľad kódexu.

Príloha k Sprievodcovi kódexom

PREHLAD KÓDEXU

ČASŤ 1

DODRŽIAVANIE KÓDEXU, ZÁKLADNÉ PRINCÍPY A KONCEPČNÝ RÁMEC

(VŠETCI AUDÍTORI – ODDIELY 100 AŽ 199)

ČASŤ 2

ZAMESTNANÍ AUDÍTORI

(ODDIELY 200 AŽ 299)

(ČASŤ 2 SA TÝKA AJ JEDNOTLIVÝCH
AUDÍTOROV POSKYTUJÚCICH SLUŽBY, AK
VYKONÁVAJU ODBORNÉ ČINNOSTI)

ČASŤ 3

AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY

(ODDIELY 300 AŽ 399)

MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY NEZÁVISLOSTI

(ČASŤI 4A A 4B)

**ČASŤ 4A – NEZÁVISLOSŤ PRI
ZÁKAZKÁCH NA AUDIT A PREVERENIE**

(ODDIELY 400 AŽ 899)

**ČASŤ 4B – NEZÁVISLOSŤ PRI
ZÁKAZKÁCH NA UISTOVACIE SLUŽBY
INÉ AKO AUDIT A PREVERENIE**

(ODDIELY 900 AŽ 999)

SLOVNÍK POJMOV

(VŠETCI AUDÍTORI)

PRÍRUČKA MEDZINÁRODNÉHO ETICKÉHO KÓDEXU AUDÍTORA (S MEDZINÁRODNÝMI ŠTANDARDMI NEZÁVISLOSTI)

OBSAH

	Strana
PREDSLOV	14
ČASŤ 1 – DODRŽIAVANIE KÓDEXU, ZÁKLADNÉ PRINCÍPY A KONCEPČNÝ RÁMEC	15
100 Dodržiavanie kódexu	16
110 Základné princípy	19
111 – Bezúhonnosť	20
112 – Objektivita	21
113 – Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť	21
114 – Dôvernosť informácií	22
115 – Profesionálne správanie	25
120 Koncepčný rámec	27
ČASŤ 2 – ZAMESTNANÍ AUDÍTORI	39
200 Uplatňovanie konceptného rámca – Zamestnaní audítori	40
210 Konflikt záujmov	46
220 Príprava a vykazovanie informácií	49
230 Konanie s dostatočnou odbornosťou	55
240 Finančná zainteresovanosť, odmeňovanie a stimuly spojené s finančným vykazovaním a rozhodovaním	57
250 Stimuly vrátane darov a pohostinnosti	59
260 Reagovanie na nesúlad so zákonmi a predpismi	65
270 Nátlak na porušenie zakladaných princíпов	76

ČASŤ 3 – AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY	80
.....	
300 Uplatňovanie koncepčného rámca – Audítori poskytujúci služby	81
.....	
310 Konflikty záujmov	91
320 Odborné poverenie	97
321 Názor druhej osoby	103
325 Objektívnosť odborníka vykonávajúceho kontrolu kvality zákazky a iných vhodných odborníkov	104
330 Honorár a iné typy odmeny	107
340 Stimuly vrátane darov a pohostinnosti.....	110
350 Správa aktív klienta.....	116
360 Reagovanie na nesúlad so zákonmi a predpismi.....	118
MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY NEZÁVISLOSTI (ČASTI 4A A 4B)	133
ČASŤ 4A – NEZÁVISLOSŤ PRE ZÁKAZKY NA AUDIT A ZÁKAZKY NA PREVERENIE	133
400 Uplatňovanie koncepčného rámca pri zákazkách na audit a na preverenie	135
.....	
405 Skupinové audity	156
410 Honoráre	166
411 Zásady odmeňovania a hodnotenia	181
420 Dary a pohostinnosť	182
430 Prebiehajúce alebo hroziace súdne spory	183
510 Finančná zainteresovanosť	184
511 Úvery a záruky	190
520 Podnikateľské vzťahy	192
521 Rodinné a osobné vzťahy	195
522 Služby nedávno poskytnuté klientovi auditu	199
523 Pozícia riaditeľa alebo funkcionára v spoločnosti klienta auditu.....	201
524 Zamestnanie u klienta auditu	203
525 Dočasné pridelenie pracovníkov	207

540	Dlhodobé prepojenie personálu (vrátane rotácie partnera) s klientom auditu	209
600	Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu	215
601	– Účtovné služby a služby vedenia účtovníctva	226
602	– Administratívne služby	229
603	– Oceňovacie služby	230
604	– Daňové služby	232
605	– Služby interného auditu	242
606	– Služby súvisiace so systémami IT	246
607	– Služby podpory pri súdnych procesoch	249
608	– Právne služby	252
609	– Náborové služby	255
610	– Služby v oblasti podnikových financií	257
800	Správy o finančných výkazoch na špeciálne účely vrátane obmedzenia ich použitia a distribúcie (zákazky na audit a preverenie)	260

ČASŤ 4B – NEZÁVISLOSŤ PRE ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY INÉ AKO ZÁKAZKY NA AUDIT A ZÁKAZKY NA PREVERENIE

	264
900	Uplatňovanie koncepčného rámca pri zákazkách na uistenie iných ako zákazky ako zákazky na audit a preverenie	265
905	Honoráre	276
906	Dary a pohostinnosť	281
907	Prebiehajúce alebo hroziace súdne spory	282
910	Finančná zainteresovanosť	283
911	Úvery a záruky	287
920	Podnikateľské vzťahy	290
921	Rodinné a osobné vzťahy	292
922	Nedávno poskytnuté služby klientovi uisťovacích služieb	296
923	Pozícia riaditeľa alebo funkcionára v spoločnosti klienta uisťovacích služieb	298
924	Zamestnanie u klienta uisťovacích služieb	299
940	Dlhodobé prepojenie personálu s klientom uisťovacích služieb	302

950	Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientom uisťovacích služieb...	305
990	Správy, ktoré obsahujú obmedzenie ich použitia a šírenia (Zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a preverenie).....	310
	SLOVNÍK POJMOV, ZOZNAM SKRATIEK.....	313
	DÁTUM ÚČINNOSTI	337

PREDSLOV

Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov („IESBA“) v rámci vlastných kompetencií vypracúva a vydáva *Medzinárodný etický kódex audítora (s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti)* („kódex“). Kódex je určený pre audítorov na celom svete. IESBA ustanovuje kódex na medzinárodné aplikovanie podľa príslušného procesu.

Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC) určuje pre svoje členské štáty osobitné požiadavky týkajúce sa kódexu.

ČASŤ 1 – DODRŽIAVANIE KÓDEXU, ZÁKLADNÉ PRINCÍPY A KONCEPČNÝ RÁMEC

	Strana
Oddiel 100 Dodržiavanie kódexu	16
Oddiel 110 Základné princípy.....	19
Pododdiel 111 – Bezúhonnosť.....	20
Pododdiel 112 – Objektívnosť.....	21
Pododdiel 113 – Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť.....	21
Pododdiel 114 – Dôvernosť informácií	22
Pododdiel 115 – Profesionálne správanie.....	25
Oddiel 120 Koncepčný rámec	27

ČASŤ 1 – DODRŽIAVANIE KÓDEXU, ZÁKLADNÉ PRINCÍPY A KONCEPČNÝ RÁMEC

ODDIEL 100

DODRŽIAVANIE KÓDEXU

Všeobecné

- 100.1 Charakteristickým znakom profesie audítora je prijatie zodpovednosti konať vo verejnom záujme.
- 100.2 Dôvera v profesiu audítora je dôvodom, prečo podniky, vláda a iné organizácie zapájajú audítorov do širokej škály oblastí vrátane finančného a podnikového výkazníctva, uisťovania a iných odborných činností. Audítori chápu a uznávajú, že táto dôvera je založená na zručnostiach a hodnotách, ktoré audítori prinášajú do odborných činností, ktoré vykonávajú, vrátane:
- (a) dodržiavania etických princípov a odborných štandardov,
 - (b) uplatňovania podnikateľskej prezieravosti,
 - (c) uplatňovania odbornosti na riešenie technických a iných záležitostí a
 - (d) uplatňovanie odborného úsudku.
- Uplatňovanie týchto zručnosti a hodnôt umožňuje, aby audítori poskytovali rady alebo iné výstupy, ktoré spĺňajú účel, na ktorý boli poskytnuté, a na ktoré sa predpokladaní užívateľa takýchto výstupov môžu spoľahnúť.
- 100.3 Kódex určuje vysoké normy etického správania očakávaného od audítorov, ktoré musia prijať audítorské organizácie, ktoré sú členmi Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC), alebo ktoré musia používať členovia IFAC ako základ pre svoje etické kódexy. Kódex môžu využívať alebo prijať aj tie organizácie, ktoré sú zodpovedné za stanovenie etických štandardov účtovníkov v jednotlivých sektoroch alebo jurisdikciách, a firmy pri vypracovaní svojich etických pravidiel a zásad nezávislosti.
- 100.4 Kódex určuje päť hlavných pravidiel, ktoré musia dodržiavať všetci audítori. Zahrňuje tiež koncepčný rámec, ktorý určuje postup na určenie, vyhodnotenie a riešenie hrozieb nedodržania súladu s týmito základnými pravidlami a ohrozenia nezávislosti v prípade auditov a iných zákaziek na uistenie. Kódex tiež uplatňuje základné pravidlá a koncepčný rámec na celý rad faktov a okolností, s ktorými sa audítori môžu stretnúť, či už ako zamestnaní audítori alebo audítori poskytujúci služby.

Požiadavky a aplikačný materiál

- 100.5 A1 Požiadavky v kódexe označené písmenom „R” ukladajú povinnosti.
- 100.6 A2 Aplikačný materiál označený písmenom „A” poskytuje kontext, vysvetlenia, návrhy na opatrenia alebo záležitosti, ktoré je potrebné zvážiť, príklady a ďalšie usmernenia dôležité na správne pochopenie kódexu. Účelom aplikačného materiálu je najmä pomôcť audítorom pri správnom pochopení, ako by sa mal koncepčný rámec uplatňovať na konkrétne okolnosti, a pochopení konkrétnej požiadavky a súčasne pomôcť pri dodržiavaní požiadaviek. Aj keď aplikačný materiál sám osebe neukladá požiadavku, jeho zohľadnenie je nevyhnutné na správne uplatňovanie požiadaviek kódexu vrátane aplikovania koncepčného rámca.
- R100.6** Audítor musí tento kódex pri svojom konaní dodržiavať.
- 100.5 A1 Presadzovanie základných princípov a súladu s konkrétnymi požiadavkami kódexu umožňuje, aby audítor splnil svoju zodpovednosť konať vo verejnom záujme.
- 100.7 A2 Dodržiavanie kódex sa spája aj venovaním primeranej pozornosti cieľom a zámerom konkrétnych požiadaviek.
- 100.6 A3 Súlad s požiadavkami kódexu neznamená, že audítori vždy splnili svoju zodpovednosť konať vo verejnom záujme. Môžu nastať nezvyčajné alebo mimoriadne okolnosti, za ktorých sa audítor domnieva, že súlad s požiadavkou alebo požiadavkami kódexu nemusí byť vo verejnom záujme alebo by viedol k neprimeranému výsledku. Za takýchto okolností by audítor mal požiadať o radu vhodný orgán, napríklad profesionálnu organizáciu alebo regulačný orgán.
- 100.6 A4 V prípade konania vo verejnom záujme musí audítor zohľadniť nielen preferencie alebo požiadavky konkrétneho klienta alebo zamestnávateľa, ale tiež záujmy ostatných zúčastnených strán, ktoré vykonávajú odborné činnosti.
- R100.7** V prípade okolností, keď zákony alebo predpisy znemožňujú, aby audítor dodržal súlad s niektorými časťami kódexu, prednosť majú tieto zákony a predpisy, pričom audítor je povinný dodržať všetky ostatné časti kódexu.
- 100.7 A1 Zásada profesionálneho správania vyžaduje, aby audítor dodržiaval príslušné zákony a predpisy. V niektorých jurisdikciách môžu platiť ustanovenia, ktoré sa líšia od ustanovení tohto kódexu alebo sú prísnejšie. Audítori v týchto jurisdikciách musia poznať tieto rozdiel a dodržiavať prísnejšie ustanovenia, pokiaľ to nie je zakázané zákonom alebo predpismi.

Porušenia kódexu

R100.8 Odseky R400.80 až R400.89 a R900.50 až R900.55 sa zaoberajú porušením *Medzinárodných štandardov nezávislosti*. Audítora, ktorý identifikuje porušenie akéhokoľvek iného ustanovenia kódexu, musí vyhodnotiť závažnosť porušenia a jeho dopadu na schopnosť audítora dodržať základné princípy. Audítora musí aj:

- (a) čo najskôr prijať akékoľvek možné opatrenia, aby uspokojivo vyriešil následky porušenia,
- (b) určiť, či je nutné takéto porušenie oznámiť príslušným stranám.

100.8 A1 Príslušné strany, ktorým je prípadne nutné porušenie oznámiť, zahŕňujú tie strany, ktoré by mohli byť ovplyvnené takýmto porušením, rovnako ako aj odborné a regulačné orgány alebo orgán dohľadu.

ODDIEL 110**ZÁKLADNÉ PRINCÍPY****Všeobecné**

110.1 A1 Existuje päť základných etických princípov, ktoré musí audítor dodržiavať:

- (a) Bezúhonnosť – audítor musí byť otvorený a čestný vo všetkých profesionálnych a obchodných vzťahoch.
- (b) Objektívnosť – uplatňovanie odborného alebo obchodného úsudku bez toho, aby sa dopustil:
 - (i) predpojatosti,
 - (ii) konfliktu záujmov a
 - (iii) neprípustného vplyvu jednotlivcov, organizácií, technológií alebo iných faktorov alebo neprípustného spoliehania sa na nich.
- (c) Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť – audítor musí:
 - (i) dosahovať a udržiavať odborné poznatky a zručnosti na úrovni, ktorá je nevyhnutá na to, aby mohol klientovi alebo zamestnávateľovi poskytovať kvalifikované odborné služby, odzrkadľujúce súčasné technické a odborné štandardy a príslušnú legislatívu, a
 - (ii) konať s primeranou starostlivosťou a v súlade s platnými technickými a odbornými štandardmi.
- (d) Dôvernosť informácií – audítor musí dodržiavať dôverný charakter informácií, ktoré nadobudol ako výsledok profesionálnych a obchodných vzťahov.
- (e) Profesionálne správanie – audítor musí:
 - (i) dodržiavať relevantné zákony a predpisy,
 - (ii) správať sa spôsobom, ktorý je zodpovedá profesionálnej zodpovednosti konať vo verejnom záujme pri všetkých odborných činnostiach a všetkých obchodných vzťahoch,
 - (iii) vyhnúť sa správaniu, o ktorom audítor vie alebo by mal vedieť, že by mohlo znevážiť audítorskú profesiu.

R110.2 Audítor musí dodržiavať všetky tieto základné princípy.

- 110.2 A1 Základné etické princípy určujú štandard správania, ktoré sa od audítora očakáva. Koncepčný rámec určuje prístup, ktorý audítor musí uplatňovať, aby napomohol dodržiavanie týchto základných princíпов. Pododdiely 111 až 115 uvádzajú požiadavky a aplikačný materiál vo vzťahu k jednotlivým základným princíпов.
- 110.2 A2 Audítor môže čeliť situácii, v ktorej je dodržiavanie niektorého zo základných princíпов v konflikte s dodržiavaním iného základného princípu alebo viacerých základných princíпов. V takomto prípade môže audítor zvážiť konzultáciu, v prípade potreby anonymnú, s nasledujúcimi subjektmi:
- Ostatné osoby v rámci firmy alebo organizácie zamestnávateľa.
 - Osoby poverené spravovaním.
 - Odborný orgán.
 - Regulačný orgán.
 - Právny poradca.
- Takéto konzultácie však nezbavujú audítora zodpovednosti za uplatnenie odborného úsudku na vyriešenie konfliktu, a prípadne, ak to nie je zakázané zákonom ani predpisom, za dištancovanie sa od záležitosti, ktorá vytvára konflikt.
- 110.2 A3 Audítor by mal zdokumentovať podstatu problému, podrobnosti o všetkých rozhovoroch, rozhodnutia a odôvodnenie týchto rozhodnutí.

PODODDIEL 111 – BEZÚHONNOSŤ

- R111.1** Audítor musí dodržiavať princíp bezúhonnosti, ktorý vyžaduje, aby bol audítor otvorený a čestný vo všetkých profesionálnych a obchodných vzťahoch.
- 111.1 A1 Bezúhonnosť zahŕňa čestné jednanie, pravdovravnosť a silný charakter konať primerane, aj v prípade nátlaku konať inak, alebo ak by to mohlo mať potenciálne nepriaznivé osobné alebo organizačné dôsledky.
- 111.1 A2 Primerané konanie znamená:
- (a) stáť si za svojím v prípade konfrontácie s dilemami a ťažkými situáciami, alebo
 - (b) spochybníť ostatných, keď a ako si to okolnosti
- vyžadujú, spôsobom primeraným okolnostiam.
- R111.2** Audítor nesmie byť vedome uvádzaný v spojitosti so správami, hláseniami, oznámeniami ani inými informáciami, o ktorých je presvedčený, že:

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

111.2 A1 Ak audítor poskytne modifikovanú správu v súvislosti s takouto správou, hlásením, oznámením alebo inými informáciami, potom neplatí, že audítor koná v rozpore s odsekom R111.2.

R111.3 Ak sa audítor dozvie, že bol spájaný s takýmito informáciami opísanými v odseku R111.2, musí podniknúť potrebné kroky, aby viac s nimi nebol spájaný.

PODODDIEL 112 – OBJEKTÍVNOSŤ

R112.1 Audítor musí dodržiavať princíp objektívnosti, ktorý vyžaduje, aby audítor uplatňoval odborný alebo obchodný úsudok bez toho, aby bol ohrozený:

- (a) predpojatosťou,
- (b) konfliktom záujmov alebo
- (c) neprípustným vplyvom jednotlivcov, organizácií alebo iných faktorov alebo neprimeraným spoliehaním sa na jednotlivcov, organizácie alebo iné faktory.

R112.2 Audítor nesmie vykonávať odbornú činnosť, ak situácia alebo vzťahy neprimerane ovplyvňujú odborný úsudok audítora s ohľadom na danú službu.

PODODDIEL 113 – ODBORNÁ SPÔSOBILOSŤ A PRIMERANÁ STAROSTLIVOSŤ

R113.1 Audítor musí dodržiavať princíp odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti, ktorá ukladá audítorovi plnenie týchto povinností:

- (a) udržiavať si odborné poznatky a zručnosti na úrovni potrebnej na zabezpečenie, aby klient alebo zamestnávateľ získal kvalifikované odborné služby v súlade s platnými technickými a odbornými normami a príslušnou legislatívou, a
- (b) vykonávať odborné činnosti alebo poskytovať odborné služby s primeranou starostlivosťou v súlade s platnými technickými a odbornými normami.

113.1 A1 Kvalifikované odborné služby vyžadujú uplatňovanie zdravého úsudku pri aplikácii odborných poznatkov a zručností pri poskytovaní

- 113.1 A2 Vedomosti a zručnosti potrebné pre profesionálnu činnosť sa líšia v závislosti od povahy vykonávanej činnosti. Napríklad okrem uplatňovania akýchkoľvek technických znalostí relevantných pre profesionálnu činnosť interakciu audítora so subjektmi a jednotlivcami, s ktorými audítor komunikuje a spolupracuje, uľahčujú aj interpersonálne, komunikačné a organizačné zručnosti.
- 113.1 A3 Udržiavanie odbornej spôsobilosti vyžaduje sústavné sledovanie a poznanie vývoja v príslušnej technickej, odbornej a obchodnej oblasti. Neustály odborný vývoj umožňuje audítorovi rozvíjať a udržiavať schopnosti, ktoré mu umožňujú kvalifikovaný výkon v odbornom prostredí.
- 113.1 A4 Primeraná starostlivosť zahŕňa povinnosť konať v súlade s požiadavkami zákazky a pozorne, dôkladné a včasné plnenie úloh.
- R113.2** Pri dodržiavaní princípu odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti musí audítor vykonať primerané kroky, aby zabezpečil, že osoby, ktoré pracujú na základe svojej odbornej pozície pod vedením audítora, majú primerané odborné vzdelanie a dohľad.
- R113.3** Audítor musí podľa potreby upozorniť klientov, zamestnávateľa alebo iných užívateľov jeho odborných služieb alebo iných činností o obmedzeniach spojených s týmito službami alebo činnosťami.

PODODDIEL 114 – DÔVERNOSŤ INFORMÁCIÍ

- R114.1** Audítor musí dodržiavať princíp dôvernosti informácií, ktorý vyžaduje, aby audítor dodržiaval dôvernosť informácií, ktoré nadobudol v dôsledku profesionálnych a obchodných vzťahov. Audítor musí plniť nasledujúce povinnosti:
- (a) Audítor si musí byť vedomý možnosti neúmyselného zverejnenia dôverných informácií, a to aj v spoločenskom prostredí, a zvlášť si musí byť vedomý, že by mohol neúmyselne sprístupniť dôverné informácie blízkemu obchodnému partnerovi alebo blízkemu alebo najbližšiemu rodinnému príslušníkovi.
 - (b) Audítor musí zachovávať dôvernosť informácií v rámci firmy alebo organizácie zamestnávateľa.
 - (c) Audítor musí zachovávať dôvernosť informácií, ktoré mu poskytol potenciálny klient alebo zamestnávateľ.
 - (d) Audítor musí vykonať primerané kroky, aby zabezpečil, že pracovníci, ktorí pracujú pod vedením audítora, a osoby, od ktorých získava rady a pomoc, dodržiavajú povinnosť audítora zachovávať dôvernosť.

114.1 A1 Zachovávanie dôvernosti informácií získaných v priebehu profesionálnych a obchodných vzťahov zahŕňa prijímanie vhodných opatrení zo strany audítora na ochranu dôvernosti takýchto informácií počas ich zhromažďovania, používania, prenosu, uchovávanía alebo zadržiavania, šírenia a zákonného zničenia.

R114.2 S výhradou odseku R114.3 audítor nesmie:

- (a) zverejniť dôverné informácie získané v rámci profesionálnych a obchodných vzťahov.
- (b) používať dôverné informácie, ktoré získal v dôsledku profesionálnych a obchodných vzťahov vo svoj vlastný prospech, prospech organizácie zamestnávateľa ani v prospech tretej strany.
- (c) používať ani zverejniť dôverné informácie, ktoré nadobudol alebo získal v dôsledku profesionálneho alebo obchodného vzťahu ani po ukončení tohto vzťahu.
- (d) používať ani zverejňovať informácie, na ktoré sa vzťahuje povinnosť mlčanlivosti, bez ohľadu na to, či sa informácie stali verejne dostupnými, či už náležitým alebo nenáležitým spôsobom.

R114.3 Platí výnimka z odseku R114.2, podľa ktorej audítor môže zverejniť alebo použiť dôverné informácie, ak:

- (a) existuje zákonná alebo profesijná povinnosť alebo právo tak urobiť.
- (b) to povolí klient alebo akákoľvek iná osoba s oprávnením povoliť zverejnenie alebo použitie dôverných informácií, pričom zákon ani iné nariadenie to nezakazuje.

114.3 A1 Dôvernosť informácií slúži verejnému záujmu, pretože umožňuje voľný tok informácií od klienta alebo zamestnávateľa audítora k audítorovi s vedomím, že informácie nebudú zverejnené tretej strane. Existujú však okolnosti, keď audítori sú alebo by mohli byť povinní zverejniť dôverné informácie, alebo keď by takéto zverejnenie dôverných informácií mohlo byť vhodné. Takéto okolnosti zahŕňujú nasledujúce prípady:

- (a) Zverejnenie vyžaduje zákon, napríklad:
 - (i) predloženie dokumentov alebo iné poskytnutie dôkazov v priebehu súdneho konania, alebo
 - (ii) sprístupnenie informácií príslušným verejným orgánom o porušení zákona, ktoré vyšlo najavo.

- (b) Existuje profesionálna povinnosť alebo právo sprístupniť informácie, pokiaľ to nezakazuje zákon, aby sa:
- (i) dodržali požiadavky profesijnej organizácie na kontrolu kvality.
 - (ii) poskytla odpoveď na otázky alebo vyšetrovanie zo strany profesijnej organizácie alebo regulačného orgánu.
 - (iii) zabezpečila ochrana odborných záujmov audítora v prípade právneho konania.
 - (iv) zabezpečil súlad s technickými a odbornými normami, vrátane etických požiadaviek.

114.3 A2 Pri rozhodovaní, či sa dôverné informácie majú sprístupniť, je v závislosti od okolností nutné zohľadniť nasledujúce faktory:

- Či by mohli byť poškodené záujmy zúčastnených strán vrátane tretích strán, ktorých záujmy by mohli byť ovplyvnené, ak klient alebo zamestnávateľ súhlasia, aby audítor zverejnil dôverné informácie.
- Či sú všetky relevantné informácie známe a podložené v rozsahu, ktorý umožňuje ich sprístupnenie. Faktory ovplyvňujúce rozhodnutie o zverejnení zahŕňajú nasledujúce:
 - Nepodložené fakty.
 - Neúplné informácie.
 - Nepodložené závery.
- Navrhovaný spôsob komunikácie informácií.
- Či sú strany, ktorým sú informácie adresované, vhodnými príjemcami.
- Akékoľvek platné zákony alebo nariadenia (vrátane tých, ktoré upravujú ochranu súkromia) v jurisdikcii, kde by mohlo dôjsť k zverejneniu, a ak ide o inú jurisdikciu, jurisdikcia, z ktorej dôverné informácie pochádzajú.

114.3 A3 Okolnosti, za ktorých firma alebo zamestnávajúca organizácia žiada o povolenie na použitie alebo zverejnenie dôverných informácií, zahŕňajú prípady, keď sa informácie majú použiť na účely školení, pri vývoji produktov alebo technológií, vo výskume alebo ako zdrojový materiál pre priemysel alebo iné porovnávacie údaje alebo štúdie.

Takéto povolenie môže byť všeobecné vo svojom uplatnení (napríklad vo vzťahu k použitiu informácií na účely interného školenia alebo iniciatív na zvýšenie kvality). Pri získavaní povolenia od osoby alebo subjektu, ktorý poskytol takéto informácie, na použitie za konkrétnych okolností, môžu medzi relevantné faktory, ktoré je potrebné oznámiť (najlepšie písomne), patriť:

- povaha informácií, ktoré sa majú zverejniť alebo použiť.
- účel, na ktorý sa majú informácie použiť alebo zverejniť (napríklad vývoj technológií, výskum alebo porovnávacie údaje či štúdie).
- určenie osoby alebo subjektu, ktorý bude vykonávať činnosť, na ktorú sa majú informácie použiť alebo zverejniť.
- či bude identita osoby alebo subjektu, ktorý poskytol takéto informácie, alebo akýchkoľvek osôb alebo subjektov, ktorých sa takéto informácie týkajú, identifikovateľná z výstupu činnosti, pre ktorú sa majú informácie použiť alebo zverejniť.

R114.4 Audítora musí dodržiavať zásadu mlčanlivosti aj po skončení vzťahu medzi audítorm a klientom alebo zamestnávajúcou organizáciou. Pri zmene zamestnania alebo získaní nového klienta je audítora oprávnený využiť predchádzajúce skúsenosti, ale nesmie použiť ani zverejniť žiadne dôverné informácie získané alebo prijaté v priebehu profesionálneho alebo obchodného vzťahu.

PODODDIEL 115 – PROFESIONÁLNE SPRÁVANIE

R115.1 Audítora musí dodržiavať princíp profesionálneho správania, ktorý vyžaduje, aby audítora:

- (a) dodržiaval príslušné zákony a predpisy.
- (b) sa správal spôsobom, ktorý je v súlade s jeho povinnosťou konať vo verejnom záujme pri všetkých profesionálnych činnostiach a všetkých obchodných vzťahoch.
- (c) zdržal sa akéhokoľvek správania, o ktorom audítora vie alebo by mal vedieť, že môžu spôsobiť diskreditáciu profesie audítora.

Audítora sa nesmie vedome zapojiť do žiadnej podnikateľskej činnosti, povolania ani činnosti, ktorá narúša alebo by mohla narušiť bezúhonnosť, objektivnosť alebo dobrú povesť audítorskej profesie a v dôsledku toho by bola nezlučiteľná so základnými princípmi.

- 115.1 A1 Správanie, ktoré by mohlo spôsobiť diskreditáciu audítorskej profesie, zahŕňa konanie, na základe ktorého by primerane uvažujúca a informovaná tretia osoba pravdepodobne dospela k záveru, že nepriaznivo ovplyvňuje dobrú povesť audítorskej profesie.
- R115.2** Pri marketingu alebo propagácii vlastnej práce nesmie audítor spôsobiť profesii zlú povesť. Audítor musí byť čestný a pravdovravný a nesmie:
- (a) zveličovať svoje schopnosti pri poskytovaní služieb, ktoré ponúka, ani svoju kvalifikáciu alebo skúsenosti.
 - (b) znevažovať referencie ani poskytovať nepodložené porovnania týkajúce sa práce iných audítorov.
- 115.2 A1 Ak má audítor pochybnosti, či je forma marketingu a propagácie vhodná, odporúča sa, aby sa audítor poradil s profesijným orgánom.

ODDIEL 120**KONCEPČNÝ RÁMEC****Úvod**

120.1 Okolnosti, za ktorých audítori poskytujú služby, môžu vytvárať ohrozenie súladu so základnými princípmi. Oddiel 120 uvádza požiadavky a aplikačný materiál vrátane koncepčného rámca s cieľom pomôcť audítorom pri dodržiavaní základných princípov a plnení ich zodpovednosti konať vo verejnom záujme. Tieto požiadavky a aplikačný materiál zodpovedajú širokej škále faktov a okolností vrátane rozličných profesionálnych činností, záujmov a vzťahov, ktoré vytvárajú ohrozenie súladu so základnými princípmi. Okrem toho odrádzajú audítora od toho, aby konšatovali, že situácia je povolená len preto, že nie je výslovne zakázaná kódexom.

120.2 Koncepčný rámec špecifikuje prístup audítora s cieľom:

- (a) identifikovať ohrozenie súladu so základnými princípmi;
- (b) vyhodnotiť identifikované ohrozenie; a
- (c) riešiť ohrozenie jeho odstránením alebo znížením na akceptovateľnú úroveň.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

R120.3 Audítor musí aplikovať koncepčný rámec, aby identifikoval, vyhodnotil a vyriešil ohrozenie súladu so základnými princípmi, ktoré sú uvedené v oddiele 110.

120.3 A1 Ďalšie požiadavky a aplikačný materiál, ktoré sú dôležité pri aplikovaní koncepčného rámca, sú uvedené v nasledujúcich častiach:

- (a) Časť 2 - *Zamestnaní audítora*;
- (b) Časť 3 - *Audítori poskytujúci služby* a
- (c) *Medzinárodné štandardy nezávislosti*, a to v týchto častiach:
 - (i) Časť 4A - *Nezávislosť pre zákazky na audit a zákazky na preverenie*
 - (ii) Časť 4B - *Nezávislosť pre zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a zákazky na preverenie*.

R120.4 Pri riešení otázok etiky musí audítor zvážiť kontext, v ktorom sa vyskytli alebo by sa mohli vyskytnúť. Ak fyzická osoba, ktorá je audítorom poskytujúcim služby, vykonáva odborné činnosti podľa vzťahu audítora s firmou, či už ako dodávateľ, zamestnanec alebo vlastník, musí dodržiavať ustanovenia v časti 2, ktoré sa vzťahujú na tieto okolnosti.

R120.5 Pri aplikovaní koncepčného rámca audítor musí:

- (a) mať skúmavú myseľ;
- (b) uplatňovať odborný úsudok;
- (c) používať primeraný a informovaný test tretej strany opísaný v odseku 120.5 A9.

Skúmavá myseľ

120.5 A1 Skúmavá myseľ je nevyhnutným predpokladom na oboznámenie sa so známymi faktami a okolnosťami potrebnými na správne uplatnenie koncepčného rámca. Uplatňovanie skúmavej mysle zahŕňa:

- (a) zváženie zdroja, relevantnosti a dostatočnosti získaných informácií s prihliadnutím na povahu, rozsah, a výstupy vykonávanej odbornej činnosti a
- (b) otvorenosť a pozornosť voči potrebe ďalšieho skúmania alebo iných opatrení.

120.5 A2 Pri posudzovaní zdroja, relevantnosti a dostatočnosti získaných informácií môže audítor okrem iného zohľadniť, či:

- sa objavili nové informácie alebo došlo k zmenám skutočností a okolností.
- informácie alebo ich zdroj môžu byť ovplyvnené predpojatosťou alebo vlastným záujmom.
- existujú dôvody na obavy, že vo faktoch a okolnostiach, ktoré sú audítorovi známe, môžu chýbať potenciálne relevantné informácie.
- existuje nesúlad medzi známymi skutočnosťami a okolnosťami a očakávaniami audítora.
- informácie poskytujú primeraný základ, na ktorom je možné dospieť k záveru.
- na základe získaných informácií možno dospieť k iným primeraným záverom.

120.5 A3 Odsek R120.5 vyžaduje, aby všetci audítori pri určovaní, hodnotení a riešení ohrozenia základných princípov uplatňovali skúmané myslenie. Tento predpoklad uplatňovania koncepčného rámca sa vzťahuje na všetkých audítorov bez ohľadu na vykonávanú odbornú činnosť. Podľa audítorských štandardov, štandardov preverenia a štandardov pre iné uisťovacie služby, vrátane štandardov, ktoré vydala IAASB, sú audítori povinní uplatňovať profesionálny skepticizmus, ktorý zahŕňa kritické posúdenie dôkazov.

Uplatňovanie odborného úsudku

120.5 A4 Odborný úsudok zahŕňa uplatňovanie príslušného odborného vzdelávania, odborných vedomostí, zručností a skúseností zodpovedajúcich skutočnostiam a okolnostiam vrátane povahy a rozsahu konkrétnych odborných činností, a príslušným záujmom a vzťahom.

120.5 A5 Odborný úsudok je potrebný, keď audítor uplatňuje koncepčný rámec, aby mohol prijímať informované rozhodnutia o dostupných spôsoboch konania a určiť, či sú tieto rozhodnutia za daných okolností vhodné. Pri tomto rozhodovaní môže audítor zvážiť napríklad nasledujúce záležitosti:

- či na vyvodenie záveru postačujú odborné znalosti a skúsenosti audítora.
- či je potrebné konzultovať s inými osobami, ktoré majú príslušné odborné znalosti alebo skúsenosti.
- či audítorove vlastné predsudky alebo predpojatosť môžu ovplyvniť jeho odborný úsudok.

120.5 A6 Okolnosti, za ktorých audítori vykonávajú profesionálne činnosti, a súvisiace faktory sa značne líšia svojím rozsahom a komplexnosťou. Odborný úsudok audítorov môže vyžadovať zohľadnenie komplexnosti vyplývajúcej z kumulatívneho efektu interakcie medzi prvkami faktov a okolností, ktoré sú neisté, a premennými a predpokladmi, ktoré sú vzájomne prepojené alebo závislé, a ich zmien.

120.5 A7 Riadenie zložitosti zahŕňa nasledujúce:

- Upozornenie firmy alebo zamestnávajúcej organizácie a v prípade potreby aj príslušných zainteresovaných strán na prirodzené neistoty alebo ťažkosti vyplývajúce z daných skutočností a okolností. (Pozri odsek R113.3)

- Pozorné sledovanie akéhokoľvek vývoja alebo zmien faktov a okolností a posudzovanie, či by mohli ovplyvniť akékoľvek úsudky, ktoré audítor urobil. (Pozri odseky R120.5 až 120.5 A3 a R120.9 až 120.9 A2)

120.5 A8 Riadenie zložitosti môže tiež zahŕňať:

- analyzovanie a skúmanie relevantných neistých prvkov, premenných a predpokladov a ich vzájomnej závislosti.
- používanie technológií na analýzu relevantných údajov s cieľom informovať o úsudku audítora.
- konzultácie s ostatnými stranami, vrátane expertov, s cieľom zabezpečiť primerané riešenie a dodatočné vstupy ako súčasť procesu hodnotenia.

Primerane uvažujúca a informovaná tretia strana

120.5 A9 Test primerane uvažujúcej a informovanej tretej strany predstavuje posúdenie audítora, či je pravdepodobné, že by iná osoba dospela k rovnakým záverom. Takéto posúdenie sa uskutočňuje z hľadiska primerane uvažujúcej a informovanej tretej strany, ktorá zväži všetky relevantné fakty a okolnosti, ktoré audítor pozná, alebo od ktorých by sa odôvodnene mohlo očakávať, že ich audítor pozná v čase vyvodenia záverov. Primerane uvažujúca a informovaná tretia strana nemusí byť audítorom, ale mala by mať vedomosti a skúsenosti potrebné na pochopenie a vyhodnotenie primeranosti záverov audítora nestranným spôsobom.

Identifikovanie hrozieb

R120.6 Audítor musí identifikovať ohrozenie súladu so základnými princípmi.

120.6 A1 Pochopenie faktov a okolností vrátane akýchkoľvek odborných činností, záujmov a vzťahov, ktoré by mohli ohroziť súlad so základnými princípmi, je predpokladom toho, aby audítor identifikoval ohrozenie takéhoto súladu. Existencia určitých podmienok, zásad a postupov zavedených audítorskou profesiou, legislatívou, regulačným úradom, firmou alebo zamestnávateľom, ktoré môžu pomôcť, aby audítor konal eticky, môžu tiež prispieť k identifikovaniu ohrozenia súladu so základnými princípmi. Odsek 120.8 A2 zahrňuje všeobecné príklady takýchto podmienok, zásad a postupov, ktoré sú aj faktormi relevantnými pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia.

120.6 A2 Ohrozenie súladu so základnými princípmi môže byť spôsobené širokou škálou faktov a okolností. Nie je možné definovať všetky možné situácie, ktoré predstavujú ohrozenie. Povaha zákaziek a pracovných zadaní sa môže líšiť a v dôsledku toho môžu vznikať rôzne typy hrozieb.

- 120.6 A3 Ohrozenie súladu so základnými princípmi spadá do jednej alebo viacerých z nasledujúcich kategórií:
- (a) Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu – hrozba, že finančný alebo iný záujem neprimerane ovplyvní odborný úsudok alebo správanie audítora.
 - (b) Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom – hrozba, že výsledky vlastného predchádzajúceho úsudku alebo poskytnutej služby, alebo úsudku alebo poskytnutej služby iného audítora v rámci firmy audítora alebo zamestnávateľa audítora, na ktoré sa audítor bude spoliehať pri formovaní úsudku v rámci vykonávanej činnosti alebo poskytovanej služby, nebudú primerane posúdené.
 - (c) Ohrozenie v dôsledku lobizmu – hrozba, že audítor bude presadzovať názor klienta alebo zamestnávateľa do takej miery, že ohrozí svoju objektívnosť.
 - (d) Ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov – hrozba, že audítor bude z dôvodu dlhodobého alebo blízkeho vzťahu s klientom alebo zamestnávateľom príliš solidárny s ich záujmami, alebo príliš benevolentný voči ich práci.
 - (e) Ohrozenie v dôsledku zastrašovania – hrozba, že audítor nebude konať objektívne z dôvodu skutočných alebo vnímaných ohrození súladu vrátane pokusov o nepatričné ovplyvňovanie audítora.
- 120.6 A4 Určitá okolnosť môže spôsobiť vznik viac než jedného ohrozenia a jedno ohrozenie môže ovplyvniť dodržiavanie viacerých základných princípov.

Hodnotenie ohrozenia

- R120.7** Keď audítor identifikuje ohrozenie súladu so základnými princípmi, musí vyhodnotiť, či je takéto ohrozenie na akceptovateľnej úrovni.

Akceptovateľná úroveň

120.7 A1 Akceptovateľná úroveň je úroveň, na ktorej by audítor, ktorý používa test primerane uvažujúcej a informovanej tretej strany, pravdepodobne vyvodil záver, že audítor dodržiava základné princípy.

Faktory relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia

120.8 A1 Zváženie kvalitatívnych i kvantitatívnych faktorov je dôležité, keď audítor hodnotí ohrozenie a prípadne aj kombinovaný účinok viacerých ohrození.

120.8 A2 Existencia podmienok, zásad a postupov opísaných v odseku 120.6 A1 môže byť tiež faktorom dôležitým pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia súladu so základnými princípmi. Takéto podmienky, zásady a postupy okrem iného zahrňujú:

- požiadavky týkajúce sa riadenia organizácie;
- požiadavky na vzdelávanie, školenie a odborné skúsenosti pre vstup do profesie;
- účinné systémy podávania sťažností, ktoré umožňujú, aby audítor a verejnosť upozornili na neetické správanie;
- explicitne definovanú povinnosť hlásiť prípad porušenia požiadaviek na etické správanie;
- odborné alebo regulačné monitorovanie a disciplinárne postupy.

Posúdenie nových informácií alebo zmien faktov a okolností

R120.9 Ak sa audítor dozvie o nových informáciách alebo zmenách faktov a okolností, ktoré by mohli mať vplyv na to, či bolo ohrozenie odstránené alebo znížené na akceptovateľnú úroveň, musí ohrozenie prehodnotiť a príslušne sa ním zaoberať.

120.9 A1 Audítor musí udržiavať ostražitosť počas celej svojej profesionálnej činnosti, aby vedel určiť, či sa objavili nové informácie, alebo či nedošlo k zmenám faktov a okolností, ktoré:

- (a) ovplyvňujú úroveň ohrozenia;
- (b) ovplyvňujú závery audítora o tom, či sú uplatňované opatrenia naďalej primerané na riešenie identifikovaných ohrození.

120.9 A2 Ak nové informácie vedú k identifikovaniu nového ohrozenia, musí audítor toto ohrozenie vyhodnotiť a podľa potreby ho riešiť. (Pozri body R120.7 a R120.10).

Riešenie ohrození

- R120.10** Ak audítor určí, že identifikované ohrozenie súladu so základnými princípmi nie je na akceptovateľnej úrovni, musí ohrozenie riešiť jeho odstránením alebo znížením na akceptovateľnú úroveň. Audítor musí tak urobiť:
- (a) odstránením okolností vrátane záujmov alebo vzťahov, ktoré vytvárajú ohrozenie,
 - (b) uplatnením opatrení, pokiaľ sú k dispozícii a je ich možné uplatniť, s cieľom znížiť úroveň ohrozenia na akceptovateľnú úroveň, alebo
 - (c) odmietnutím alebo ukončením konkrétnej odbornej činnosti.

Kroky na odstránenie hrozieb

- 120.10 A1 V závislosti od faktov a okolností možno ohrozenie riešiť odstránením okolností vytvárajúcich dané ohrozenie. Avšak v niektorých situáciách je ohrozenie možné riešiť iba odmietnutím alebo ukončením konkrétnej odbornej činnosti. Týka sa to prípadu, keď okolnosti, ktoré vytvorili ohrozenie, nie je možné odstrániť a opatrenia nemožno použiť na zníženie úrovne ohrozenia na akceptovateľnú úroveň.

Opatrenia

- 120.10 A2 Opatrenia sú kroky, jednotlivé alebo v kombinácii, ktoré audítor vykonáva, aby efektívne znížil ohrozenie súladu so základnými princípmi na akceptovateľnú úroveň.

Zohľadnenie významných posúdení a dosiahnutých celkových záverov

- R120.11** Audítor musí prijať celkový záver, či kroky, ktoré podniká alebo má v úmysle podniknúť na riešenie vzniknutého ohrozenia, odstránia toto ohrozenie alebo znížia jeho úroveň na akceptovateľnú úroveň. Pri vytváraní celkového záveru musí audítor:
- (a) preskúmať významné posúdenia alebo prijaté závery a
 - (b) uplatniť test primerane uvažujúcej a informovanej tretej strany

Ďalšie úvahy pri uplatňovaní koncepčného rámca*Zaujatosť*

- 120.12 A1 Vedomá alebo nevedomá zaujatosť ovplyvňuje uplatňovanie odborného úsudku pri identifikovaní, hodnotení a riešení ohrozenia súladu so základnými princípmi.

120.12 A2 Príklady potenciálnej zaujatosti, na ktorú je nutné pamätať pri uplatňovaní odborného úsudku, zahŕňajú:

- ukotvenie zaujatosti, čo je tendencia používať počiatočnú informáciu ako pevný bod, na základe ktorého sa neprimerane hodnotia ďalšie informácie.
- zaujatosť súvisiaca so sklonom k automatizácii, čo je tendencia uprednostňovať výstupy generované automatizovanými systémami, aj keď tradičné uvažovanie alebo protichodné informácie vyvolávajú pochybnosti o tom, či sú takéto výstupy spoľahlivé alebo vhodné na daný účel.
- zaujatosť súvisiaca s dostupnosťou, čo je tendencia prikladať väčšiu váhu skúsenostiam alebo zážitkom, ktoré sa nám okamžite vybavajú alebo sú ľahko dostupné, než tým, ktoré nie sú tak ľahko dostupné.
- zaujatosť súvisiaca s potvrdzovaním, čo je tendencia prikladať väčšiu váhu informáciám, ktoré potvrdzujú existujúce presvedčenie, než informáciám, ktoré tomuto presvedčeniu odporujú alebo ho spochybňujú.
- skupinové myslenie, ktoré vedie k odrádzaniu od individuálnej tvorivosti a zodpovednosti a v dôsledku toho prijímať rozhodnutia bez kritického uvažovania alebo zvažovania alternatív.
- zaujatosť vyplývajúca z nadmernej sebadôvery, čo je tendencia preceňovať vlastnú schopnosť presne posúdiť riziko alebo iné úsudky či rozhodnutia.
- väčšinová zaujatosť, čo je tendencia vychádzať pri vlastnom chápaní zo vzorca skúseností, udalostí alebo presvedčení, o ktorom sa predpokladá, že je väčšinové.
- selektívne vnímanie, čo je tendencia, že očakávania osoby ovplyvňujú jej pohľad na určitú záležitosť alebo osobu.

120.12 A3 Kroky, ktoré môžu zmierniť účinok zaujatosti, zahŕňajú:

- vyhľadanie odbornej rady s cieľom získať ďalšie informácie a podklady.
- konzultácie s inými vhodnými osobami s cieľom zabezpečiť primerané spochybnenie ako súčasť procesu hodnotenia.
- účasť na školení venovanom identifikovaniu zaujatosti ako súčasťou profesionálneho rozvoja.

Organizačná kultúra

120.13 A1 Účinné uplatňovanie koncepčného rámca zo strany audítora sa zvyšuje, keď interná kultúra jeho organizácie podporuje význam etických hodnôt, ktoré sú v súlade so základnými princípmi a ďalšími ustanoveniami uvedenými v kódexe.

- 120.13 A2 Presadzovanie etickej kultúry v rámci organizácie je najviac účinné, keď:
- (a) lídri a osoby v riadiacich funkciách presadzujú dôležitosť etických hodnôt organizácie a preberajú na seba a ostatných zodpovednosť za preukazovanie etických hodnôt organizácie.
 - (b) sú zavedené vhodné vzdelávacie a školiace programy, riadiace procesy a kritériá hodnotenia výkonu a odmeňovania, ktoré podporujú etickú kultúru.
 - (c) sú zavedené účinné zásady a postupy na podporu a ochranu ohlasovateľov prípadov skutočného alebo podozrivého nezákonného alebo neetickeho správania.
 - (d) organizácia dodržiava etické hodnoty pri styku s tretími stranami.

120.13 A3 Audítori by mali:

- (a) vo svojej organizácii podporovať a presadzovať kultúru založenú na etike s prihliadnutím na ich postavenie a počet odpracovaných rokov a
- (b) správať sa eticky pri jednaní s jednotlivcami, s ktorými má audítor, firma alebo zamestnávajúca organizácia profesionálny alebo obchodný vzťah, a so subjektmi, s ktorými má audítor profesionálny alebo obchodný vzťah.

Dôležité faktory týkajúce sa auditov, previerok a iných zákaziek na uisťovacie a iné súvisiace služby

Firemná kultúra

120.14 A1 ISQM 1 stanovuje požiadavky a aplikačný materiál, ktorý sa týka firemnej kultúry v kontexte povinností firmy navrhnuť, zaviesť a prevádzkovať systém riadenia kvality pre audity alebo previerky finančných výkazov alebo iné zákazky na uisťovacie a súvisiace služby.

Nezávislosť

120.15 A1 Podľa *Medzinárodných štandardov nezávislosti* musia byť audítori poskytujúci služby pri výkone auditov, previerok alebo iných zákaziek na uisťovacie služby nezávislí.

Nezávislosť je spojená so základnými pravidlami objektívnosti a bezúhonnosti a zahŕňa nasledujúce:

- (a) Nezávislosť mysle – stav mysle, ktorý dovoľuje vysloviť názor bez toho, aby bol ovplyvnený záležitosťami skresľujúcimi odborný úsudok, a tým umožniť jednotlivcovi konať bezúhonne a uplatňovať objektívnosť a odborný skepticizmus.
- (b) Nezávislosť vystupovania - vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko významné, že by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana po zvážení všetkých špecifických okolností a skutočností pravdepodobne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektívnosť alebo odborný skepticizmus firmy alebo člena auditorského tímu sú skreslené.

120.15 A2 *Medzinárodné štandardy nezávislosti* určujú požiadavky a aplikačný materiál o tom, ako aplikovať koncepčný rámec na zachovanie nezávislosti pri výkone auditov, previerok alebo iných zákaziek na uisťovacie služby. Audítori a firmy musia dodržiavať tieto štandardy, aby boli nezávislí pri výkone takýchto zákaziek. Koncepčný rámec na identifikovanie, vyhodnotenie a riešenie ohrozenia súladu so základnými princípmi sa rovnakým spôsobom uplatňuje na súlad s požiadavkami nezávislosti. Kategórie ohrozenia súladu so základnými princípmi opísané v odseku 120.6 A3 sú aj kategóriami ohrozenia súladu s požiadavkami nezávislosti.

120.15 A3 Podmienky, pravidlá a postupy opísané v odsekoch 120.6 A1 a 120.8 A2, ktoré môžu pomôcť pri identifikácii a hodnotení ohrozenia súladu so základnými princípmi, môžu byť tiež faktormi relevantnými pre identifikáciu a hodnotenie ohrozenia nezávislosti. V súvislosti s auditmi, previerkami a inými uisťovacími zákazkami je príkladom takýchto podmienok, pravidiel a postupov systém riadenia kvality navrhnutý, zavedený a uplatňovaný firmou v súlade so štandardmi riadenia kvality, ktoré vydala IAASB.

Profesionálny skepticizmus

120.16 A1 Podľa štandardov platných pre audity, preskúmania a iné uisťovacie služby, vrátane štandardov, ktoré vydala IAASB, audítori poskytujúci služby musia pri plánovaní a vykonávaní auditov, previerok a iných uisťovacích služieb uplatňovať profesionálny skepticizmus. Profesionálny skepticizmus a základné pravidlá opísané v oddiele 110 sú vzájomne prepojenými konceptmi.

120.16 A2 Pri audite finančných výkazov podporuje dodržiavanie základných princípov, jednotlivo a spoločne, uplatňovanie profesionálneho skepticizmu, ako je uvedené v nasledujúcich príkladoch:

- *Bezúhonnosť* vyžaduje, aby bol audítor otvorený a čestný. Napríklad, audítor dodržiava zásadu bezúhonnosti, ak:
 - je otvorený a čestný pri vyjadrení znepokojenia ohľadom názoru klienta.
 - skúma odporujúce si informácie a hľadá ďalšie audítorské dôkazy na odstránenie obáv ohľadom vyhlásení, ktoré by mohli byť významne nepravdivé alebo zavádzajúce, s cieľom prijímať informované rozhodnutia o vhodnom postupe za daných okolností.
 - má dostatočne silný charakter, aby konal vhodne, aj keď čelí tlaku, aby konal inak, alebo keď by to mohlo mať potenciálne nepriaznivé osobné alebo organizačné dôsledky. Vhodné konanie zahŕňa:
 - (a) stáť si za svojím v dilemách alebo zložitých situáciách, alebo
 - (b) vzniesť námietky voči ostatným podľa okolností a vtedy, ak si to okolností vyžadujú, spôsobom primeraným okolnostiam.

Pri tejto činnosti audítor preukazuje kritické posúdenie audítorských dôkazov, ktoré prispievajú k uplatňovaniu profesionálneho skepticizmu.

- *Objektívnosť* vyžaduje, aby sa audítor nespreneveril odbornému alebo obchodnému úsudku v dôsledku:
 - (a) zaujatosti,
 - (b) konfliktu záujmov,
 - (c) neprimeraného vplyvu iných osôb.

Audítor dodržiava princíp objektívnosti, ak napríklad:

- (a) si uvedomuje okolnosti alebo vzťahy ako napríklad známosť s klientom, ktoré by mohli skresliť audítora profesionálny alebo obchodný úsudok, a

- (b) zohľadní dopad takýchto okolností a vzťahov na svoj úsudok pri hodnotení dostatočnosti a primeranosti audítorských dôkazov týkajúcich sa záležitosti významnej v súvislosti s finančnými výkazmi klienta.

Audítora sa pritom musí správať spôsobom, ktorý prispieva k uplatneniu profesionálneho skepticizmu.

- *Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť* vyžadujú, aby audítora mal odborné poznatky a zručnosti na úrovni potrebnej na poskytovanie príslušnej odbornej služby a na postupovanie v súlade s platnými štandardmi, zákonmi a predpismi. Audítora dodržiava zásadu odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti, ak napríklad:
 - (a) uplatňuje vedomosti, ktoré sú relevantné pre odvetvie a obchodné činnosti klienta, aby správne identifikoval riziká chybného výroku,
 - (b) navrhuje a uskutočňuje vhodné audítorské postupy a , a
 - (c) uplatňuje príslušné vedomosti pri kritickom posudzovaní, či je audítorský dôkaz za daných okolností dostatočný a primeraný.

Audítora sa pritom musí správať spôsobom, ktorý prispieva k uplatňovaniu profesionálneho skepticizmu.

ČASŤ 2 – ZAMESTNANÍ AUDÍTORI

	Strana
Oddiel 200 Uplatňovanie koncepčného rámca – Zamestnaní audítori	40
Oddiel 210 Konflikt záujmov	46
Oddiel 220 Príprava a vykazovanie informácií.....	49
Oddiel 230 Konanie s dostatočnou odbornosťou.....	55
Oddiel 240 Finančná zainteresovanosť, odmeňovanie a stimuly spojené s finančným vykazovaním a rozhodovaním.....	57
Oddiel 250 Stimuly vrátane darov a pohostinnosti.....	59
Oddiel 260 Reagovanie na nesúlady so zákonmi a predpismi	65
Oddiel 270 Nátlak na porušenie základných princípov.....	76

ČASŤ 2 - ZAMESTNANÍ AUDÍTORI

ODDIEL 200

UPLATŇOVANIE KONCEPČNÉHO RÁMCA – ZAMESTNANÍ AUDÍTORI

Úvod

- 200.1 Táto časť kódexu uvádza požiadavky a aplikačný materiál pre zamestnaných audítorov pri aplikácii koncepčného rámca uvedeného v oddiele 120. Neopisuje všetky skutočnosti a okolnosti vrátane odborných činností, záujmov a vzťahov, s ktorými sa zamestnaní audítori môžu stretnúť a ktoré ohrozujú alebo by mohli ohroziť dodržiavanie základných princípov. Koncepčný rámec preto požaduje, aby v prípade takýchto skutočností a okolností boli zamestnaní audítori pozorní.
- 200.2 Investori, veritelia, zamestnávateľia 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 a vykazovanie finančných a iných informácií, na ktoré sa ich zamestnávateľia alebo tretie osoby môžu spoliehať. Môžu byť zodpovední aj za poskytnutie účinného finančného riadenia a kvalifikovaného poradenstva v súvislosti s rôznymi obchodnými otázkami.
- 200.3 Zamestnaný audítor môže byť zamestnancom, zmluvným dodávateľom, partnerom, riaditeľom (výkonným alebo nevýkonným), vlastníkom, ktorý je súčasne manažérom, alebo dobrovoľníkom zamestnávateľa. Právna forma vzťahu so zamestnávateľskou organizáciou nemá vplyv na etické povinnosti, ktoré sa vzťahujú na audítora.
- 200.4 V tejto časti výraz „audítor“ znamená:
- (a) zamestnaný audítor a
 - (b) osoba, ktorá je audítorom poskytujúcim služby, keď vykonáva odborné činnosti podľa vzťahu audítora s firmou audítora, či už ako dodávateľ, zamestnanec alebo vlastník. Ďalšie informácie o tom, kedy časť 2 platí na audítorov poskytujúcich služby, sú uvedené v odsekoch R120.4, R300.5 a 300.5 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- R200.5** Audítor musí dodržiavať základné princípy uvedené v oddiele 110 a uplatňovať koncepčný rámec uvedený v oddiele 120, aby identifikoval, vyhodnotil a riešil ohrozenie súladu so základnými princípmi.
- 200.5 A1 Audítor je zodpovedný za presadzovanie legitímnych cieľov svojho zamestnávateľa. Tento kódex nemá za cieľ zabrániť, aby audítori plnili túto zodpovednosť, zaoberá sa však okolnosťami, za ktorých by dodržiavanie základných princípov mohlo byť ohrozené.
- 200.5 A2 Audítori môžu podporovať názor zamestnávateľa pri presadzovaní legitímnych cieľov svojho zamestnávateľa, pokiaľ ich vyjadrenia nie sú nepravdivé alebo zavádzajúce. Takéto kroky zvyčajne nevedú k ohrozeniu v dôsledku lobizmu.
- 200.5 A3 Čím je audítor vyššie postavený, tým má väčšiu schopnosť a možnosť získať prístup k informáciám a ovplyvniť zásady, rozhodovania a kroky prijaté ostatnými osobami pracujúcimi pre zamestnávateľa. V rozsahu, v ktorom sú schopní tak urobiť, a pri zohľadnení ich postavenia a služobných rokov v organizácii, sa od audítorov očakáva, že budú podporovať a presadzovať kultúru založenú na etike v organizácii a prejavovať etické správanie pri jednaní s jednotlivcami, s ktorými má audítor alebo zamestnávajúca organizácia profesionálny alebo obchodný vzťah, a so subjektmi, s ktorými má audítor alebo zamestnávajúca organizácia profesionálny alebo obchodný vzťah v súlade s odsekom 120.13 A3. Opatrenia, ktoré je možné prijať, zahŕňujú zavedenie, implementáciu a monitorovanie:
- vzdelávacích a školiacích programov v oblasti etiky,
 - procesov riadenia a kritérií hodnotenia výkonu a odmeňovania, ktoré podporujú etickú kultúru,
 - zásad eticky a oznamovania nekalých praktík,
 - zásad a postupov na zabránenie nedodržiavania zákonov a predpisov.

Identifikovanie prípadov ohrozenia

- 200.6 A1 Ohrozenie súladu so základnými princípmi môže vzniknúť v dôsledku celého radu skutočností a okolností. Kategórie prípadov ohrozenia sú opísané v odseku 120.6 A3. Nižšie sú uvedené príklady skutočností a okolností pre jednotlivé kategórie, ktoré môžu viesť k prípadom ohrozenia pre audítora pri výkone jeho odbornej činnosti:

- (a) Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu
- Audítor, ktorý má finančnú zainteresovanosť na organizácii zamestnávateľa, alebo dostáva pôžičku alebo záruku od zamestnávateľa.
 - Audítor, ktorý sa zúčastňuje na opatreniach kompenzačných stimulov, ktoré ponúka zamestnávateľ.
 - Audítor, ktorý má prístup k firemnému majetku na osobné účely.
 - Audítor, ktorému dodávateľ zamestnávateľa ponúkol dar alebo zvláštne zaobchádzanie.
- (b) Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom
- Audítor určuje vhodné účtovné riešenie pre obchodnú kombináciu po vykonaní štúdie uskutočniteľnosti podporujúcej nákup.
- (c) Ohrozenie v dôsledku lobizmu
- Audítor má možnosť manipulovať s informáciami s perspektívou získať priaznivé financovanie.
- (d) Ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov
- Audítor je zodpovedný za finančné výkazníctvo zamestnávateľa a najbližší alebo blízky rodinný príslušník zamestnaný tou istou organizáciou prijíma rozhodnutia ovplyvňujúce finančné výkazníctvo organizácie.
 - Audítor má dlhodobé vzťahy s osobami, ktoré ovplyvňujú obchodné rozhodnutia.
- (e) Ohrozenie v dôsledku zastrašovania
- Audítor alebo jeho najbližší alebo blízky rodinný príslušník čelí hrozbe prepustenia alebo nahradenia v dôsledku nesúhlasu ohľadom:
 - aplikovania účtovného princípu.
 - spôsobu vykazovania finančných informácií.
 - Osoba, ktorá sa pokúša ovplyvniť rozhodovací proces audítora, napríklad pokiaľ ide o zadávanie zákaziek alebo uplatňovanie účtovných pravidiel.

Identifikovanie prípadov ohrozenia súvisiaceho s používaním technológií

200.6 A2 Príklady faktov a okolností týkajúcich sa používania technológií, ktoré by mohli predstavovať hrozbu pre audítora pri vykonávaní jeho odbornej činnosti, zahŕňajú nasledujúce:

- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu
 - Dostupné údaje nemusia byť postačujúce na efektívne využitie technológie.
 - Technológia nemusí byť vhodná na účel, na ktorý sa má použiť.
 - Audítora nemusí mať dostatok informácií a odborných znalostí alebo prístup k odborníkovi s dostatočnými znalosťami, aby mohol technológiu a jej vhodnosť na zamýšľaný účel používať a vysvetliť.

(Pozri odsek 230.2).

- Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom
 - Technológia bola navrhnutá alebo vyvinutá s využitím vedomostí, odborných znalostí alebo úsudku audítora alebo zamestnávajúcej organizácie.

Ohrozenia v dôsledku hodnotenia

200.7 A1 Podmienky, zásady a postupy opísané v odsekoch 120.6 A1 a 120.8 A2 môžu mať dopad na hodnotenie toho, či ohrozenie súladu so základnými princípmi je na akceptovateľnej úrovni.

200.7 A2 Audítora hodnotenie úrovne ohrozenia je tiež ovplyvnené povahou a rozsahom odbornej činnosti.

200.7 A3 Audítora hodnotenie úrovne ohrozenia môže byť ovplyvnené pracovným prostredím zamestnávateľa a prevádzkovým prostredím.
Napríklad:

- vedenie ktoré zdôrazňuje dôležitosť etického správania a očakáva, že zamestnanci sa budú správať v súlade s etickými princípmi.
- zásady a postupy na podporu a povzbudenie zamestnancov, aby informovali manažment o etických problémoch, ktoré ich trápia, bez obavy z odplaty.

- zásady a postupy na zavedenie a sledovanie kvality pracovných výsledkov zamestnancov.
- systémy firemného dohľadu alebo iné štruktúry dohľadu a silné vnútorné kontroly.
- postupy náboru zdôrazňujúce význam zamestnávania špičkových a kompetentných pracovníkov.
- 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 etiky a pravidiel správania.

200.7 A4 Hodnotenie úrovne ohrozenia v prípade, že audítor používa technológie, môže byť ovplyvnené aj pracovným prostredím v rámci zamestnávajúcej organizácie a jej prevádzkovým prostredím. Napríklad:

- Úroveň podnikového dohľadu a interných kontrol nad technológiou.
- Hodnotenia kvality a funkčnosti technológie, ktoré vykonáva tretia strana.
- Pravidelné školenia pre všetkých príslušných zamestnancov, aby získali a udržali si odbornú spôsobilosť potrebnú na dostatočné pochopenie, používanie a vysvetlenie technológie a jej vhodnosti na zamýšľaný účel.

200.7 A5 Audítori môžu zvážiť, či nepožiadajú o právne poradenstvo, ak sú presvedčení, že v zamestnávajúcej organizácii sa neetické správanie alebo konanie iných zamestnancov ďalej vyskytuje alebo bude vyskytovať.

Riešenie ohrozenia súladu

200.8 A1 Oddiely 210 až 270 opisujú určité ohrozenia, ktoré môžu vzniknúť v priebehu vykonávania odborných činností, a zahrňujú príklady opatrení na riešenie takýchto ohrození.

200.8 A2 V extrémnych situáciách, ak okolnosti, ktoré viedli k vzniku ohrozenia, nie je možné odstrániť a opatrenia na zníženie úrovne ohrozenia na akceptovateľnú úroveň nie sú k dispozícii alebo ich nie je možné uplatniť, vhodnou možnosťou môže byť, aby audítor zo zamestnávajúcej organizácie odišiel.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním

- R200.9** Pri komunikácii s osobami poverenými spravovaním v súlade s ustanoveniami tohto kódexu musí audítor určiť vhodnú osobu (osoby) pre komunikáciu v rámci riadiacej štruktúry zamestnávajúcej organizácie. Ak audítor komunikuje s podskupinou osôb poverených spravovaním, musí určiť, či je potrebná komunikácia so všetkými týmito osobami poverenými spravovaním, aby boli primerane informovaní.
- 200.9 A1 Pri určení, s kým je nutné komunikovať, audítor môže zohľadni:
- (a) povahu a závažnosť okolností a
 - (b) záležitosť, ktorá je predmetom komunikácie.
- 200.9 A2 Príklady podskupiny osôb poverených spravovaním zahŕňujú výbor pre audit alebo jednotlivú osobu poverenú spravovaním.
- R200.10 Ak audítor komunikuje s jednotlivými osobami, ktoré majú manažérske zodpovednosti rovnako ako aj zodpovednosti spravovania, musí byť presvedčený, že komunikácia s týmito osobami vedie k primeranému informovaniu všetkých tých, ktorí majú úlohu spravovania a s ktorými by inak audítor komunikoval.
- 200.10 A1 V niektorých prípadoch sú všetky osoby poverené spravovaním zapojené aj do riadenia zamestnávajúcej organizácie, napríklad malá spoločnosť, kde jediný vlastník riadi organizáciu, a nikto iný nemá úlohu spravovania. V takýchto prípadoch, ak sa so záležitosťami oboznámi osoba (osoby) s manažérskymi zodpovednosťami a táto osoba (osoby) má tiež zodpovednosť spravovania, audítor splnil požiadavku komunikácie s osobami poverenými spravovaním.

ODDIEL 210**KONFLIKT ZÁUJMOV****Úvod**

- 210.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 210.2 Konflikt záujmov vytvára ohrozenie súladu s princípom objektívnosti a môže viesť k ohrozeniu súladu s ostatnými základnými princípmi. Takéto ohrozenie môže vzniknúť, ak:
- (a) audítor vykonáva odbornú činnosť týkajúcu sa určitej záležitosti pre dve alebo viacero strán, ktorých záujmy vzhľadom na túto záležitosť sú v konflikte, alebo
 - (b) záujem audítora vzhľadom na určitú záležitosť a záujmy strany, pre ktorú audítor vykonáva odbornú činnosť súvisiacu s touto záležitosťou, sú v konflikte.
- Stranou môže byť zamestnávateľ, dodávateľ, zákazník, veriteľ, akcionár alebo iná strana.
- 210.3 Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný na uplatňovanie koncepčného rámca v prípade konfliktu záujmov.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- R210.4** Audítor nesmie dovoliť, aby konflikt záujmov ohrozil odborný alebo obchodný úsudok.
- 210.4 A1 Príklady okolností, ktoré by mohli viesť ku konfliktu záujmov, zahŕňujú:
- pôsobenie v riadiacej alebo správnej funkcii pre dvoch zamestnávateľov a získavanie dôverných informácií od jednej organizácie, ktoré by audítor mohol použiť v prospech alebo neprospech druhej organizácie.
 - vykonávanie odbornej činnosti pre dve strany partnerstva, pričom obidve strany zamestnávajú audítora, aby im pomohol pri rozpustení ich partnerstva.

- prípravu finančných informácií pre niektorých členov manažmentu organizácie zamestnávajúcej audítora, ktorí sa snažia o jej odkúpenie.
- zodpovednosť za výber dodávateľa pre zamestnávateľa, ak by najbližší rodinný príslušník audítora mohol mať z transakcie finančný prospech.
- poskytovanie služieb v správnej pozícii v zamestnávajúcej organizácii, ktorá schvaľuje určité investície pre spoločnosť, pričom jedna z týchto investícií zvýši hodnotu investičného portfólia audítora alebo jeho najbližšieho rodinného príslušníka.

Identifikovanie konfliktu

R210.5 Audítor musí podniknúť primerané kroky na identifikovanie okolností, ktoré by mohli viesť ku konfliktu záujmov, a preto aj k ohrozeniu súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Takéto kroky musia zahŕňať identifikovanie:

- (a) povahy príslušných záujmov a vzťahov medzi zainteresovanými stranami a
- (b) povahy služieb a ich dôsledkov pre príslušné strany.

R210.6 Audítor musí neustále mať na zreteli priebežné zmeny povahy činností, záujmov a vzťahov, ktoré by mohli viesť ku vzniku konfliktu záujmov počas vykonávania odbornej činnosti.

Ohrozenia vyvolané konfliktom záujmov

210.7 A1 Vo všeobecnosti platí, že čím je priamejšie prepojenie medzi odbornou činnosťou a záležitosťou, v súvislosti s ktorou sú záujmy strán v konflikte, tým je pravdepodobnejšie, že ohrozenie nie je na akceptovateľnej úrovni.

210.7 A2 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť ohrozenie vyvolané konfliktom záujmov, je odstúpenie z procesu rozhodovania týkajúceho sa záležitosti, ktorá vyvoláva konflikt záujmov.

210.7 A3 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť ohrozenie vyvolané konfliktom záujmov, zahŕňujú napríklad:

- reštrukturalizáciu alebo oddelenie niektorých zodpovedností a povinností.
- získanie vhodného dohľadu, napríklad pôsobenie pod dohľadom výkonného alebo nevýkonného riaditeľa.

Poskytnutie informácií a súhlas*Všeobecné*

- 210.8 A1 Vo všeobecnosti je potrebné:
- (a) príslušným stranám vrátane tých úrovní v rámci zamestnávajúcej organizácie, ktoré sú konfliktom ovplyvnené, poskytnúť informácie o povahe konfliktu záujmov a o tom, ako boli prípadné ohrozenia vyriešené, a
 - (b) od príslušných strán získať súhlas, aby audítor mohol vykonávať odbornú činnosť, ak sú uplatnené opatrenia na vyriešenie ohrozenia.
- 210.8 A2 Súhlas môže vyplývať zo správania strany za okolností, keď má audítor dostatočné dôkazy na to, aby dospel k záveru, že strany poznajú okolnosti na začiatku a akceptovali konflikt záujmov, ak nevzniesli námietky voči existencii konfliktu.
- 210.8 A3 Ak takéto poskytnutie informácií alebo súhlas nie je v písomnej forme, audítor by mal zdokumentovať:
- (a) povahu okolností, ktoré vyvolali konflikt záujmov,
 - (b) opatrenia prijaté na riešenie ohrozenia, ak to prichádza do úvahy, a
 - (c) získaný súhlas.

Ostatné posudzované skutočnosti

- 210.9 A1 Pri riešení konfliktu záujmov by mal audítor požiadať o usmernenie zamestnávajúcu organizáciu alebo iné strany, ako napríklad odbornú inštitúciu, právneho poradcu alebo iného audítora. Pri sprístupňovaní alebo zdieľaní informácií v rámci zamestnávajúcej organizácie a v prípade požiadania tretích strán o usmernenie platí princíp mlčanlivosti.

ODDIEL 220

PRÍPRAVA A PREZENTÁCIA INFORMÁCIÍ

Úvod

- 220.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 220.2 Príprava alebo prezentácia informácií môže viesť v dôsledku súkromného záujmu, zastrašovania alebo iných okolností k vzniku ohrozenia súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- 220.3 A1 Audítori na všetkých úrovniach v zamestnávajúcej organizácii sú zapojení do prípravy alebo prezentácie informácií v rámci organizácie aj mimo organizácie.
- 220.3 A2 Zainteresované strany, pre ktoré sa takéto informácie pripravujú alebo prezentujú, zahrňujú napríklad:

- manažment a osoby poverené spravovaním,
- investorov a poskytovateľov pôžičiek alebo iných veriteľov,
- regulačné orgány.

Tieto informácie môžu zainteresovaným stranám pomôcť pri ich porozumení a hodnotení aspektov situácie záležitostí v zamestnávajúcej organizácii a pri prijímaní rozhodnutí týkajúcich sa organizácie. Informácie môžu zahŕňať finančné a nefinančné informácie, ktoré je možné zverejniť, alebo ktoré sú určené iba na interné použitie.

Takéto informácie zahrňujú napríklad:

- prevádzkové správy a správy o dosiahnutých výsledkoch,
- analýzy určené na podporu rozhodovania,
- rozpočty a prognózy,
- informácie poskytované interným a externým audítorm,
- rizikové analýzy,
- všeobecné finančné výkazy a finančné výkazy na zvláštne účely,

- daňové priznania,
- hlásenie pre regulačné orgány na právny účely a účely sledovania súladu s predpismi.

220.3 A3 Na účely tohto oddielu zahŕňa príprava alebo prezentácia informácií zaznamenávanie, uchovávanie a schvaľovanie informácií.

R220.4 Pri príprave alebo prezentácii informácií audítor musí:

- (a) informácie pripravovať alebo prezentovať v súlade s prípadným relevantným rámcom stanoveným na predkladanie informácie,
- (b) informácie pripravovať alebo prezentovať spôsobom, ktorý nevedie k zavádzaniu alebo nevhodnému ovplyvňovaniu zmluvných alebo regulačných výstupov,
- (c) uplatňovať odborný úsudok, aby:
 - (i) prezentoval fakty presne a úplne vo všetkých podstatných aspektoch,
 - (ii) jasne opísal skutočnú povahu obchodných transakcií alebo činností a
 - (iii) klasifikoval a zaznamenával informácie včas a správne,
- (d) nesmie vynechať nič so zámerom informáciu skresliť tak, aby nevhodne zavádzala alebo ovplyvňovala zmluvné alebo regulačné výstupy,
- (e) vyhnúť sa neprímeranému vplyvu alebo neprímeranému spoliehaniu sa na jednotlivcov, organizácie alebo technológie, a
- (f) uvedomovať si riziko zaujatosti.

220.4 A1 Príkladom nevhodného ovplyvňovania zmluvných alebo regulačných výstupov je použitie nerealistického odhadu so zámerom vyhnúť sa porušeniu zmluvnej požiadavky, ako napríklad dlhového dohovoru alebo regulačnej požiadavky, ako napríklad kapitálovej požiadavky pre finančnú inštitúciu.

Vlastné uváženie pri príprave alebo prezentácii informácií

R220.5 Príprava alebo prezentácia informácií môže pri uplatnení odborného úsudku vyžadovať vlastné uváženie. Audítor nesmie uplatniť vlastné uváženie so zámerom zavádzať ostatné osoby alebo nevhodne ovplyvniť zmluvné alebo regulačné výstupy.

220.5 A1 Príklady spôsobov zneužitia vlastného uváženia na dosiahnutie neprímeraných výstupov zahrňujú:

- určovanie odhadov, napríklad určovanie odhadov reálnej hodnoty s cieľom skresliť zisk alebo straty.
- výber alebo zmenu účtovných pravidiel alebo metódy spomedzi dvoch alebo viacerých alternatív povolených podľa platného rámca finančného výkazníctva, napríklad výber pravidiel účtovania dlhodobých zmlúv s cieľom skresľovať zisk alebo stratu.
- určenie načasovania transakcií, napríklad načasovanie predaja majetku ku koncu fiškálneho roka s cieľom zavádzať.
- určenie štruktúry transakcií, napríklad štruktúry finančných transakcií s cieľom nesprávne vykazovať aktíva alebo pasíva, alebo klasifikáciu hotovostných tokov.
- výber informácií na zverejnenie, napríklad vynechanie alebo zakrývanie informácií týkajúcich sa finančného alebo prevádzkového rizika s cieľom zavádzať.

R220.6 Pri výkone odborných činností, najmä tých, ktoré nevyžadujú súlad s príslušným rámcom vykazovania, musí audítor uplatniť odborný úsudok, aby identifikoval a zvážil:

- (a) účel, na ktorý sa informácie majú použiť,
- (b) kontext, v rámci ktorého sú poskytnuté, a
- (c) osoby, ktorým sú určené.

220.6 A1 Napríklad, pri príprave alebo prezentácii predbežných správ, rozpočtov alebo prognóz zahrnutie relevantných odhadov, aproximácií a predpokladov umožní tým, ktorí by sa o tieto informácie mohli opierať, aby si vytvorili svoje vlastné úsudky.

220.6 A2 Audítor môže aj zvážiť, aby osobám, ktorým sú informácie určené, vysvetlil kontext a účel informácií, ktoré majú byť prezentované.

Využívanie práce druhých osôb

R220.7 Audítor, ktorý sa plánuje spoliehať na prácu iných osôb, interných alebo externých voči zamestnávajúcej organizácii, musí uplatniť odborný úsudok, aby určil, aké prípadné kroky musí vykonať, aby splnil zodpovednosti stanovené v odseku R220.4.

220.7 A1 Faktory, ktoré je potrebné zvážiť pri určení toho, či spoliehanie sa na ostatných je primerané, zahrňujú:

- reputáciu a odbornosť druhej osoby alebo organizácie a zdroje dostupnú pre druhú osobu alebo organizáciu.
- skutočnosť, či sa na druhú osobu vzťahujú príslušné odborné a etické štandardy.

Takéto informácie je možné získať z predchádzajúcich vzťahov alebo z konzultácií s inými osobami o druhej osobe alebo organizácii.

Využívanie výstupov technológií

R220.8 Audítora, ktorý má v úmysle využívať výstupy technológií, bez ohľadu na to, či boli vyvinuté interne alebo poskytnuté tretími stranami, musí na základe svojho odborného úsudku určiť vhodné kroky, ktoré môžu byť potrebné podniknúť, aby splnil povinnosti stanovené v odseku v odseku R220.4.

220.8 A1 Faktory, ktoré je potrebné zohľadniť, keď audítora zamýšľa využiť výstupy technológií, zahŕňajú:

- povahu činnosti, ktorú má technológia vykonávať.
- Očakávané využitie výstupov technológie alebo mieru závislosti od nich.
- Skutočnosť, či má audítora spôsobilosť potrebnú na porozumenie, používanie a vysvetľovanie technológie a jej vhodnosti na zamýšľaný účel, alebo či má prístup k odborníkovi s takouto spôsobilosťou.
- Či bola použitá technológia primerane otestovaná a vyhodnotená na zamýšľaný účel.
- Predchádzajúce skúsenosti s technológiou a skutočnosť, či je jej použitie na konkrétne účely všeobecne akceptované.
- Dohľad zamestnávajúcej organizácie nad návrhom, vývojom, implementáciou, prevádzkou, údržbou, monitorovaním, aktualizáciou alebo modernizáciou technológie.
- Kontroly týkajúce sa používania technológie, vrátane postupov na autorizáciu prístupu používateľov k technológii a dohľadu nad takýmto používaním.
- Vhodnosť vstupov do technológie, vrátane údajov a akýchkoľvek súvisiacich rozhodnutí, ako aj rozhodnutí prijatých jednotlivcami v priebehu používania technológie.

Postup v prípade, že informácie sú alebo by mohli byť zavádzajúce

R220.9 Keď audítor vie, alebo má primeraný dôvod veriť, že informácie, s ktorými sa dostáva do kontaktu, sú zavádzajúce, musí prijať primerané opatrenia na riešenie takejto situácie.

220.9 A1 Opatrenia, ktoré môžu byť primerané, zahŕňujú napríklad:

- diskusiu s nadriadeným audítora a/alebo inou osobou z primeranej úrovne (úrovní) riadenia v rámci zamestnávajúcej organizácie audítora, alebo s osobami, ktoré sú poverené spravovaním, o obavách, že informácie sú zavádzajúce, a požadovanie, aby tieto osoby prijali vhodné opatrenia na vyriešenie záležitosti. Takým opatrením môže byť:
 - zabezpečenie, aby boli informácie opravené.
 - ak už informácie boli zverejnené ich užívateľom, informovanie týchto užívateľov o správnych informáciách.
- konzultovanie o pravidlách a postupoch zamestnávajúcej organizácie (napríklad o etických pravidlách alebo pravidlách oznamovania o nekalých praktikách) na riešenie takýchto záležitostí interne.

220.9 A2 Audítor môže určiť, že zamestnávajúca organizácia neprijala primerané opatrenie. Ak audítor má naďalej primeraný dôvod sa nazdávať, že informácie sú zavádzajúce, vhodnými môžu byť nasledujúce opatrenia za predpokladu, že audítor prísne dodržiava princíp mlčanlivosti:

- konzultácie s:
 - príslušným profesijným orgánom,
 - interným alebo externým audítorm zamestnávajúcej organizácie,
 - právnym poradcom.
- stanovenie, či existujú nejaké požiadavky na komunikáciu s:
 - tretími stranami vrátane užívateľov daných informácií,
 - regulačným alebo dozorným orgánom.

R220.10 Ak po vyčerpaní všetkých dostupných možností audítor stanoví, že vhodné opatrenie nebolo prijaté a stále existuje primeraný dôvod sa nazdávať, že informácie sú stále zavádzajúce, audítor musí odmietnuť, aby bol spájaný s takýmito informáciami.

220.10 A1 Za takýchto okolností môže byť vhodné, aby audítor zo zamestnávajúcej organizácie odišiel.

Dokumentácia

220.11 A1 Audítorovi sa odporúča, aby zdokumentoval:

- fakty,
- účtovné zásady alebo iné relevantné používané štandardy,
- komunikáciu a strany, s ktorými boli záležitosti prerokované,
- priebeh zvažovaných opatrení,
- spôsob, akým sa audítor pokúsil vyriešiť danú záležitosť (záležitosť).

Ostatné posudzované skutočnosti

220.12 A1 Ak ohrozenie súladu so základnými princípmi týkajúcimi sa prípravy alebo prezentácie informácií vzniká v dôsledku finančného záujmu vrátane odmeňovania a stimulov spojených s finančným výkazníctvom a rozhodovaním, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 240.

220.12 A2 Ak by zavádzajúce informácie mohli zahrňovať nesúlad s právnymi predpismi a nariadeniami, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 260.

220.12 A3 Ak ohrozenie súladu so základnými princípmi týkajúcimi sa prípravy alebo prezentácie informácií vzniká v dôsledku nátlaku, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 270.

220.12 A4 Keď audítor zvažuje využitie práce iných osôb alebo výsledky technológií, je potrebné zvážiť, či má audítor v rámci zamestnávajúcej organizácie takú pozíciu, ktorá mu umožňuje získať informácie týkajúce sa faktorov potrebných na určenie, či je takéto využitie vhodné.

ODDIEL 230**KONANIE S DOSTATOČNOU ODBORNOSŤOU****Úvod**

- 230.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 230.2 Konanie bez dostatočnej odbornosti vyvoláva ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- R230.3** Audítora nesmie zamestnávajúca organizácia zámerne zavádzať, pokiaľ ide o úroveň jeho odbornosti alebo skúseností.
- 230.3 A1 Princíp odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti vyžaduje, aby audítora vykonával iba také významné úlohy, pre ktoré má alebo môže získať dostatočné školenie alebo skúsenosti.
- 230.3 A2 Ohrozenie dodržania súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak audítora:
- má nedostatočný čas na výkon alebo dokončenie príslušných povinností.
 - má neúplné, obmedzené alebo inak neprimerané informácie na výkon povinností.
 - má nedostatočnú skúsenosť, školenia a/alebo vzdelanie.
 - má zdroje nevhodné na výkon povinností.
- 230.3 A3 Faktory relevantné pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia zahŕňujú napríklad:
- rozsah, v akom audítora pracuje s ostatnými.
 - relatívny služobný vek zamestnaného audítora.
 - úroveň dohľadu a preskúmania aplikovaná na prácu.

- 230.3 A4 Medzi príklady opatrení, ktoré môžu vyriešiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, patrí nasledujúce:
- získanie pomoci alebo školenie od osoby, ktorá má potrebnú odbornosť;
 - zabezpečenie dostatočného času na výkon príslušných povinností.

R230.4 Ak ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti nie je možné vyriešiť, audítor musí posúdiť, či nie je vhodné odmietnuť plnenie príslušných povinností. Ak audítor usúdi, že je vhodné odmietnuť plnenie príslušných povinností, musí oznámiť dôvody odmietnutia.

Ostatné posudzované skutočnosti

- 230.5 A1 Požiadavky a aplikačný materiál v oddiele 270 platia, keď je audítor pod nátlakom, aby postupoval spôsobom, ktorý by mohol viesť k porušeniu princípu odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti.

ODDIEL 240**FINANČNÁ ZAJINTERESOVANOSŤ, ODMEŇOVANIE A STIMULY SPOJENÉ S FINANČNÝM VYKAZOVANÍM A ROZHODOVANÍM****Úvod**

- 240.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 240.2 Existencia finančnej zainteresovanosti alebo vedomosť o finančnej zainteresovanosti najbližšieho alebo blízkeho rodinného príslušníka môžu viesť k ohrozeniu súladu s princípmi objektívnosti alebo mlčanlivosti v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- R240.3** Audítora nesmie manipulovať s informáciami ani používať dôverné informácie pre osobný prospech alebo pre finančný prospech iných osôb.
- 240.3 A1 Audítori môžu mať finančnú zainteresovanosť alebo môžu vedieť o finančnej zainteresovanosti najbližších alebo blízkych rodinných príslušníkov, ktorá by za určitých okolností mohla viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi. Finančná zainteresovanosť zahŕňa napríklad záujmy vyplývajúce z dohovorov o odmeňovaní alebo stimuloch spojených s finančným vykazovaním a rozhodovaním.
- 240.3 A2 Okolnosti, ktoré môžu spôsobiť ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňujú situácie, keď audítora alebo najbližší alebo blízky rodinný príslušník:
- má motív a príležitosť manipulovať s informáciami, ktoré majú vplyv na cenu, aby získal finančný prospech.
 - je priamo alebo nepriamo finančne zainteresovaný v zamestnávajúcej organizácii a hodnota finančnej zainteresovanosti môže byť priamo ovplyvnená rozhodnutiami, ktoré prijme audítora.

- má nárok na odmenu vychádzajúcu zo zisku, pričom hodnotu odmeny môže priamo ovplyvniť rozhodnutie, ktoré prijme audítor.
- priamo alebo nepriamo mu patrí odložená odmena vo forme nárokov na akcie alebo mu patria opcie na nákup akcií v zamestnávajúcej organizácii, pričom ich hodnotu môžu ovplyvniť rozhodnutia, ktoré prijme audítor.
- podieľa sa na dohovoroch o odmeňovaní, ktoré poskytujú stimuly na dosiahnutie výkonnostných cieľov alebo podporu snahy o maximalizovanie hodnoty akcií zamestnávajúcej organizácie. Takéto dohovory zahŕňujú napríklad účasť na plánoch stimulov, ktoré sú spojené s plnením určitých podmienok výkonu.

240.3 A3 Faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne takéhoto ohrozenia, zahŕňajú napríklad:

- významnosť finančnej zainteresovanosti. Významnosť finančnej zainteresovanosti závisí od osobných pomerov a závažnosti finančnej zainteresovanosti pre danú osobu.
- zásady a postupy pre výbor nezávislý od manažmentu na určenie úrovne alebo formy odmeňovania vyššieho manažmentu.
- zverejnenie informácií poskytnutých v súlade s vnútornými pravidlami osobám povereným spravovaním:
 - o všetkých relevantných záujmoch.
 - o všetkých plánoch uplatniť nároky alebo obchodovať s relevantnými akciami.
- postupy pre interný a externý audit, špecifické na riešenie záležitostí, ktoré môžu viesť k finančnej zainteresovanosti.

240.3 A4 Ohrozenia, ktoré vznikajú v dôsledku dohovorov o odmeňovaní, môžu byť spájané s explicitným alebo implicitným nátlakom zo strany nadriadených alebo kolegov. Pozri oddiel 270, *Nátlak na porušenie základných princípov*.

ODDIEL 250**STIMULY VRÁTANE DAROV A POHOSTINNOSTI****Úvod**

- 250.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 250.2 Ponúkание alebo prijímanie stimulov môže viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi v dôsledku súkromného záujmu, blízkych vzťahov alebo zastrašovania, pričom ohrozený môže byť najmä súlad s princípom bezúhonnosti, objektívnosti a profesionálneho správania.
- 250.3 Tento oddiel stanovuje požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca súvisiaceho s ponúkaním a prijímaním stimulov pri vykonávaní odborných činností, ktoré nepredstavuje nedodržiavanie zákonov a predpisov. Tento oddiel tiež vyžaduje, aby audítor dodržal príslušné zákony a predpisy v prípade ponúkania a prijímania stimulov.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 250.4 A1 Stimulom môže byť predmet, situácia alebo konanie používané ako prostriedok na ovplyvnenie správania inej osoby, ale nie nevyhnutne so zámerom neprimerane ovplyvniť správanie druhej osoby. Stimuly môžu byť rôzne, od drobných pozorností pohostinnosti medzi kolegami až po konanie, ktoré vedie k nedodržiavaniu zákonov a predpisov. Stimul môže mať mnoho rôznych foriem, ako napríklad:
- dary,
 - pohostinnosť,
 - zábava,
 - politické alebo charitatívne dary,
 - odvolávanie sa na priateľstvo a lojalitu,
 - zamestnanie alebo iné komerčné príležitosti,
 - zvýhodnené zaobchádzanie, práva alebo výsady.

Stimuly zakázané zákonom a predpismi

R250.5 V mnohých jurisdikciách platia zákony a predpisy, týkajúce sa podplácania a korupcie, ktoré za určitých okolností zakazujú ponúkание alebo prijímanie stimulov. Audítor je povinný sa oboznámiť s príslušnými zákonmi a predpismi a dodržiavať ich, ak sa s takýmito okolnosťami stretne.

Stimuly nezakázané zákonom a predpismi

250.6 A1 Ponúkание alebo prijímanie stimulov nezakázané zákonom a predpismi môže jednako viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi.

Stimuly so zámerom neprímerane ovplyvniť správanie

R250.7 Audítor nesmie ponúkať ani druhých vyzývať k tomu, aby ponúkali akýkoľvek stimul, ktorý je ponúkaný, alebo ktorý audítor považuje za primeraný a informovaná tretia osoba by pravdepodobne usúdila, že je ponúkaný so zámerom neprímerane ovplyvniť správanie príjemcu alebo inej osoby.

R250.8 Audítor nesmie akceptovať ani druhých vyzývať k tomu, aby akceptovali akýkoľvek stimul, o ktorom audítor usúdi, že je ponúkaný so zámerom neprímerane ovplyvniť správanie príjemcu alebo inej osoby, alebo ktorý audítor považuje za primeraný a informovaná tretia osoba by pravdepodobne usúdila, že je ponúkaný s takýmto zámerom.

250.9 A1 Stimul sa považuje za neprímerané ovplyvňovanie správania určitej osoby, ak vedie k tomu, že daná osoba koná neeticky. Takéto neprímerané ovplyvňovanie môže byť namierené buď na príjemcu alebo inú osobu, ktorá má nejaký vzťah s príjemcom. Základné princípy sú vhodným referenčným rámcom pre audítora pri posudzovaní, čo predstavuje neetické správanie na strane audítora a prípadne analogicky na strane iných osôb.

250.9 A2 K porušeniu základného princípu bezúhonnosti dochádza vtedy, keď audítor ponúka alebo prijíma, alebo vyzýva druhých k tomu, aby ponúkali alebo prijali stimul so zámerom neprímerane ovplyvniť správanie príjemcu alebo inej osoby.

250.9 A3 Určenie, či existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprímerane ovplyvniť správanie, vyžaduje uplatnenie odborného úsudku. Medzi relevantné faktory, ktoré je nutné zväžiť, môže patriť nasledujúce:

- Povaha, frekvencia, hodnota a kumulatívny účinok stimulu.
- Načasovanie, kedy je stimul ponúknutý vzhľadom ku konaniu alebo rozhodnutiu, ktoré by stimul mohol ovplyvniť.

- Skutočnosť, či je stimul bežnou praxou alebo kultúrnou zvyklosťou za daných okolností, napríklad ponúknutie daru pri príležitosti náboženského sviatku alebo svadby.
- Skutočnosť, či je stimul vedľajšou súčasťou odbornej činnosti, napríklad ponuka alebo prijatie pozvania na obed v spojení s pracovným stretnutím.
- Skutočnosť, či je ponuka stimulu obmedzená na individuálneho príjemcu alebo na širšiu skupinu. Širšou skupinou môže byť skupina, ktorá je voči zamestnávateľovi interná alebo externá, ako napríklad zákazníci alebo dodávatelia.
- Úlohy a pozície osôb, ktoré stimul ponúkajú alebo ktorým je stimul ponúkaný.
- Skutočnosť, či audítor vie alebo má primeraný dôvod sa nazdávať, že prijatie stimulu by porušilo zásady a postupy zamestnávateľa druhej strany.
- Stupeň transparentnosti, s ktorou je stimul ponúkaný.
- Skutočnosť, či príjemca o stimul požiadal alebo ho vyžadoval.
- Známe predchádzajúce správanie alebo povesť osoby, ktorá stimul ponúka.

Zváženie ďalších opatrení

- 250.9 A1 Ak sa audítor dozvie o stimule ponúknutom so skutočným alebo vnímaným zámerom neprimerane ovplyvniť správanie, môže vzniknúť ohrozenie dodržiavania základných princípov napriek skutočnosti, že sú splnené požiadavky v odsekoch R250.7 a R250.8.
- 250.9 A2 Medzi kroky, ktoré môžu byť vhodným opatrením na riešenie takéhoto ohrozenia, patrí napríklad:
- informovanie vyššieho manažmentu alebo osôb poverených spravovaním v organizácii zamestnávajúcej audítora alebo zamestnávajúcej ponúkajúcu osobu.
 - úprava alebo ukončenie obchodného vzťahu s ponúkajúcou osobou.

Stimuly bez zámeru neprimerane ovplyvniť správanie

- 250.10 A1 Požiadavky a aplikačný materiál stanovené v koncepčnom rámci platia, keď audítor dospel k záveru, že neexistuje skutočný ani vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie príjemcu alebo inej osoby.
- 250.10 A2 Ak je takýto stimul triviálny a bezvýznamný, vzniknuté ohrozenie je na akceptovateľnej úrovni.
- 250.11 A3 Okolnosti, keď ponúknutie alebo prijatie takéhoto stimulu môže viesť k ohrozeniu súladu, aj keď audítor dospel k záveru, že neexistuje žiadny skutočný ani vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie, zahŕňujú nasledujúce prípady:
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu
 - Dodávateľ ponúkne audítorovi zamestnanie na čiastočný úväzok.
 - Ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov
 - Audítor sa s klientom pravidelne zúčastňuje športových podujatí.
 - Ohrozenie v dôsledku zastrašovania
 - Audítor prijíma pohostinnosť, ktorej povaha by mohla byť vnímaná ako neprimeraná, ak by bola zverejnená.
- 250.11 A4 Relevantné faktory pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia, ktoré vznikne v dôsledku ponúknutia alebo prijatia takéhoto stimulu, zahŕňujú rovnaké faktory, ako sú stanovené v odseku 250.9 A3 na určenie zámeru.
- 250.11 A5 Medzi kroky, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia v dôsledku ponúknutia alebo prijatia takéhoto stimulu, patri napríklad:
- odmietnutie alebo neponúknutie stimulu.
 - prenesenie zodpovednosti za obchodné rozhodnutia zahŕňujúce druhú stranu na inú osobu, o ktorej audítor nemá dôvod sa nazdávať, že by bola neprimerane ovplyvnená, alebo že by bola vnímaná ako neprimerane ovplyvnená pri prijímaní rozhodnutia.
- 250.11 A6 Medzi kroky, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie takéhoto ohrozenia vyvoleného ponúknutím alebo prijatím takéhoto stimulu, patri napríklad:
- transparentnosť voči vyššiemu manažmentu alebo osobám povereným spravovaním v zamestnávajúcej organizácii audítora alebo druhej strany, pokiaľ ide o ponúkacie alebo prijímanie stimulov.

- zapisovanie stimulov do registra, ktorý vedie zamestnávajúca organizácia audítora alebo druhej strany.
- využitie služieb vhodného odborníka, ktorý inak nie je zapojený do odbornej činnosti, aby posúdil prácu alebo rozhodnutia audítora v súvislosti s osobou alebo organizáciou, od ktorej audítor prijal stimul.
- po prijatí stimulu jeho darovanie charite a primerané informovanie osôb poverených spravovaním alebo osoby, ktorá stimul ponúkla, o takomto darovaní.
- náhrada nákladov na prijatý stimul, ako napríklad pohostinnosť.
- čo najskoršie vrátenie stimulu, napríklad daru, po tom, čo bol najprv prijatý.

Najbližší alebo blízki rodinní príslušníci

R250.12 Audítor si musí byť vedomý potenciálneho ohrozenia, ktoré predstavuje pre jeho dodržiavanie súladu so základnými princípmi ponúknutie stimulu:

- (a) najbližším alebo blízkym rodinným príslušníkom audítora druhej strane, s ktorou má audítor profesionálny vzťah, alebo
- (b) najbližšiemu alebo blízkemu rodinnému príslušníkovi audítora od strany, s ktorou má audítor profesionálny vzťah.

R250.13 Ak sa audítor dozvie, že najbližšiemu alebo blízkemu rodinnému príslušníkovi je ponúknutý stimul, alebo najbližší alebo blízky rodinný príslušník ponúkol stimul, a dôjde k záveru, že existuje zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo druhej strany, alebo sa nazdáva, že primerane uvažujúca a informovaná tretia strana by pravdepodobne došla k záveru, že takýto zámer existuje, audítor musí najbližším alebo blízkym rodinným príslušníkom odporučiť, aby stimul neponúkali ani neprijímali.

250.13 A1 Faktory stanovené v odseku 250.9 A3 sú dôležité pri určovaní, či existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo druhej strany. Ďalším faktorom, ktorý je významný, je povaha alebo blízkosť vzťahu medzi:

- (a) audítorom a najbližším alebo blízkym rodinným príslušníkom,
- (b) najbližším alebo blízkym rodinným príslušníkom a druhou stranou a
- (c) audítorom a druhou stranou.

Napríklad, zamestnanie ponúknuté mimo bežného náborového procesu pre manželského partnera audítora druhou stranou, s ktorou audítor jedná o významnej dohode, môže naznačovať takýto zámer.

- 250.13 A2 Aplikačný materiál v odseku 250.10 A2 je relevantný aj pri riešení ohrozenia, ktoré môže vzniknúť, keď existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo druhej strany, aj keď najbližší alebo blízky rodinný príslušník dodržal odporúčanie podľa odseku R250.13.

Aplikovanie koncepcného rámca

- 250.14 A1 Ak sa audítor dozvie o stimule, ktorý bol ponúknutý za okolností spomenutých v odseku R250.12, môže dôjsť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi, keď:

- (a) najbližší alebo blízky rodinný príslušník ponúkne alebo prijme stimul napriek odporúčaniu audítora podľa odseku R250.13, alebo
- (b) audítor nemá dôvod sa nazdávať, že existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo druhej strany.

- 250.14 A2 Aplikačný materiál v odsekoch 250.11 A1 až 250.11 A6 platí na účely identifikovania, vyhodnotenia a riešenia takéhoto ohrozenia. Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia súladu za takýchto okolností, zahrňujú aj povahu a blízkosť vzťahov uvedených v odseku 250.13 A1.

Ostatné posudzované skutočnosti

- 250.15 A1 Ak je audítorovi zo strany zamestnávajúcej organizácie ponúknutý stimul týkajúci sa finančnej zainteresovanosti, odmeňovania a stimulov súvisiacich s výkonom, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 240.

- 250.15 A2 Ak je audítorovi zo strany zamestnávajúcej organizácie ponúknutý stimul týkajúci sa finančnej zainteresovanosti, odmeňovania a stimulov súvisiacich s výkonom, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 240.

- 250.15 A3 Ak audítor čelí nátlaku, aby ponúkol alebo prijal stimul, ktorý by mohol viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 270.

ODDIEL 260**REAGOVANIE NA NESÚLAD SO ZÁKONMI A PREDPISMI****Úvod**

- 260.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, hodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 260.2 Ohrozenie súladu s princípmi bezúhonnosti a profesionálneho správania v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania vzniká, keď sa audítor dozvie o nesúlade alebo podozrení z nesúladu so zákonmi a predpismi.
- 260.3 Audítor sa môže stretnúť alebo dozvedieť o nesúlade alebo podozrení z nesúladu v priebehu vykonávania odborných činností. Tento oddiel usmerňuje audítora pri posúdení dôsledkov záležitosti a možných postupov pri reagovaní na nesúlad alebo podozrenie z nesúladu:
- (a) so zákonmi a predpismi, o ktorých všeobecne platí, že majú priamy účinok na určenie významných súm a na zverejnenie vo finančných výkazoch zamestnávajúcej organizácie, a
 - (b) s ostatnými zákonmi a predpismi, ktoré nemajú priamy účinok na určenie súm a zverejnenie vo finančných výkazoch zamestnávajúcej organizácie, ale súlad s nimi môže byť zásadný pre prevádzkové aspekty podnikania zamestnávateľa a pre jeho schopnosť pokračovať v podnikaní, alebo vyhnúť sa závažným sankciám.

Ciele audítora v spojitosti s nesúladom so zákonmi a predpismi

- 260.4 Charakteristickým znakom audítorskej profesie je akceptovanie zodpovednosti konať vo verejnom záujme. V prípade reagovania na nesúlad alebo na podozrenie z nesúladu cieľom audítora musí byť:
- (a) dodržiavať zásady bezúhonnosti a profesionálneho správania,
 - (b) upozornením manažmentu alebo prípadne osôb poverených spravovaním v zamestnávajúcej organizácii sa snažiť:

- (i) umožniť urovanenie, napravenie alebo zmiernenie dôsledkov identifikovaného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, alebo
- (ii) odvrátiť nesúlad, ak ešte k nemu nedošlo, a
- (c) prijať také ďalšie opatrenia, ktoré sú primerané vo verejnom záujme.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- 260.5 A1 Nesúlad so zákonmi a predpismi („nesúlad“) zahŕňa nekonanie alebo konanie, zámerné alebo neúmyselné, ktoré je v rozpore s platnými zákonmi alebo predpismi, pričom tohto konania alebo nekonania sa dopúšťajú nasledujúce strany:
- (a) zamestnávajúca organizácia audítora,
 - (b) osoby poverené spravovaním v zamestnávajúcej organizácii,
 - (c) manažment zamestnávateľa, alebo
 - (d) iné osoby pracujúce pre zamestnávateľa alebo pod riadením zamestnávateľa.
- 260.5 A2 Medzi zákony a predpisy, ktorých sa týka tento oddiel, patria napríklad zákony a predpisy, ktoré sa zaoberajú:
- podvodom, korupciou a úplatkárstvom.
 - praním špinavých peňazí, financovaním terorizmu a príjmami z trestných činností-
 - trhmi s cennými papiermi a obchodovaním s cennými papiermi.
 - bankovníctvom a inými finančnými produktmi a službami.
 - ochranou údajov.
 - daňovými a dôchodkovými záväzkami a platbami.
 - ochranou životného prostredia.
 - verejným zdravím a verejnou bezpečnosťou.
- 260.5 A3 Nesúlad môže viesť k pokutám, súdnym sporom alebo iným dôsledkom pre zamestnávateľa a môže závažne ovplyvniť jeho finančné výkazy. Dôležité je tiež to, že takýto nesúlad môže mať širšie dopady súvisiace s verejným záujmom z hľadiska potenciálne významnej ujmy pre investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokej verejnosti. Na účely tohto oddielu nesúlad, ktorý spôsobuje podstatnú ujmu, znamená nesúlad, ktorý vedie k vážnym nepriaznivým dôsledkom pre ktorúkoľvek z týchto strán z finančného alebo nefinančného hľadiska.

Ako príklady je možné uviesť spáchanie podvodu vedúceho k významným finančným stratám pre investorov a porušovanie environmentálnych zákonov a predpisov ohrozujúce zdravie alebo bezpečnosť zamestnancov alebo verejnosti.

R260.6

V niektorých jurisdikciách platia právne alebo regulačné predpisy upravujúce spôsob, ako sú audítori povinní riešiť nesúlad alebo podozrenie z nesúladu. Tieto právne alebo regulačné predpisy sa môžu líšiť od pravidiel uvedených v tomto oddiele, alebo môžu presahovať jeho rámec. Keď sa audítor stretne s takýmto nesúladom alebo podozrením z nesúladu, je jeho zodpovednosťou oboznámiť sa s príslušnými právnymi alebo regulačnými predpismi a zabezpečiť ich dodržiavanie vrátane:

- (a) akékoľvek požiadavky danú záležitosť oznámiť príslušnému orgánu a
- (b) akéhokoľvek zákazu upozorniť príslušnú stranu.

260.6 A1 Zákaz upozorniť príslušnú stranu môže vyplývať napríklad z legislatívy o boji proti praniu špinavých peňazí.

260.7 A1 Tento oddiel platí bez ohľadu na povahu zamestnávajúcej organizácie vrátane toho, či je subjektom verejného záujmu, alebo nie.

260.7 A2 Audítor, ktorý sa stretne so záležitosťami, ktoré sú zjavne nevýznamné, alebo sa o takýchto záležitostiach dozvie, nie je povinný postupovať podľa tohto oddielu. Skutočnosť, či je záležitosť zjavne bezvýznamná, je potrebné posúdiť s ohľadom na jej povahu a dopad, finančný alebo iný, pre zamestnávateľa, zainteresované osoby a širokú verejnosť.

260.7 A3 Tento oddiel neupravuje:

- (a) osobné pochybenie, ktoré nesúvisí s podnikateľskými činnosťami zamestnávateľa, a
- (b) nesúlad strán iných ako strany špecifikované v odseku 260.5 A1.

Napriek tomu môže audítor nájsť v tomto oddiele usmernenie nápomocné pri uvažovaní, ako reagovať v týchto situáciách.

Zodpovednosti manažmentu zamestnávajúcej organizácie a osôb poverených spravovaním

260.8 A1 Manažment zamestnávajúcej organizácie pod dohľadom osôb poverených spravovaním je zodpovedný za zabezpečenie toho, aby boli podnikateľské činnosti zamestnávateľa vykonávané v súlade so zákonmi a predpismi. Manažment a osoby poverené spravovaním sú zodpovedné aj za identifikovanie a riešenie nesúladu spôsobeného:

- (a) zamestnávajúcou organizáciou;
- (b) osobou poverenou spravovaním zamestnávajúcej organizácie;
- (c) členom manažmentu; alebo
- (d) inými osobami pracujúcimi pre zamestnávajúcu organizáciu alebo pod riadením zamestnávajúcej organizácie.

Zodpovednosti všetkých audítorov

R260.9 Ak v rámci zamestnávajúcej organizácie audítora sú prijaté protokoly a postupy na riešenie nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, musí ich audítor zohľadniť pri určovaní spôsobu, ako zareagovať na takýto nesúlad.

260.9 A1 Mnohé zamestnávajúce organizácie zaviedli protokoly a postupy, ktoré upravujú spôsob interného oznamovania nesúladu alebo podozrenia z nesúladu. Tieto protokoly a postupy zahŕňujú napríklad etické zásady alebo mechanizmus interného oznamovania nekalých praktík („whistle-blowing“). Takéto protokoly a postupy umožňujú, aby boli záležitosti nahlásené anonymne prostredníctvom určených kanálov.

R260.10 Ak sa audítor dozvie o záležitosti, na ktorú sa vzťahuje tento oddiel, musí včas podniknúť kroky v súlade s týmto oddielom, pričom musí zohľadniť povahu záležitosti a možné poškodenie záujmov zamestnávajúcej organizácie, investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokej verejnosti.

Zodpovednosti vedúcich zamestnaných audítorov

260.11 A1 Vedúci zamestnaní audítori („vedúci audítori“) sú riaditelia, činitelia alebo služobne starší zamestnanci, ktorí majú výrazný vplyv a rozhodujú o získavaní, použití a kontrole ľudských, finančných, technologických, hmotných i nehmotných zdrojov. S takýmito osobami sa spájajú väčšie očakávania, pokiaľ ide o prijímanie vhodných opatrení vo verejnom záujme ako reakcia na nesúlad alebo podozrenie z nesúladu, než je tomu v prípade ostatných audítorov v rámci zamestnávajúcej organizácie, vzhľadom na úlohy vedúcich audítorov, ich postavenie a sféru vplyvu v zamestnávajúcej organizácii.

Oboznámenie sa so záležitosťou

R260.12 Ak v priebehu vykonávania odborných činností sa vedúci audítor dozvie o informáciách týkajúcich sa nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, musí sa so záležitosťou oboznámiť. Takéto oboznámenie sa zahŕňa nasledujúce:

- (a) povahu nesúladu alebo podozrenia z nesúladu a okolnosti, za ktorých nesúlad vznikol, alebo by mohol vzniknúť;
- (b) uplatnenie príslušných zákonov a predpisov na dané okolnosti; a
- (c) posúdenie možných dôsledkov pre zamestnávajúcu organizáciu, investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokú verejnosť.

260.12 A1 Od vedúceho audítora sa očakáva, že uplatní vedomosti, odbornosť a odborný úsudok. Avšak od audítora sa neočakáva, že bude mať vyššiu úroveň poznania zákonov a predpisov, ako je úroveň požadovaná pre úlohu audítora v zamestnávajúcej organizácii. Skutočnosť, či konanie predstavuje nesúlad, je v konečnom dôsledku záležitosťou, o ktorej rozhodujú súdy alebo iné príslušné rozhodovacie orgány.

260.12 A2 V závislosti od povahy a závažnosti záležitosti môže vedúci audítor zabezpečiť, aby sa vykonali, alebo môže vykonať primerané kroky na začatie interného vyšetrovania. Audítor môže aj využiť konzultácie na dôvernom základe s ostatnými osobami v rámci zamestnávajúcej organizácie alebo profesijnej organizácie, alebo s právnym poradcom.

Riešenie záležitosti

R260.13 Ak vedúci audítor zistí alebo má podozrenie, že nastal alebo môže nastať nesúlad, musí v zmysle odseku R260.9 konzultovať o záležitosti so svojim prípadným priamym nadriadeným. Ak sa audítorovi zdá, že jeho priamy nadriadený je do záležitosti zapojený, audítor sa musí so záležitosťou obrátiť na najbližšiu vyššiu kompetenčnú úroveň v rámci zamestnávajúcej organizácie.

260.13 A1 Účelom takýchto diskusií je stanoviť, ako je možné danú záležitosť vyriešiť.

R260.14 Vedúci audítor musí prijať primerané kroky, aby zabezpečil nasledujúce:

- (a) oznámenie záležitosti osobám povereným spravovaním,

- (b) súlad s platnými zákonmi a predpismi vrátane právnych alebo regulačných predpisov upravujúcich nahlasovanie nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu,
- (c) odstrániť, napraviť alebo zmierniť dôsledky nesúladu alebo podozrenia z nesúladu,
- (d) znížiť riziko opakovania a
- (e) odvrátiť nesúlad, ak ešte k nemu nedošlo.

260.14 A1 Účelom oznámenia záležitosti osobám povereným spravovaním je získať ich súhlas ohľadom primeraných opatrení ako reakciu na danú záležitosť a umožniť im, aby splnili svoje zodpovednosti.

260.14 A2 Niektoré predpisy stanovujú lehotu na oznámenie nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu.

R260.15 Okrem zareagovania na danú záležitosť v súlade s týmto oddielom musí vedúci audítor určiť aj to, či je potrebné o záležitosti informovať aj externého audítora zamestnávajúcej organizácie.

260.15 A1 Prípadné zverejnenie takýchto informácií musí byť v súlade s povinnosťou vedúceho audítora alebo v súlade s právnou povinnosťou poskytnúť všetky informácie potrebné pre audítora na vykonanie auditu.

Určenie potreby ďalších krokov

R260.16 Vedúci audítor musí posúdiť primeranosť reakcie svojich prípadných nadriadených a osôb poverených spravovaním.

260.16 A1 Pri posudzovaní primeranosti reakcie nadriadených vedúceho audítora a osôb poverených spravovaním je potrebné zohľadniť nasledujúce relevantné faktory:

- Či je reakcia včasná.
- Či podnikli alebo schválili primerané opatrenia zamerané na odstránenie, nápravu alebo zmiernenie následkov nesúladu, alebo na odvrátenie nesúladu, ak ešte k nemu nedošlo.
- Či prípadne bola záležitosť oznámená príslušným orgánom a ak áno, či bolo oznámenie primerané.

- R260.17** Na základe reakcie prípadných nadriadených vedúceho audítora a osôb poverených spravovaním musí audítor určiť, či vo verejnom záujme sú potrebné ďalšie opatrenia.
- 260.17 A1 Určenie, či sú potrebné ďalšie opatrenia, a určenie ich povahy a rozsahu závisí od rozličných faktorov, akými sú napríklad:
- právny a regulačný rámec,
 - naliehavosť situácie,
 - závažnosť záležitosti pre zamestnávajúcu organizáciu,
 - či má vedúci audítor naďalej dôveru v bezúhonnosť nadriadených audítora a osôb poverených spravovaním,
 - či je pravdepodobné, že sa nesúlada alebo podozrenie z nesúlada zopakuje,
 - či existujú presvedčivé dôkazy o skutočnom alebo potenciálnom poškodení záujmov zamestnávajúcej organizácie, investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokej verejnosti.
- 260.17 A2 Okolnosti, ktoré môžu zapríčiniť stratu dôvery vedúceho audítora v bezúhonnosť nadriadených audítora a osôb poverených spravovaním, zahŕňujú napríklad nasledujúce situácie:
- Audítor ich podozrieva z účasti alebo zamýšľanej účasti na akomkoľvek nesúlade, alebo má dôkazy o takejto ich účasti.
 - V rozpore s právnymi alebo regulačnými požiadavkami záležitosť neohlásili ani nepovolili jej ohlásenie príslušnému orgánu v primeranej lehote.
- R260.18** Vedúci audítori musia uplatňovať odborný úsudok pri určovaní potreby ďalších krokov a pri určovaní ich povahy a rozsahu. Pri takomto určovaní musí audítor zohľadniť aj to či primerane uvažujúca a informovaná tretia strana by pravdepodobne dospela k záveru, že audítor konal náležite vo verejnom záujme.
- 260.18 A1 Medzi ďalšie opatrenia, ktoré vedúci môže prijať, patrí:
- informovanie manažmentu materského podniku záležitosti, ak zamestnávajúca organizácia je členom skupiny,

- oznámenie záležitosti príslušnému orgánu, aj keď na to neexistuje žiadna právna ani regulačná požiadavka,
- odchod zo zamestnávajúcej organizácie.

260.18 A2 Odchod zo zamestnávajúcej organizácie nie je náhradou za vykonanie iných krokov, ktoré by mohli byť potrebné na dosiahnutie cieľov vedúceho audítora podľa tohto oddielu. V niektorých jurisdikciách však môžu platiť obmedzenia, pokiaľ ide o kroky, ktoré má audítor k dispozícii. Za takýchto okolností môže byť odchod jediným prípustným postupom.

Vyhľadanie poradenstva

260.19 A1 Pretože posúdenie záležitosti môže zahrňovať zložité analýzy a posudky, vedúci môže zvážiť nasledujúce možnosti:

- Interné konzultácie.
- Získanie právnej rady s cieľom objasniť možnosti audítora a možnosti profesionálnych alebo právnych dopadov v prípade prijatia konkrétneho opatrenia.
- Konzultácie s regulačným orgánom alebo profesijnou organizáciou na dôvernom základe.

Určenie, či je záležitosť nutné oznámiť príslušnému orgánu

260.20 A1 Oznámenie záležitosti príslušnému orgánu je vylúčené, ak by takéto oznámenie bolo v rozpore so zákonom alebo predpismi. V opačnom prípade je cieľom oznámenia umožniť, aby príslušný orgán záležitosť vyšetril a aby prijal opatrenie vo verejnom záujme.

260.20 A2 Rozhodnutie o takomto oznámení závisí najmä od povahy a rozsahu skutočnej alebo potenciálnej škody, ktorú by záležitosť mohla spôsobiť investorom, veriteľom, zamestnancom alebo širokej verejnosti. Napríklad vedúci audítor môže určiť, že oznámenie záležitosti príslušnému orgánu je vhodným postupom, ak:

- zamestnávajúca organizácia je zapojená do úplatkárstva (napríklad miestnych alebo zahraničných vládnych činiteľov s cieľom získať veľké zmluvy).
- zamestnávajúca organizácia je regulovaná a záležitosť je taká významná, že ohrozuje licenciu organizácie na prevádzku. zamestnávajúca organizácia je kótovaná na burze cenných papierov a záležitosť by mohla viesť k nepriaznivým dôsledkom pre čestný a riadny predaj cenných papierov zamestnávajúcej organizácie, alebo predstavovať systematické riziko pre finančné trhy.

- je pravdepodobné, že zamestnávajúca organizácia bude predávať produkty, ktoré sú škodlivé pre verejné zdravie alebo bezpečnosť.
- zamestnávajúca organizácia propaguje pre svojich klientov systém, ktorý im má pomôcť vyhnúť sa daniam.

260.20 A3 Rozhodnutie o oznámení závisí tiež od externých faktorov, ako napríklad:

- Skutočnosť, či je príslušný orgán schopný prijať tieto informácie, zabezpečiť vyšetrovanie záležitosti a prijať potrebné kroky. Príslušnosť orgánu závisí od povahy záležitosti. Napríklad, v prípade podvodného finančného výkazníctva by bol príslušným orgánom regulátor pre trh s cennými papiermi, alebo v prípade porušenia environmentálnych zákonov a predpisov, agentúra pre ochranu životného prostredia.
- Skutočnosť, či legislatíva alebo regulačné predpisy umožňujú silnú a dôveryhodnú ochranu pred občianskou, trestnou alebo profesionálnou zodpovednosťou alebo odplatou, ako napríklad vo forme legislatívy alebo predpisu o internom oznamovaní nekalých praktík („whistle-blowing“).
- Skutočnosť, či existuje skutočné alebo potenciálne ohrozenie fyzickej bezpečnosti vedúceho audítora alebo iných osôb.

R260.21 Ak vedúci audítora určí, že za daných okolností je oznámenie záležitosti príslušnému orgánu vhodným postupom, takéto oznámenie je povolené podľa odseku R114.3 kódexu. V prípade takéhoto oznámenia musí audítora konať v dobrej viere a byť opatrný vo svojich vyhláseniach a tvrdeniach.

Hroziace porušenie

R260.22 Za výnimočných okolností sa môže vedúci audítora dozvedieť o skutočnom alebo zamýšľanom konaní, o ktorom má audítora dôvod sa domnievať, že predstavuje hroziace porušenie zákona alebo predpisu, ktoré by mohlo spôsobiť významnú škodu pre investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokú verejnosť. Po zvážení, či by bolo vhodné prerokovať záležitosť s manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním v rámci zamestnávajúcej organizácie, musí audítora uplatniť odborný úsudok a rozhodnúť, či záležitosť okamžite oznámi príslušnému orgánu, aby zabránil dôsledkom takéhoto hroziaceho porušenia, alebo aby dôsledky zmiernil. Takéto oznámenie je povolené podľa odseku R114.3 kódexu.

Dokumentácia

260.23 A1 V súvislosti s nesúlalom alebo podozrením z nesúlalu, ktoré spadá do rozsahu pôsobnosti tohto oddielu, mal by vedúci audítor zdokumentovať nasledujúce:

- samotnú záležitosť,
- výsledky rozhovorov s prípadnými nadriadenými audítora a s osobami poverenými spravovaním a s inými stranami,
- spôsob, akým prípadní nadriadení audítora a osoby poverené spravovaním zareagovali na záležitosť,
- postupy, ktoré audítor zvážil, a jeho úsudky a rozhodnutia.
- Do akej miery je audítor spokojný s naplnením svojej zodpovednosti stanovenej v odseku R260.17.

Zodpovednosti audítorov iných ako vedúci audítori

R260.24 Ak sa audítor v priebehu vykonávania odborných činností dozvie informácie týkajúce sa nesúlalu alebo podozrenia z nesúlalu, musí sa usilovať o oboznámenie sa so záležitosťou vrátane povahy nesúlalu alebo podozrenia z nesúlalu a okolností, za ktorých k záležitosti došlo, alebo by mohlo dôjsť.

260.24 A1 Od audítora sa očakáva, že uplatňuje vedomosti, odbornosť a odborný úsudok. Avšak od audítora sa neočakáva, že bude mať vyššiu úroveň poznania zákonov a predpisov, ako je úroveň požadovaná pre úlohu audítora v zamestnávajúcej organizácii. Skutočnosť, či konanie predstavuje nesúlal, je v konečnom dôsledku záležitosťou, o ktorej rozhodujú súdy alebo iné príslušné rozhodovacie orgány.

260.24 A2 V závislosti od povahy a závažnosti záležitosti môže audítor využiť konzultácie na dôvernom základe s ostatnými osobami v rámci zamestnávajúcej organizácie alebo profesijnej organizácie, alebo s právnym poradcom.

R260.25 Ak audítor zistí alebo má podozrenie, že došlo alebo by mohlo dôjsť k nesúlalu, musí podľa odseku R260.9 o tom informovať priameho nadriadeného, aby tak nadriadenému umožnil prijať vhodné opatrenia. Ak sa audítorovi nazdáva, že jeho priamy nadriadený je do záležitosti zapojený, musí sa so záležitosťou obrátiť na najbližšiu vyššiu kompetenčnú úroveň v rámci zamestnávajúcej organizácie.

R260.26 Za výnimočných okolností sa audítor môže rozhodnúť, že vhodným postupom je oznámenie záležitosti príslušnému orgánu. Ak tak audítor urobí podľa odsekov 260.20 A2 a A3, je takéto oznámenie povolené podľa odseku R114.3 kódexu. V prípade takéhoto oznámenia musí audítor konať v dobrej viere a byť vo svojich vyhláseniach a tvrdeniach opatrný.

Dokumentácia

260.27 A1 V súvislosti s nesúlalom alebo podozrením z nesúladu, ktorý spadá do rozsahu pôsobnosti tohto oddielu, by audítor mal zdokumentovať nasledujúce:

- Záležitosť samotnú.
- Výsledky rozhovorov s nadriadenými audítora, s manažmentom a prípadne s osobami poverenými spravovaním a ostatnými stranami.
- Spôsob, akým nadriadený audítora zareagoval na záležitosť.
- Postupy, ktoré audítor zvažoval a úsudky a rozhodnutia, ktoré prijal.

ODDIEL 270**NÁTĽAK NA PORUŠENIE ZÁKLADNÝCH PRINCÍPOV****Úvod**

- 270.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 270.2 Nátlak vyvíjaný na audítora alebo audítorom môže vyvolať ohrozenie v dôsledku zastrašovania alebo iné ohrozenie súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- R270.3** Audítor nesmie:
- (a) umožniť nátlak zo strany ostatných osôb, ktorý by viedol k porušeniu súladu so základnými princípmi, alebo
 - (b) vyvíjať nátlak na ostatné osoby, o ktorom audítor vie alebo má dôvod sa domnievať, že by viedol k tomu, že by tieto osoby porušovali základné princípy.
- 270.3 A1 Audítor môže čeliť nátlaku, ktorý vyvoláva ohrozenie dodržiavania základných princíпов, napríklad ohrozenie v dôsledku zastrašovania pri vykonávaní odbornej činnosti. Nátlak môže byť explicitný alebo implicitný a môže pochádzať zo strany:
- zamestnávajúcej organizácie, napríklad od kolegu alebo nadriadeného,
 - osoby z externého prostredia alebo zo strany organizácie, ako napríklad dodávateľ, zákazník alebo veriteľ,
 - interných alebo externých cieľov a očakávaní.
- 270.3 A2 Medzi príklady nátlaku, ktorý môže viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi, patrí:
- nátlak súvisiaci s konfliktom záujmov:
 - nátlak zo strany rodinného príslušníka, ktorý sa uchádza o možnosť pôsobiť ako dodávateľ pre zamestnávajúcu organizáciu audítora, aby dostal prednosť pred iným potenciálnym dodávateľom.

Pozri tiež oddiel 210, *Konflikt záujmov*.

- Nátlak ovplyvniť prípravu alebo prezentáciu informácií:
 - Nátlak vykazovať zavádzajúce finančné výsledky s cieľom splniť očakávania investorov, analytikov alebo veriteľov.
 - Nátlak, ktorý vyvolávajú volení činitelia na audítorov pôsobiacich vo verejnom sektore, aby voľičom nesprávne prezentovali programy alebo projekty.
 - Nátlak zo strany kolegov nesprávne vykazovať príjmy, výdaje alebo miery výnosov s cieľom ovplyvniť rozhodnutia o kapitálových projektoch a akvizíciách.
 - Nátlak zo strany nadriadených schváliť alebo zohľadniť náklady, ktoré nie sú legitímnymi obchodnými nákladmi.
 - Nátlak zadržať správy z interných auditov, ktoré obsahujú nepriaznivé zistenia.

Pozri tiež oddiel 220, *Príprava a vykazovanie informácií*.

- Nátlak konať bez dostatočnej odbornosti alebo príslušnej starostlivosti:
 - Nátlak zo strany nadriadených neprimerane znížiť rozsah vykonávaných prác.
 - Nátlak zo strany nadriadených vykonať úlohu bez dostatočných zručností alebo školenia, alebo s nerealistickými termínmi.

Pozri tiež oddiel 230, *Konanie s dostatočnou odbornosťou*.

- Nátlak súvisiaci s finančnou zainteresovanosťou:
 - Nátlak zo strany nadriadených, kolegov alebo iných osôb, napríklad tých, ktorí by mohli mať prospech z účasti na systémoch odmeňovania alebo motivácií, manipulovať s ukazovateľmi výkonnosti.

Pozri tiež oddiel 240, *Finančná zainteresovanosť, odmeňovanie a stimuly spojené s finančným vykazovaním a rozhodovaním*.

- Nátlak súvisiaci so stimulmi:
 - Nátlak z iných strán, z interného alebo externého prostredia zamestnávajúcej organizácie, ponúknuť stimuly na nevhodné ovplyvnenie úsudku alebo rozhodovacieho procesu jednotlivca alebo organizácie.
 - Nátlak zo strany kolegov alebo iných osôb, napríklad osôb, ktoré môžu mať prospech z účasti na dohovoroch o odmeňovaní alebo stimuloch, aby sa manipulovalo s výkonnosťnými ukazovateľmi.

Pozri tiež oddiel 250, *Stimuly vrátane darov a pohostinnosti*.

- Nátlak súvisiaci s nesúlalom so zákonmi a predpismi:
 - Nátlak, aby transakcia bola štruktúrovaná tak, aby sa vyhlo daniam.

Pozri tiež oddiel 260, *Reagovanie na nesúlal so zákonmi a predpismi*.

- Nátlak súvisiaci s úrovňou honoráru:
 - Nátlak vyvíjaný audítorom na iného audítora, aby poskytoval odborné služby za honorár, ktorý neumožňuje dostatočné a vhodné zdroje (vrátane ľudských, technologických a intelektuálnych zdrojov) na vykonanie služieb v súlade s technickými a profesionálnymi štandardami.

Pozri tiež oddiel, *Honorár a iné typy odmeny*

270.3 A3

Medzi faktory relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku nátlaku patrí nasledujúce:

- Zámer jednotlivca, ktorý vyvoláva nátlak, a povaha a rozsah nátlaku.
- Aplikovanie zákonov, predpisov a profesijných štandardov na okolnosti.
- Kultúra a vedenie zamestnávajúcej organizácie vrátane rozsahu, v akom je odrazená alebo zdôraznená dôležitosť etického správania, a očakávania, že zamestnanci budú konať eticky. Napríklad, podniková kultúra, ktorá toleruje, že neetické správanie môže zvýšiť pravdepodobnosť, že nátlak bude viesť k ohrozeniu dodržiavania základných princípov.
- Prípadné zásady a postupy, ktoré zamestnávajúca organizácia prijala, ako napríklad etické zásady alebo zásady týkajúce sa ľudských zdrojov, ktoré sa zaoberajú nátlakom.

- 270.3 A4 Diskusie o okolnostiach vyvolávajúcich nátlak a konzultácie s ostatnými osobami o takýchto okolnostiach môžu audítorovi pomôcť pri hodnotení úrovne ohrozenia. Takéto diskusie a konzultácie, ktoré však vyžadujú dodržiavanie princípu dôvernosti, môžu zahrňovať:
- diskusiu o záležitosti s osobou, ktorá vyvíja nátlak, so snahou o vyriešenie,
 - diskusiu o záležitosti s nadriadeným audítora, pokiaľ nadriadený nie je osobou vyvíjajúcou nátlak,
 - predloženie záležitosti vyšším úrovniám v rámci zamestnávajúcej organizácie vrátane prípadného vysvetlenia následných rizík pre organizáciu, napríklad:
 - vyšším úrovniám manažmentu,
 - interným alebo externým audítorm,
 - osobám povereným spravovaním.
 - zverejnenie záležitosti v súlade so zásadami zamestnávajúcej organizácie vrátane etických zásad a zásad o vnútornom oznamovaní nekalých praktík (whistle-blowing), používajúc zavedené mechanizmy, ako napríklad dôverná linka pre etické záležitosti.
 - konzultácie s:
 - kolegom, nadriadeným, pracovníkom z oddelenia ľudských zdrojov alebo iným audítorm,
 - relevantnou profesijnou organizáciou alebo regulačným orgánom, alebo relevantným odvetvovým združením, alebo
 - právnym poradcom.

270.3 A5 Jedným z príkladov konania, ktoré môžu odstrániť hrozbu nátlaku, je žiadosť audítora o reštrukturalizáciu alebo oddelenie určitých zodpovedností a povinností, aby audítor nebol viac prepojený s jednotlivcom alebo subjektom vyvíjajúcim nátlak.

Dokumentácia

270.4 A1 Audítor by mal zdokumentovať:

- fakty,
- informačnú komunikáciu a strany, s ktorými o záležitosti diskutoval,
- uvažované postupy,
- spôsob riešenia záležitosti.

ČASŤ 3 – AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY

	Strana
Oddiel 300 Uplatňovanie koncepčného rámca – Audítori poskytujúci služby.....	81
Oddiel 310 Konflikt záujmov.....	91
Oddiel 320 Odborné poverenie	97
Oddiel 321 Názor druhej osoby	103
Oddiel 325 Objektívnosť odborníka vykonávajúceho kontrolu kvality zákazky a iných osôb vykonávajúcich kontrolu	107
Oddiel 330 Honorár a iné typy odmeny	107
Oddiel 340 Stimuly vrátane darov a pohostinnosti	110
Oddiel 350 Správa aktív klienta	116
Oddiel 360 Reagovanie na nesúlady so zákonmi a predpismi	118

ČASŤ 3 - AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY

ODDIEL 300

UPLATŇOVANIE KONCEPČNÉHO RÁMCA – AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY

Úvod

- 300.1 Táto časť kódexu stanovuje požiadavky a aplikačný materiál pre audítorov poskytujúcich služby pri uplatňovaní koncepčného rámca stanoveného v oddiele 120. Neopisuje všetky skutočnosti a okolnosti vrátane odborných činností, záujmov a vzťahov, s ktorými sa audítori poskytujúci služby môžu stretnúť a ktoré vyvolávajú alebo môžu vyvolávať ohrozenie súladu so základnými princípmi. Koncepčný rámec preto vyžaduje, aby audítori poskytujúci služby venovali takýmto skutočnostiam a okolnostiam zvýšenú pozornosť.
- 300.2 Požiadavky a aplikačný materiál, ktoré sa vzťahujú na audítorov poskytujúcich služby, sú stanovené na nasledujúcich miestach:
- Časť 3 – *Audítori poskytujúci služby*, oddiely 300 až 399, , ktoré sa týkajú všetkých audítorov poskytujúcich služby bez ohľadu na to, či poskytujú uisťovacie služby alebo nie.
 - *Medzinárodné štandardy nezávislosti*:
 - Časť 4A – *Nezávislosť pre zákazky na uisťovacie služby*, oddiely 400 až 899, ktorá sa vzťahuje na audítorov poskytujúcich služby pri výkone zákaziek na audit a preverenie.
 - Časť 4B – *Nezávislosť pre zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a preverenie*, oddiely 900 až 999, ktorá sa vzťahuje na audítorov poskytujúcich služby pri výkone zákaziek na uisťovacie služby iných ako zákaziek na audit a preverenie.
- 300.3 V tejto časti sa pojem „audítor“ vzťahuje na jednotlivých audítorov poskytujúcich služby a ich firmy.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- R300.4** Audítor musí dodržiavať základné princípy stanovené v oddiele 110 a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikoval, vyhodnotil a vyriešil ohrozenia súladu so základnými princípmi.

- R300.5** Pri riešení etickej otázky musí audítor zohľadniť kontext, v ktorom záležitosť nastala alebo by mohla nastať. Ak osoba, ktorá je audítorom poskytujúcim služby, vykonáva odborné činnosti podľa vzťahu audítora s firmou, či už ako dodávateľ, zamestnanec alebo vlastník, musí dodržiavať ustanovenia časti 2, ktoré platia pre tieto okolnosti.
- 300.5 A1** Medzi príklady situácií, keď ustanovenia časti 2 platia pre audítora poskytujúceho služby, patrí nasledujúce:
- Čelenie konfliktu záujmov v prípade zodpovednosti za výber dodávateľa pre firmu, keď by najbližší rodinný príslušník audítora mohol získať finančnú výhodu z takejto zmluvy. Za takýchto okolností platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 210.
 - Príprava alebo prezentácia finančných informácií pre klienta alebo firmu audítora. Za takýchto okolností platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 220.
 - Ponúknutie stimulu, ako napríklad, keď dodávateľ firmy ponúkne pravidelné bezplatné vstupenky na športové podujatia. Za takýchto okolností platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 250.
 - Čelenie nátlaku zo strany partnera zodpovedného za zákazku nepresne vykazovať účtované hodiny za zákazku klienta. Za takýchto okolností platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 270.
- 300.5 A2** Čím vyššia je pozícia audítora, tým väčšia je jeho schopnosť a príležitosť získať prístup k informáciám a ovplyvňovať politiky, rozhodnutia a kroky ostatných osôb zapojených do činnosti firmy. V rozsahu, v akom sú toho schopní, s prihliadnutím na svoju pozíciu a senioritu vo firme, sa od audítorov očakáva, že budú podporovať a propagovať etickú kultúru vo firme a preukazovať etické správanie vo vzťahoch s osobami a subjektmi, s ktorými má audítor alebo firma profesionálny alebo obchodný vzťah v súlade s odsekom 120.13 A3. Príklady opatrení, ktoré môžu byť prijaté, zahŕňajú zavedenie, implementáciu a dohľad nad nasledujúcim:
- Program vzdelávania a školenia v oblasti etiky.

- Firemné procesy a kritériá hodnotenia výkonnosti a odmeňovania, ktoré podporujú etickú kultúru.
- Etické zásady a zásady oznamovania porušení.
- Zásady a postupy navrhnuté na prevenciu proti nedodržiavaniu zákonov a predpisov.

Identifikovanie prípadov ohrozenia

300.6 A1 Ohrozenie súladu so základnými princípmi môže byť dôsledkom celého radu skutočností a okolností. Kategórie ohrozenia sú opísane v odseku 120.6 A3. V nasledujúcej časti sú uvedené príklady skutočností a okolností jednotlivých kategórií ohrozenia, ktoré môžu viesť k ohrozeniu súladu, keď audítor vykonáva odbornú činnosť:

- (a) Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu
- Audítor má priamu finančnú zainteresovanosť na klientovi.
 - Audítor v cenovej ponuke uvádza nízky poplatok s cieľom získať novú zákazku, pričom poplatok je taký nízky, že za takú cenu by mohlo byť náročné poskytnúť odbornú službu v súlade s platnými technickými a profesijnými štandardmi.
 - Audítor má s klientom blízky obchodný vzťah.
 - má prístup k dôverným informáciám, ktoré by mohol použiť vo svoj osobný prospech.
 - Audítor zistí významnú chybu pri hodnotení výsledkov predchádzajúcej odbornej služby, ktorú poskytol člen firmy audítora.
- (b) Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom
- Audítor vydáva správu o uistení ohľadom efektívnosti fungovania finančných systémov po tom, čo implementoval systémy.
 - Audítor vypracoval pôvodné údaje použité na zostavenie záznamov, ktoré sú predmetom zákazky na uisťovacie služby.
- (c) Ohrozenie v dôsledku lobizmu
- Audítor podporuje záujmy klienta alebo obchodovanie s akciami klienta.

- Audítor pôsobí ako zástupca klienta v súdnych sporoch alebo sporoch s tretími stranami.
 - Audítor lobuje v prospech legislatívy v mene klienta t.
- (d) Ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov
- Audítorov blízky alebo najbližší rodinný príslušník je riaditeľom alebo vedúcim pracovníkom v rámci organizácie klienta.
 - Riaditeľ alebo funkcionár klienta alebo zamestnanec v pozícii, umožňujúcej významný vplyv na predmet zákazky, nedávno pôsobil ako partner zodpovedný za zákazku.
 - Člen audítorského tímu má dlhodobé prepojenie s klientom auditu.
 - Fyzická osoba, o ktorej sa uvažuje ako o vhodnej osobe na vykonanie kontroly, ako vhodnom ochrannom prostriedku na riešenie ohrozenia a ktorá má blízky vzťah s fyzickou osobou, ktorá vykonávala audit.
- (e) Ohrozenie v dôsledku zastrašovania
- Pohrozenie audítorovi vylúčením z prác na predmete zákazky alebo prepustením z firmy v dôsledku nesúhlasu ohľadom odbornej záležitosti.
 - Audítor pociťuje nátlak, aby súhlasil s úsudkom klienta, pretože klient má väčšiu odbornosť v oblasti danej záležitosti.
 - Audítor je informovaný, že plánované povýšenie sa neuskutoční, pokiaľ audítor nebude súhlasiť s nevhodným účtovným postupom.
 - Audítor prijal významný dar od klienta a klient sa mu vyhráza, že toto prijatie daru zverejní.

Identifikovanie prípadov ohrozenia súvisiaceho s používaním technológií

300.6 A2 Medzi príklady skutočností a okolností súvisiacich s využívaním technológií, ktoré môžu predstavovať pre audítora ohrozenie jeho nezávislosti pri vykonávaní odbornej činnosti, patrí nasledujúce:

- Ohrozenie v dôsledku vlastných záujmov
 - Dostupné údaje nemusia byť dostatočné na efektívne využitie tejto technológie.

- Technológia nemusí byť vhodná na účel, na ktorý sa má použiť.
- Audítor nemusí mať dostatočné informácie a odborné znalosti alebo prístup k odborníkovi s dostatočným porozumením, aby mohol používať a vysvetľovať technológiu a jej vhodnosť na zamýšľaný účel.

(Pozri odsek 230.2).

- Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom
 - Technológia bola navrhnutá alebo vyvinutá s využitím vedomostí, odborných znalostí alebo úsudku audítora alebo audítorskej firmy.

Ohrozenia v dôsledku hodnotenia

300.7 A1 Podmienky, zásady a postupy opísané v odsekoch 120.6 A1 a 120.8 A2 môžu mať dopad na hodnotenie, či je ohrozenie súladu so základnými princípmi na akceptovateľnej úrovni. Takéto podmienky, zásady a postupy sa môžu týkať:

- (a) klienta a jeho prevádzkového prostredia a
- (b) firmy a jej prevádzkového prostredia

300.7 A2 Audítorovo vyhodnotenie úrovne ohrozenia je ovplyvnené aj povahou a rozsahom odbornej služby.

Klient a jeho prevádzkové prostredie

300.7 A3 Audítorovo vyhodnotenie úrovne ohrozenia môže byť ovplyvnené aj tým, či je klient:

- (a) klientom auditu a či je klient auditu subjektom verejného záujmu,
- (b) klientom uisťovacej zákazky/služby, ktorý nie je klientom auditu, alebo
- (c) klientom služby inej ako uisťovacej.

Napríklad, poskytovanie služby inej ako uisťovacej klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, môže byť tak vnímané, že vedie k vyššej úrovni ohrozenia súladu s princípom objektívnosti v súvislosti s auditom.

300.7 A4 Štruktúra podnikového spravovania, vrátane vedenia klienta, môže presadzovať dodržiavanie základných princípov. Audítorovo hodnotenie úrovne ohrozenia môže byť preto ovplyvnené aj prevádzkovým prostredím klienta. Napríklad:

- Klient vyžaduje, aby vhodné osoby iné ako členovia manažmentu potvrdili alebo schválili menovanie firmy na výkon zákazky.
- Klient má spôsobilých zamestnancov so skúsenosťami a služobným vekom vhodným na prijímanie manažérskych rozhodnutí.
- Klient zaviedol interné postupy, ktoré umožňujú objektívne výbery pri výberových konaniach na zákazky iné ako uisťovacie služby.
- Klient prijal štruktúru podnikového spravovania, ktorá umožňuje vhodný dohľad a komunikáciu ohľadom služieb firmy.

Firma a jej prevádzkové prostredie

300.7 A5 Audítorovo vyhodnotenie úrovne ohrozenia môže byť ovplyvnené pracovným prostredím v rámci firmy audítora a jej prevádzkovým prostredím. Napríklad:

- Vedenie firmy, ktoré presadzuje dodržiavanie základných princípov a vytvára očakávanie, že členovia tímu pre zákazku na uisťovacie služby budú konať vo verejnom záujme.
- Zásady alebo postupy na zavedenie a sledovanie dodržiavania základných princípov zo strany všetkých zamestnancov.
- Zásady a postupy odmeňovania a hodnotenia výkonu a disciplíny, ktoré podporujú dodržiavanie základných princípov.
- Manažment spoliehania sa na príjem od jedného klienta.
- Partner zodpovedný za zákazku má oprávnenie v rámci firmy prijímať rozhodnutia ohľadom dodržiavania základných princípov vrátane rozhodnutí o prijímaní alebo poskytovaní služieb klientovi.
- Požiadavky na vzdelávanie, školenie a skúsenosti.
- Procesy na uľahčenie a riešenie interných a externých problémov alebo sťažností.

300.7 A6 To, ako audítor vyhodnotí úroveň ohrozenia spojeného s používaním technológií, môže byť ovplyvnené aj pracovným prostredím v audítorskej firme a jej prevádzkovým prostredím. Napríklad nasledujúcim:

- Úroveň firemného dohľadu a vnútorných kontrol nad technológiou.
- Hodnotenie kvality a funkčnosti technológie, ktoré vykonáva tretia strana.
- Pravidelné školenia všetkých príslušných zamestnancov, aby získali a udržiavali si odbornú spôsobilosť na dostatočné pochopenie, používanie a vysvetľovanie technológie a jej vhodnosti na zamýšľaný účel.

Zohľadnenie nových informácií alebo zmien faktov a okolností

300.7 A7 Nové informácie alebo zmeny faktov a okolností môžu:

- ovplyvniť úroveň ohrozenia, alebo
- ovplyvniť závery audítora ohľadom toho, či prijaté opatrenia naďalej riešia identifikované ohrozenie, ako bolo zamýšľané.

V takýchto situáciách je možné, že prijaté opatrenia už nie sú viac efektívne na riešenie daného ohrozenia. Uplatnenie koncepčného rámca preto vyžaduje, aby audítor prehodnotil ohrozenie a príslušne sa ním zaoberal. (Pozri odseky R120.9 a R120.10).

300.7 A8 Príklady nových informácií alebo zmien faktov a okolností, ktoré môžu mať vplyv na úroveň ohrozenia, okrem iného zahŕňujú:

- prípad, keď je rozsah profesionálnej služby rozšírený.
- prípad, keď sa klient stáva kótovaným subjektom alebo nadobúda ďalšiu obchodnú jednotku.
- prípad, keď dochádza k zlúčeniu firmy s inou firmou.
- prípad, keď bol audítor poverený spoločne dvomi klientmi a medzi týmito dvomi klientmi dôjde k sporu.
- prípad zmeny osobných vzťahov audítora alebo najbližších rodinných vzťahov.

Riešenie ohrozenia súladu

300.8 A1 Odseky R120.10 až 120.10 A2 stanovujú požiadavky a aplikačný materiál na riešenie ohrozenia, ktoré nie je na akceptovateľnej úrovni.

Príklady opatrení

- 300.8 A2 Opatrenia do veľkej miery závisia od faktov a okolností. Medzi príklady opatrení, ktoré za určitých okolností môžu vyriešiť ohrozenie, patrí:
- vyhradenie dodatočného času a kvalifikovaného personálu pre požadované úlohy po prijatí zákazky môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu.
 - zapojenie vhodného odborníka, ktorý nebol členom tímu pre previerku, môže prispieť k tomu, že vykonaná práca alebo prípadne poskytnutá rada vyrieši ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom.
 - využitie rôznych partnerov a tímov pracujúcich na zákazke s oddelenými štruktúrami podriadenosti pri poskytovaní služieb iných ako uisťovacích služieb klientovi môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom, ohrozenie v dôsledku lobizmu alebo ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov.
 - zapojenie inej firmy na vykonanie alebo opätovné vykonanie časti zákazky, ktoré môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom, ohrozenie v dôsledku lobizmu, ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov alebo ohrozenie v dôsledku zastrašovania.
 - oboznámenie klienta s honorármi za odporúčanie služieb alebo produktov, alebo s dohodami o províziách za odporúčanie služieb alebo produktov môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu.
 - oddelenie tímov v prípade záležitostí dôvernej povahy môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu.
- 300.8 A3 Zostávajúce oddiely časti 3 a Medzinárodné štandardy nezávislosti opisujú niektoré ohrozenia, ktoré by mohli vzniknúť počas výkonu odborných služieb, a uvádzajú príklad opatrení, ktoré môžu ohrozenia vyriešiť.

Vhodný odborník vykonávajúci kontrolu

- 300.8 A4 Vhodnou osobou vykonávajúcou kontrolu je odborník s potrebnými znalosťami, zručnosťami, skúsenosťami a autoritou, ktorý je schopný objektívne posúdiť príslušnú vykonanú prácu alebo poskytnutú službu. Audítora môže byť takouto osobou.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním

- R300.9** Pri komunikovaní s osobami poverenými spravovaním v súlade s kódexom musí audítor určiť vhodnú osobu (osoby) zo štruktúry spravovania subjektu, s ktorou (s ktorými) bude komunikovať. Ak audítor komunikuje s podskupinou osôb poverených spravovaním, musí určiť, či je potrebná aj komunikácia so všetkými osobami poverenými spravovaním, aby boli primerane informované.
- 300.9 A1 Pri určení osôb, s ktorými bude audítor komunikovať, môže audítor zohľadniť:
- (a) povahu a závažnosť okolností a
 - (b) záležitosť, ktorá je predmetom komunikácie.
- 300.9 A2 Príklady podskupín osôb poverených spravovaním zahŕňujú výbor pre audit alebo jednotlivé osoby poverené spravovaním.
- R300.10** Ak audítor komunikuje s jednotlivcami, ktorí majú manažérske zodpovednosti a tiež zodpovednosti spravovania, musí sa uistiť, že komunikácia s týmito osobami primerane informuje všetky osoby, ktoré majú úlohu spravovania a s ktorými by audítor inak komunikoval.
- 300.10 A1 Za určitých okolností sú všetky osoby poverené spravovaním zapojené do riadenia subjektu, napríklad malý podnik, kde jediný vlastník riadi subjekt a nikto iný nemá úlohu spravovania. V takýchto prípadoch, ak sú záležitosti komunikované osobe (osobám) s manažérskymi zodpovednosťami a táto osoba (osoby) má tiež zodpovednosti spravovania, splnil audítor požiadavku komunikácie s osobami poverenými spravovaním.

ODDIEL 310**KONFLIKT ZÁUJMOV****Úvod**

- 310.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 310.2 Konflikt záujmov vedie k ohrozeniu súladu s princípom objektívnosti a môže vyvolať ohrozenie súladu s ostatnými základnými princípmi. Takéto ohrozenie môže vzniknúť v nasledujúcich prípadoch:
- (a) audítor poskytuje odbornú službu týkajúcu sa určitej záležitosti dvom alebo viacerým klientom, ktorých záujmy, pokiaľ ide o danú záležitosť, sú v konflikte, alebo
 - (b) záujmy audítora, pokiaľ ide o určitú záležitosť a o záujmy klienta, ktorému audítor poskytuje odbornú službu týkajúcu sa danej záležitosti, sú v konflikte.
- 310.3 Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca na konflikt záujmov. Keď audítor poskytuje služby auditu, previerky alebo iné uisťovacie služby, je nezávislosť požadovaná aj podľa Medzinárodných štandardov nezávislosti.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- R310.4** Audítor nesmie dovoliť, aby konflikt záujmov ohrozil odborný alebo obchodný úsudok.
- 310.4 A1 Medzi príklady okolností, ktoré môžu viesť ku konfliktu záujmov, patrí nasledujúce:
- Poskytovanie poradenských služieb klientovi pri transakcii, ktorou sa klient snaží ovládnuť druhú spoločnosť, ktorá je klientom auditu, a v priebehu auditu firma získala dôverné informácie, ktoré môžu byť pre transakciu relevantné.
 - Súčasné poskytovanie poradenstva dvom klientom, ktorí si konkurujú pri akvizícii rovnakej spoločnosti, a poradenstvo môže byť rozhodujúce pre konkurenčné postavenie týchto dvoch strán.
 - Poskytovanie služieb dodávateľovi aj odberateľovi, ktoré sa týkajú rovnakej transakcie..

- Príprava ocenenia aktív pre dve strany, ktoré sú v pozícii protivníkov v súvislosti s danými aktívami.
- Zastupovanie dvoch klientov v rovnakej záležitosti, pričom títo klienti majú medzi sebou právny spor, napríklad počas rozvodového konania alebo procesu rozpustenia partnerstva.
- Poskytnutie správy o uistení ohľadom tantiém splatných podľa licenčnej zmluvy poskytovateľovi licencie a súčasné poskytovanie poradenstva držiteľovi licencie o správnosti splatných súm.
- Poskytovanie poradenstva klientovi pri investovaní do podnikania, na ktorom má finančnú zainteresovanosť napríklad manželka (manžel) audítora.
- Poskytovanie strategického poradenstva klientovi ohľadom jeho konkurenčného postavenia, pričom audítor má spoločný podnik s významným konkurentom klienta alebo podobnú majetkovú účasť v podniku významného konkurenta klienta.
- Poskytovanie poradenstva klientovi ohľadom akvizície podniku, o akvizíciu ktorého usiluje aj firma.
- Poskytovanie poradenstva klientovi ohľadom kúpy produktu alebo služby, pričom audítor má dohodu o tantiémach alebo provízií s potenciálnym dodávateľom daného produktu alebo služby.

Identifikovanie konfliktu záujmov

Všeobecné

R310.5 Pred akceptovaním nového vzťahu s klientom, novej zákazky alebo nového obchodného vzťahu musí audítor vykonať primerané kroky na určenie okolností, ktoré by mohli vyvolať konflikt záujmov a následne ohrozenie súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Takéto kroky zahŕňujú napríklad určenie:

- (a) povahy relevantných záujmov a vzťahov medzi zúčastnenými stranami; a
- (b) služby a jej dôsledkov pre relevantné strany.

310.5 A1 Pri vykonávaní primeraných krokov na identifikovanie záujmov a vzťahov, ktoré by mohli vyvolať konflikt záujmov, audítorovi pomáha, pred rozhodnutím o prijatí zákazky aj v priebehu výkonu zákazky, efektívny proces identifikovania konfliktu. Takýto proces zahŕňa zohľadnenie záležitostí identifikovaných externými stranami, napríklad klientmi alebo potenciálnymi klientmi. Čím skôr je existujúci alebo potenciálny konflikt záujmov identifikovaný, tým je väčšia pravdepodobnosť, že bude audítor schopný vyriešiť ohrozenie vyvolané konfliktom záujmov.

310.5 A2 Efektívny proces identifikovania existujúceho alebo potenciálneho konfliktu záujmov zohľadňuje faktory ako napríklad:

- povaha poskytovaných odborných služieb,
- veľkosť firmy,
- veľkosť a povaha klientskej základne,
- štruktúra firmy, napríklad počet a geografické polohy kancelárií.

310.5 A3 Ďalšie informácie o akceptovaní vzťahu s klientom sú uvedené oddiele *Odborné poverenie*.

Zmeny okolností

R310.6 Audítora musí venovať pozornosť zmenám povahy služieb, záujmov a vzťahov, ku ktorým dôjde v priebehu času a ktoré by mohli viesť ku konfliktu záujmov pri realizácii zákazky.

310.6 A1 Povaha služieb, záujmov a vzťahov sa môže počas realizácie zákazky meniť. Platí to zvlášť v prípade, keď je audítora požiadaný, aby vykonal zákazku v situácii, ktorá sa môže stať konfliktnou, aj keď strany, ktoré pôvodne poverili audítora, nemusia byť do sporu zapojené.

Firmy v rámci siete

R310.7 Ak je firma členom siete, musí audítora zvážiť záujmy, o ktorých má dôvod sa nazdávať, že by mohli existovať alebo vzniknúť v dôsledku záujmov a vzťahov firmy v rámci siete.

310.7 A1 Pri identifikovaní záujmov a vzťahov týkajúcich sa firmy, ktorá je členkou siete, je nutné zohľadniť nasledujúce faktory:

- povaha poskytovaných odborných služieb,
- klienti, ktorým sieť poskytuje služby,
- geografické polohy všetkých relevantných strán.

Ohrozenie vyvolané konfliktom záujmov

310.8 A1 Vo všeobecnosti platí, že čím je priamejšie prepojenie medzi odbornou službou a záležitosťou, v súvislosti s ktorou sú záujmy strán v konflikte, tým je pravdepodobnejšie, že úroveň ohrozenia nie je na akceptovateľnej úrovni.

310.8 A2 Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku konfliktu záujmov, zahŕňujú opatrenia, ktoré zabraňujú nepovolenému zverejneniu dôverných informácií pri výkone odborných služieb týkajúcich sa určitej záležitosti pre dvoch alebo viacerých klientov, ktorých záujmy v súvislosti s danou záležitosťou sú v konflikte.

Medzi takéto opatrenia patrí:

- existencia oddelených oblastí praxe pre špeciálne funkcie v rámci firmy, čo môže pôsobiť ako prekážka pre presun dôverných informácií medzi oblasťami praxe,
- zásady a postupy na obmedzenie prístupu ku klientskym záznamom,
- dohody o mlčanlivosti podpísané zamestnancami a partnermi firmy,
- fyzické a elektronické oddelenie dôverných informácií,
- presne stanovené a špecializované školenie a komunikácia.

310.8 A3 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť ohrozenie v dôsledku záujmov, zahŕňujú nasledujúce:

- existencia oddelených tímov pracujúcich na zákazke, ktoré sú oboznámené s jasnými zásadami a postupmi na zachovanie mlčanlivosti.
- existencia vhodného odborníka, ktorý nie je zapojený do poskytovania služieb a ktorý preskúma vykonanú prácu na posúdenie, či sú kľúčové úsudky a závery primerané.

Zverejnenie informácií a súhlas

Všeobecné

R310.9

Audítora musí uplatniť odborný úsudok, aby určil, či povaha a významnosť konfliktu záujmov sú také, že je potrebné špecifické zverejnenie informácií a výslovný súhlas pri riešení ohrozenia súladu v dôsledku konfliktu záujmov.

310.9 A1

Pri určení, či je potrebné špecifické zverejnenie informácií a výslovný súhlas, je nutné zohľadniť nasledujúce faktory:

- Okolnosti vytvárajúce konflikt záujmov.
- Strany, ktoré môžu byť tým ovplyvnené.
- Povaha problémov, ktoré by mohli vzniknúť.
- Potenciál neočakávaného vývoja konkrétnej záležitosti.

310.9 A2

Zverejnenie informácií a súhlas môžu mať rozličné formy, ako napríklad:

- Všeobecné zverejnenie informácií klientom o okolnostiach, keď audítora v rámci bežnej obchodnej praxe neposkytuje odborné služby výlučne jednému klientovi (napríklad v prípade konkrétnej služby v konkrétnom odvetví). Toto umožňuje, aby klient poskytol príslušný všeobecný súlad. Napríklad, audítora môže uviesť všeobecné informácie o zverejnení informácií v štandardných podmienkach zákazky.

- Špecifické zverejnenie informácií dotknutým klientom o okolnostiach konkrétneho konfliktu vrátane dostatočných podrobností, ktoré klientovi umožnia prijať informované rozhodnutie ohľadom záležitosti a poskytnúť príslušný výslovný súhlas. Takéto zverejnenie informácií môže zahŕňať podrobné vysvetlenie okolností a dôkladný opis plánovaných opatrení a súvisiacich rizík.
- Súhlas môže vyplývať z konania klienta v prípade, že audítor má dostatočné dôkazy na vyvodenie záveru, že klient pozná okolnosti od počiatku a akceptoval konflikt záujmov tým, že nenamietal proti existencii konfliktu.

310.9 A3 Vo všeobecnosti je potrebné:

- (a) klienta dotknutého konfliktom záujmov oboznámiť s povahou konfliktu záujmov a so spôsobom, ako bolo vyriešené vzniknuté ohrozenie, a
- (b) od dotknutého klienta získať súhlas na výkon odborných služieb, ak sú na riešenie konfliktu uplatnené opatrenia.

310.9 A4 Ak takéto zverejnenie informácií alebo súhlas nie je v písomnej forme, potom by audítor mal zdokumentovať:

- (a) povahu okolností vedúcich ku konfliktu záujmov,
- (b) prípadne opatrenia uplatnené na riešenie ohrozenia; a
- (c) získaný súhlas.

Postup v prípade odmietnutia výslovného súhlasu

R310.10 Ak audítor určil, že v súlade s odsekom R310.9 je potrebný výslovný súhlas a klient tento súhlas odmietol poskytnúť, audítor musí:

- (a) ukončiť alebo odmietnuť poskytovanie odborných služieb, ktoré by viedli ku konfliktu záujmov, alebo
- (b) ukončiť príslušné vzťahy, alebo zbaviť sa príslušných záujmov tak, aby sa ohrozenie odstránilo alebo znížilo na akceptovateľnú úroveň.

Dôvernosť informácií*Všeobecné*

- R310.11** Audítor musí zachovať princíp dôvernosti informácií, vrátane pri zverejňovaní informácií alebo zdieľaní informácií v rámci firmy alebo siete a pri požadovaní o usmernenie od tretích strán.
- 310.11 A1 Pododdiel 114 stanovuje požiadavky a aplikačný materiál relevantný v prípade situácií, ktoré môžu viesť k ohrozeniu súladu s princípom dôvernosti informácií.

Prípady, keď zverejnenie informácií potrebných na získanie súhlasu vedie k porušeniu dôvernosti informácií

- R310.12** V prípade, že špecifické zverejnenie informácií na účel získania výslovného súhlasu vedie k porušeniu dôvernosti informácií, a preto takýto súhlas nie je možné získať, firma môže iba vtedy zákazku akceptovať alebo v práci na zákazke pokračovať, ak:
- (a) firma v rámci svojho pôsobenia nepresadzuje záujmy klienta spôsobom, ktorý predstavuje nepriaznivú pozíciu pre iného klienta v tej istej záležitosti,
 - (b) sú zavedené konkrétne opatrenia na zabránenie zverejnenia dôverných informácií medzi tímami pracujúcimi na zákazkách pre týchto dvoch klientov, a
 - (c) firma je presvedčená, že primerane uvažujúca a informovaná tretia strana by pravdepodobne dospela k záveru, že je vhodné, aby firma prijala zákazku alebo v nej pokračovala, pretože obmedzenie schopnosti firmy poskytovať služby by viedlo k neprimeraným nepriaznivým dôsledkom pre klientov alebo iné relevantné tretie strany.
- 310.12 A1 K porušeniu mlčanlivosti môže dôjsť napríklad pri požadovaní súhlasu vykonať:
- transakčnú službu pre klienta v súvislosti s nepriateľským prevzatím iného klienta firmy.
 - forenzné vyšetrovanie pre klienta v súvislosti s podozrením na podvodné konania, keď má firma dôverné informácie, ktoré získala poskytovaním odborných služieb inému klientovi, ktorý by sa mohol na podvode podieľať.

Dokumentácia

R310.13 V prípade okolností stanovených v odseku R310.12 musí audítor zdokumentovať:

- (a) povahu okolností vrátane úlohy, ktorú audítor má vykonať,
- (b) konkrétne opatrenia zavedené s cieľom zabrániť zverejneniu informácií medzi tímami pracujúcimi na zákazkách pre týchto dvoch klientov, a
- (c) odôvodnenie, prečo je vhodné zákazku prijať alebo v prácach na zákazke pokračovať.

ODDIEL 320**ODBORNÉ POVERENIE****Úvod**

- 320.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia.
- 320.2 Akceptovanie nového vzťahu s klientom alebo zmeny v existujúcej zákazke môže viesť k ohrozeniu súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Akceptovanie klienta a zákazky***Všeobecné*

- 320.3 A1 Ohrozenie súladu s princípom bezúhonnosti alebo profesionálneho správania môže byť spôsobené napríklad spornými otázkami súvisiacimi s klientom (jeho vlastníkmi, manažmentom alebo činnosťami). Otázky, ktoré môžu viesť k takému ohrozeniu, zahŕňujú napríklad zapojenie klienta do nezákonných činností, nečestnosť, pochybné praktiky finančného výkazníctva alebo iné neetické správanie.
- 320.3 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- informácie o klientovi, jeho vlastníkoch, manažmente a o osobách poverených spravovaním, ako aj oboznámenie sa s jeho obchodnými činnosťami.
 - prísľub klienta zabezpečiť nápravu v oblasti sporných otázok, napríklad prostredníctvom zlepšenia praktík podnikového spravovania alebo internými kontrolami.
- 320.3 A3 Ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromných záujmov vzniká, ak tím pracujúci na zákazke nemá alebo nemôže získať spôsobilosti potrebné na poskytovanie odborných služieb.
- 320.3 A4 Medzi faktory relevantné pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia patrí:
- primerané oboznámenie sa:

- s povahou obchodných činností klienta,
 - so zložitou jeho operáciou,
 - s požiadavkami zákazky a
 - s účelom a rozsahom prác, ktoré by sa mali vykonať.
- poznatky o príslušných odvetviach alebo o predmete činnosti.
 - skúsenosti s príslušnými regulačnými požiadavkami alebo požiadavkami na výkazníctvo.
 - zásady a postupy, ktoré firma zaviedla ako súčasť systému riadenia kvality v súlade so štandardmi riadenia kvality, ako je napríklad ISQM 1, ktoré reagujú na riziká kvality súvisiace so schopnosťou firmy vykonávať zákazku v súlade s odbornými štandardmi a platnými právnymi a regulačnými požiadavkami;
 - výška honoráru a rozsah, v akom zohľadňuje požadované zdroje a obchodné a trhové priority audítora.

320.3 A5 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, patrí:

- dostatočný počet pracovníkov s požadovanými spôsobilosťami pridelených na zákazku.
- dohodnutie realistického časového rámca na vykonanie zákazky;
- využitie služieb expertov v prípade potreby.

Zmeny odborného poverenia

Všeobecné

R320.4 Audítor musí určiť, či existujú nejaké dôvody na neakceptovanie zákazky, ak:

- (a) potenciálny klient požiada audítora, aby nahradil iného audítora;
- (b) audítor uvažuje uchádzať sa o zákazku, ktorú má iný audítor; alebo
- (c) audítor uvažuje vykonať doplňujúcu alebo dodatočnú prácu k práci iného audítora.

320.4 A1 Na neakceptovanie zákazky môžu existovať dôvody. Jedným z dôvodov môže byť ohrozenie v dôsledku faktov okolností, ktoré nie je možné vyriešiť uplatnením opatrení. Napríklad, môže vzniknúť ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu, ak audítor akceptuje zákazku skôr, ako pozná všetky relevantné skutočnosti.

- 320.4 A2 Ak je audítor požiadany, aby vykonal doplňujúcu alebo dodatočnú prácu k práci aktuálne vykonávanej iným audítorom alebo vykonanej predchádzajúcim audítorom, môže vzniknúť ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu napríklad vzhľadom na neúplné informácie.
- 320.4 A3 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je relevantným faktorom skutočnosť, či výzvy na predkladanie ponúk uvádzajú, že pred akceptovaním zákazky je nutný kontakt so súčasným alebo predchádzajúcim audítorom. Na základe takéhoto kontaktu navrhovaný audítor získa príležitosť, aby určil, či existujú dôvody na neakceptovanie zákazky.
- 320.4 A4 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňujú nasledujúce prípady:
- Požiadanie súčasného alebo predchádzajúceho audítora o akékoľvek známe informácie o faktoch, o ktorých by navrhovaný audítor podľa názoru súčasného alebo predchádzajúceho audítora mal vedieť pred rozhodnutím, či prijme zákazku. Napríklad, takéto zisťovanie môže odhaliť skôr nezverejnené relevantné skutočnosti a môže naznačiť nezhody so súčasným alebo predchádzajúcim audítorom, ktoré by mohli ovplyvniť rozhodnutie o akceptovaní menovania.
 - Získanie informácií z iných zdrojov, ako napríklad prostredníctvom zisťovania u tretích strán alebo na základe skúmania týkajúceho sa vyššieho manažmentu klienta alebo jeho osôb poverených spravovaním.

Komunikácia so súčasným alebo predchádzajúcim audítorom

320.5 A1 Navrhovaný audítor, aby začal rozhovory so súčasným alebo predchádzajúcim audítorom, zvyčajne potrebuje povolenie klienta, pokiaľ je to možné v písomnej forme.

R320.6 Ak navrhovaný audítor nemôže komunikovať so súčasným alebo predchádzajúcim audítorom, musí podniknúť iné primerané kroky na získanie informácií ohľadom možného ohrozenia.

Komunikácia s navrhovaným audítorom

R320.7 Ak je súčasný alebo predchádzajúci audítor požiadany o odpoveď na otázku navrhovaného audítora, súčasný alebo predchádzajúci audítor musí:

- (a) vyhovieť žiadosti v súlade s príslušnými zákonmi a predpismi; a
- (b) poskytnúť informácie čestne a jednoznačne.

- 320.7 A1 Súčasný alebo predchádzajúci audítor je viazaný mlčanlivosťou. To, či má súčasný alebo predchádzajúci audítor povolené alebo sa od neho vyžaduje diskutovať o záležitostiach klienta s navrhovaným audítorom, závisí od povahy zákazky a:
- (a) od toho, či súčasný alebo predchádzajúci audítor má od klienta povolenie diskutovať, a
 - (b) od právnych a etických požiadaviek týkajúcich sa takejto komunikácie a poskytnutia informácií, čo sa môže v jednotlivých jurisdikciách líšiť.
- 320.7 A2 Okolnosti, keď sa od audítora vyžaduje alebo by sa mohlo vyžadovať, aby sprístupnil dôverné informácie, alebo keď sprístupnenie informácií by mohlo byť primerané, sú stanovené v odseku 114.3 A1 kódexu.

Zmeny menovania pre zákazku na audit alebo preverenie

R320.8 V prípade auditu alebo preverenia finančných výkazov musí audítor požiadať súčasného alebo predchádzajúceho audítora o poskytnutie známych informácií týkajúcich sa akýchkoľvek skutočností, alebo iných informácií, s ktorými podľa názoru súčasného alebo predchádzajúceho audítora musí byť navrhovaný audítor oboznámený pred tým, ako sa rozhodne, či prijme zákazku. S výnimkou prípadu okolností, ktoré sa týkajú nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a predpismi, ako je stanovené v odsekoch R360.21 a R360.22:

- (a) ak klient súhlasí, aby súčasný alebo predchádzajúci audítor poskytol takéto fakty alebo iné informácie, musí súčasný alebo predchádzajúci audítor informácie poskytnúť čestne a jednoznačne, a
- (b) ak klient neudelí alebo odmietne udeliť súčasnému alebo predchádzajúcemu audítorovi povolenie na prediskutovanie záležitostí klienta s navrhovaným audítorom, súčasný alebo predchádzajúci audítor musí túto skutočnosť oznámiť navrhovanému audítorovi, ktorý musí takéto neudelenie alebo odmietnutie starostlivo zohľadniť pri rozhodovaní sa, či zákazku prijme.

Klient a pokračovanie zákazky

R320.9 V prípade opakujúcich sa zákaziek musí audítor periodicky preskúmať okolnosti rozhodnutia o pokračovaní v zákazke.

320.9 A1 Potenciálne ohrozenie súladu so základnými princípmi môže byť vyvolané po prijatí zákazky, pričom ak by bolo ohrozenie známe skôr, bolo by dôvodom, aby audítor zákazku odmietol.

320.10 Napríklad, ohrozenie súladu s princípom bezúhonnosti v dôsledku súkromného záujmu môže byť vyvolané neprimeraným manažmentom zárobkov alebo oceneniami v súvahe.

Využitie odborníka

R320.10 Ak má audítora v úmysle využiť odborníka pri výkone svojej odbornej činnosti, musí určiť, či je takéto využitie na zamýšľaný účel vhodné.

320.11 A1 V prípade, že audítora uvažuje o využití odborníka, musí zohľadniť napríklad nasledujúce faktory:

- Povest' a odbornosť odborníka, zdroje, ktoré má odborník k dispozícii.
- Či sa na daného odborníka vzťahujú profesijné a etické štandardy.

Tieto informácie o odborníkovi možno získať z predchádzajúcich vzťahov s odborníkom alebo na základe konzultácií s inými osobami.

Využitie výstupov technológií

R320.11 Ak audítora zamýšľa využiť výstupy technológií pri vykonávaní svojej odbornej činnosti, musí zistiť, či je takéto využitie na zamýšľaný účel vhodné.

320.12 A1 Medzi faktory, ktoré je nutné zvážiť, keď audítora zamýšľa využiť výstupy technológií, patrí nasledujúce:

- Povaha činnosti, ktorú má technológia vykonávať.
- Očakávané využitie alebo rozsah závislosti od výstupov technológie.
- Či má audítora schopnosť alebo prístup k odborníkovi so schopnosťou pochopiť, používať a vysvetliť technológiu a jej vhodnosť na zamýšľaný účel.
- Či použitá technológia bola primerane otestovaná a vyhodnotená na zamýšľaný účel.
- Predchádzajúce skúsenosti s technológiou a to, či je jej použitie na konkrétne účely všeobecne akceptované.
- Dohľad spoločnosti nad návrhom, vývojom, implementáciou, prevádzkou, údržbou, monitorovaním, aktualizáciou alebo modernizáciou technológie.
- Kontroly týkajúce sa používania technológie, vrátane postupov na autorizáciu prístupu používateľov k technológii a dohľadu nad takýmto používaním.

- Vhodnosť vstupov do technológie, vrátane údajov a akýchkoľvek súvisiacich rozhodnutí, ako aj rozhodnutí prijatých jednotlivcami v priebehu používania technológie.

Ostatné posudzované skutočnosti

320.13 A1 Keď audítor zvažuje využitie odborníkov alebo výstupov technológií, je potrebné zvážiť, či je audítor v rámci firmy v takej pozícii, ktorá mu umožňuje získať informácie týkajúce sa faktorov potrebných na určenie, či je takéto využitie odborníka alebo výstupov technológií vhodné.

ODDIEL 321**NÁZOR DRUHEJ OSOBY****Úvod**

- 321.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 321.2 Poskytnutie názoru druhej osoby subjektu, ktorý nie je existujúcim klientom, môže vyvolať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu alebo iné ohrozenie súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 321.3 A1 Audítora môže byť požiadaný, aby poskytol názor druhej osoby o uplatňovaní účtovných, audítorských, vykazovacích alebo iných štandardoch alebo zásad na (a) špecifické okolnosti, alebo (b) transakcie, spoločnosťou alebo subjektom, ktorý nie je existujúcim klientom, alebo v mene takejto spoločnosti alebo klienta. Ohrozenie, ako napríklad ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu môže byť vyvolané, ak názor druhej osoby nevychádza z rovnakých faktov, ktoré mal súčasný alebo predchádzajúci audítora, alebo vychádza z nedostatočných dôkazov.
- 321.3 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia súladu v dôsledku súkromného záujmu je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad okolnosti požiadavky a všetky ostatné dostupné fakty a predpoklady relevantné pri vyjadrení odborného úsudku.
- 321.3 A3 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňujú nasledujúce:
- Získanie informácií od súčasného alebo predchádzajúceho audítora na základe súhlasu klienta.
 - Opísanie obmedzení v súvislosti s akýmkoľvek názorom pri komunikácii s klientom.
 - Kópia názoru poskytnutá súčasnému alebo predchádzajúcemu audítorovi.

Postup v prípade, keď nie je poskytnutý súhlas na komunikáciu

- R321.4** Ak subjekt, ktorý požiadal audítora o názor druhej osoby, nepovolí komunikáciu so súčasným alebo predchádzajúcim audítorom, musí audítora rozhodnúť, či je vhodné takéto názor poskytnúť.

ODDIEL 325

OBJEKTÍVNOSŤ VHODNÉHO ODBORNÍKA VYKONÁVAJÚCEHO KONTROLU KVALITY ZÁKAZKY A INÝCH VHODNÝCH ODBORNÍKOV

Úvod

- 325.1 Audítori sú povinní dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec uvedený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia.
- 325.2 Vymenovanie vhodného odborníka na vykonávanie kontroly kvality zákazky, ktorá sa podieľa na kontrolovanej práci alebo má blízke vzťahy s osobami, ktoré sú zodpovedné za vykonanie tejto práce, môže ohroziť súlad s princípom objektívnosti.
- 325.3 Tento oddiel stanovuje špecifický aplikačný materiál, ktorý je relevantný pre aplikovanie koncepčného rámca v súvislosti s objektívnosťou vhodného odborníka vykonávajúceho kontrolu kvality zákazky.
- 325.4 Vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky je tiež príkladom vhodného odborníka, ako je popísaný v odseku 300.8 A4. Aplikačný materiál v tomto oddiele sa preto môže použiť aj za okolností, keď audítor menuje vhodného odborníka na preskúmanie vykonanej práce ako ochranné opatrenie na riešenie identifikovaných hrozieb.

Aplikačný materiál

Všeobecné

- 325.5 A1 Kvalita zákaziek sa dosahuje plánovaním a vykonaním zákaziek a vykazovaním zákaziek v súlade s odbornými štandardmi a platnými právnymi a regulačnými požiadavkami. ISQM 1 stanovuje zodpovednosti firmy za jej systém riadenia kvality a vyžaduje, aby firma navrhla a zaviedla reakcie na riešenie rizík kvality súvisiacich s výkonom zákazky. Takéto reakcie zahŕňajú zavedenie pravidiel alebo postupov zameraných na kontrolu kvality zákazky v súlade s ISQM 2.
- 325.5 A2 Vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky je partner, iná osoba z firmy alebo externá osoba, ktorú firma menuje na vykonanie kontroly kvality zákazky.

Identifikovanie prípadov ohrozenia

325.6 A1 Okolnosti, za ktorých môže vzniknúť ohrozenie objektívnosti audítora menovaného ako vhodného odborníka na vykonanie kontroly kvality zákazky, zahŕňajú napríklad:

- (a) Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu
 - Dvaja partneri zodpovední za zákazky, z ktorých každý pôsobí ako vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky druhého partnera.
- (b) Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom
 - Audítor, ktorý pôsobí ako vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky v rámci zákazky na audit po predchádzajúcom pôsobení ako partner zodpovedný za zákazku.
- (c) Ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov
 - Audítor, ktorý pôsobí ako vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky má blízky vzťah s inou osobou, ktorá je zapojená do zákazky, alebo je jej blízkym rodinným príslušníkom.
- (d) Ohrozenie v dôsledku zastrašovania
 - Audítor, ktorý pôsobí ako vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky pre zákazku, je priamo podriadený partnerovi zodpovednému za zákazku.

Ohrozenia v dôsledku hodnotenia

325.7 A1 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnotení úrovne ohrozenia objektivity odborníka, ktorý vykonáva kontrolu kvality, patria:

- Úloha a odpracované roky daného odborníka.
- Povaha vzťahu vhodného odborníka vykonávajúceho kontrolu kvality zákazky s ostatnými osobami, ktoré sú zapojené do zákazky.
- Dĺžka obdobia, počas ktorého bola vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky predtým zapojený do zákazky a jeho úloha.

- Kedy bol vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky naposledy zapojený do zákazky pred jej vymenovaním za odborníka, ktorý vykoná kontrolu kvality zákazky, a všetky následné relevantné zmeny okolností zákazky.
- Povaha a zložitosť záležitostí, ktoré si vyžadovali významný úsudok vhodného odborníka vykonávajúceho kontrolu kvality zákazky pri akomkoľvek predchádzajúcom zapojení do zákazky.

Riešenie ohrozenia súladu

325.8 A1 Príkladom činnosti, ktorá môže odstrániť ohrozenie v dôsledku zastrašovania, je prerozdelenie zodpovedností za podávanie správ v rámci firmy.

325.8 A2 Príklad opatrenia, ktoré by mohlo byť opatrením na riešenie ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom, je zavedenie dostatočne dlhého obdobia (doby nevykonávania auditu) pred tým, ako je osoba zapojená do zákazky menovaná ako odborník, ktorý vykoná kontrolu kvality zákazky.

Doba nevykonávania auditu

325.8 A3 ISQM 2 vyžaduje, aby firma zaviedla pravidlá alebo postupy, ktoré ako podmienku oprávnenosti stanovujú dvojročné obdobie, po ktorom partner zodpovedný za zákazku môže prevziať funkciu vhodného odborníka, ktorý vykoná kontrolu kvality zákazky. Toto opatrenie slúži na to, aby sa dodržal princíp objektívnosti a umožnilo dôsledné vykonávanie kvalitných zákaziek.

325.8 A4 Obdobia nevykonávania auditu, ktoré vyžaduje ISQM 2, je odlišné od požiadaviek uvedených v oddiele 540, ktoré sú určené na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku dlhodobého prepojenia s klientom auditu, a nemení ich.

ODDIEL 330**HONORÁRE A INÉ TYPY ODMENY****Úvod**

- 330.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 330.2 Úroveň a povaha honoráru a iných dohôd o odmene môžu viesť k ohrozeniu súladu s jedným alebo viacerými základnými princípmi v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel uvádza špecifický aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Aplikačný materiál**Úroveň honorárov**

- 330.3 A1 Úroveň navrhnutého honoráru môže ovplyvniť schopnosť audítora poskytovať odborné služby v súlade s profesijnými a technickými štandardmi.
- 330.3 A2 Audítor môže navrhnúť akýkoľvek honorár, ktorý považuje za primeraný. Navrhnutie honoráru nižšieho, ako je honorár iného audítora, nie je samo o sebe neetické. Avšak úroveň navrhnutého honoráru vytvára ohrozenie súladu s princípom odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu, ak je navrhnutý honorár taký nízky, že by mohlo byť ťažké, aby sa zákazka realizovala v súlade s platnými technickými a profesijnými štandardmi.
- 330.3 A3 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- skutočnosť, či je klient oboznámený s podmienkami zákazky, a najmä na základe čoho je honorár účtovaný a na ktoré odborné služby sa honorár vzťahuje.
 - skutočnosť, či je výška honoráru stanovená nezávislou treťou stranou, ako napríklad regulačným orgánom.
- 330.3 A4 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňujú napríklad:
- úpravu úrovne honoráru alebo rozsahu zákazky.
 - existenciu vhodného odborníka, ktorý preverí vykonanú prácu.

Podmienené honoráre

- 330.4 A1 Pri niektorých druhoch zákaziek na iné ako uisťovacie služby sa používajú podmienené honoráre. Podmienené honoráre však môžu za určitých okolností viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi, najmä ohrozeniu súladu s princípom objektívnosti v dôsledku súkromného záujmu.
- 330.4 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako sú napríklad:
- povaha zákazky,
 - rozsah možnej výšky honoráru,
 - východiská na určenie honoráru,
 - poskytnutie práce vykonanej audítorom určeným užívateľom a poskytnutie informácií o východiskách na určenie honoráru,
 - zásady a postupy riadenia kvality,
 - skutočnosť, či záver alebo výsledok transakcie preverí nezávislá tretia strana,
 - skutočnosť, či je výška honoráru určená nezávislou treťou stranou, ako napríklad regulačný orgán.
- 330.4 A3 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňujú nasledujúce prípady:
- Vhodný odborník, ktorý nebol zapojený do výkonu služieb iných ako uisťovacích, preverí prácu vykonanú audítorom.
 - Predchádzajúca písomná dohoda s klientom o východiskách na určenie výšky odmeny.
- 330.4 A4 Požiadavky a aplikačný materiál, ktoré sa týkajú podmieneného honoráru za služby poskytnuté klientom auditu alebo previerky a iným klientom uisťovacích služieb, sú uvedené v Medzinárodných štandardoch nezávislosti.

Honorár alebo provízia za odporúčanie

- 330.5 A1 Ak audítor platí alebo prijíma honorár za odporúčanie, alebo prijíma províziu v súvislosti s klientom, môže vzniknúť ohrozenie súladu s princípmi objektívnosti, odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti v dôsledku súkromného záujmu. Takýto honorár alebo provízia za odporúčanie môže zahŕňovať:

- Honorár vyplatený inému audítorovi na účely získania novej práce pre klienta, ak klient pokračuje ako klient súčasného audítora, ale vyžaduje zvláštne služby, ktoré súčasný audítor neposkytuje.
- Honorár získaný za odporúčanie pokračujúceho klienta inému audítorovi alebo inému odborníkovi, ak súčasný audítor neposkytuje špecifické odborné služby požadované klientom.
- Provízia prijatá od tretej strany (napríklad dodávateľa softvéru) v súvislosti s predajom tovaru alebo služieb klientovi.

330.5 A2 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného, zahŕňujú napríklad:

- predchádzajúcu dohodu s klientom o dojednaniach týkajúcich sa provízií za predaj tovaru alebo služieb klientovi inou stranou.
- oboznámenie klientov s dojednaniami o honorároch alebo províziách za odporúčanie vyplatených inému audítovi alebo tretej strane, alebo prijatých od iného audítora alebo tretej strany za odporúčanie služieb alebo produktov.

Kúpa alebo predaj firmy

330.6 A1 Audítor môže kúpiť firmu alebo jej časť za predpokladu, že platby budú uhradené fyzickým osobám, ktoré firmu predtým vlastnili, alebo ich dedičom alebo správcom ich majetku. Takéto platby sa na účely tohto oddielu nepovažujú za honorár ani províziu za odporúčanie.

ODDIEL 340**STIMULY VRÁTANE DAROV A POHOSTINNOSTI****Úvod**

- 340.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 340.2 Ponúkание alebo prijímanie stimulov môže viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi, najmä princípom bezúhonnosti, objektívnosti a profesionálneho správania, v dôsledku súkromného záujmu, blízkych vzťahov alebo zastrašovania.
- 340.3 Tento oddiel stanovuje požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca v súvislosti s ponúkaním a akceptovaním stimulov pri výkone odborných služieb, pričom takéto ponúkание a akceptovanie nepredstavuje nesúlad so zákonmi a predpismi. Tento oddiel tiež vyžaduje, aby audítor dodržiaval súlad s relevantnými zákonmi a predpismi pri ponúkaní alebo akceptovaní stimulov.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 340.4 A1 Stimul môže byť predmet, situácia alebo konanie, ktoré sa použije ako prostriedok na ovplyvnenie správania inej osoby, ale nie nevyhnete so zámerom neprimeraného ovplyvnenia správania danej osoby. Stimuly môžu byť rôzne, od malých prejavov pohostinnosti medzi audítormi a existujúcimi alebo perspektívnymi klientmi až po konania, ktoré vedú k nesúladu so zákonmi a predpismi. Stimul môže mať aj rôzne formy, ako napríklad:
- dary,
 - pohostinnosť,
 - zábava,
 - politické alebo charitatívne dary,
 - odvolávanie sa na priateľstvo a lojalitu,
 - príležitosti zamestnania alebo iné komerčné príležitosti,
 - zvýhodnené zaobchádzanie, zvýhodnené práva alebo zvláštne výhody.

Stimuly zakázané zákonmi a predpismi

R340.5 V mnohých jurisdikciách platia zákony a predpisy, napríklad týkajúce sa podplácania a korupcie, ktoré zakazujú ponúkanie alebo prijímanie stimulov za určitých okolností. Audítora sa musí oboznámiť s relevantnými zákonmi a predpismi a dodržiavať ich, ak sa stretne s takýmito okolnosťami.

Stimuly nezakázané zákonmi a predpismi

340.6 A1 Ponúkanie alebo akceptovanie stimulov, ktoré nie je zakázané zákonmi a predpismi, môže napriek tomu viesť k ohrozeniu súladu so základnými princípmi.

Stimuly so zámerom neprímerane ovplyvniť správanie

R340.7 Audítora nesmie ponúkať ani ostatných vyzývať, aby ponúkali akýkoľvek stimul, ktorého zámerom je neprímerané ovplyvnenie správania príjemcu alebo inej osoby, alebo o ktorom sa audítora domnieva, že prímerane uvažujúca a informovaná tretia strana by pravdepodobne dospela k záveru, že jeho zámerom je neprímerané ovplyvnenie správania príjemcu alebo inej osoby.

R340.8 Audítora nesmie prijať ani ostatných vyzývať, aby prijali akýkoľvek stimul, ktorého zámerom je neprímerané ovplyvnenie správania príjemcu alebo inej osoby, alebo o ktorom sa audítora domnieva, že prímerane uvažujúca a informovaná tretia strana by pravdepodobne dospela k záveru, že jeho zámerom je neprímerané ovplyvnenie správania príjemcu alebo inej osoby.

340.9 A1 Stimul sa považuje za neprímerané ovplyvňovanie správania osoby, ak spôsobí to, že daná osoba koná neeticky. Takéto neprímerané ovplyvňovanie môže byť namierené buď voči príjemcovi alebo voči inej osobe, ktorá má nejaký vzťah s príjemcom. Základné princípy sú vhodným referenčným rámcom pre audítora pri posudzovaní, čo predstavuje neetické správanie na strane audítora a prípadne analogicky na strane iných osôb.

340.9 A2 Stimul sa považuje za neprímerané ovplyvňovanie správania osoby, ak spôsobí to, že daná osoba koná neeticky. Takéto neprímerané ovplyvňovanie môže byť namierené buď voči príjemcovi alebo voči inej osobe, ktorá má nejaký vzťah s príjemcom. Základné princípy sú vhodným referenčným rámcom pre audítora pri posudzovaní, čo predstavuje neetické správanie na strane audítora a prípadne analogicky na strane iných osôb.

340.9 A3 Posúdenie, či existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprímerane ovplyvniť správanie, vyžaduje uplatnenie odborného úsudku. Medzi relevantné faktory, ktoré je nutné zohľadniť, patria napríklad:

- povaha, frekvencia, hodnota a súhrnný účinok stimulu,
- načasovanie, kedy je stimul ponúknutý, vzhľadom ku konaniu alebo rozhodnutiu, ktoré by stimul mohol ovplyvniť,
- skutočnosť, či je stimul bežnou alebo kultúrnou zvyklosťou za daných okolností, napríklad ponúknutie daru pri príležitosti náboženského sviatku alebo svadby,
- skutočnosť, či je stimul vedľajšou súčasťou odbornej činnosti, napríklad ponuka alebo prijatie pozvania na obed v spojení s pracovným stretnutím,
- skutočnosť, či je ponuka stimulu obmedzená na individuálneho príjemcu alebo na širšiu skupinu. Širšou skupinou môže byť skupina, ktorá je voči zamestnávateľovi interná alebo externá, ako napríklad zákazníci alebo dodávatelia.
- aké úlohy a pozície majú osoby, ktoré stimul ponúkajú alebo ktorým je stimul ponúkaný, vo firme alebo u klienta,
- skutočnosť, či audítor vie alebo má primeraný dôvod sa nazdávať, že prijatie stimulu by porušilo zásady a postupy klienta,
- stupeň transparentnosti, s ktorou je stimul ponúkaný,
- skutočnosť, či príjemca o stimul požiadal alebo ho vyžadoval,
- známe predchádzajúce správanie alebo povest' osoby, ktorá stimul ponúka.

Zváženie ďalších opatrení

- 340.10 A1 Ak sa audítor dozvie o stimule ponúknutom so skutočným alebo vnímaným zámerom neprimerane ovplyvniť správanie, môže vzniknúť ohrozenie dodržiavania základných princípov napriek skutočnosti, že sú splnené požiadavky v odsekoch R340.7 a R340.8.
- 340.10 A2 Medzi kroky, ktoré môžu byť vhodným opatrením na riešenie takéhoto ohrozenia, patrí napríklad:
- informovanie vyššieho manažmentu alebo osôb poverených spravovaním v organizácii klienta o ponuke.
 - úprava alebo ukončenie obchodného vzťahu s klientom.

Stimuly bez zámeru neprimerane ovplyvniť správanie

- 340.11 A1 Požiadavky a aplikačný materiál stanovené v koncepcnom rámci platia, keď audítor dospel k záveru, že neexistuje skutočný ani vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie príjemcu alebo inej osoby.

- 340.11 A2 Ak je takýto stimul triviálny a bezvýznamný, vzniknuté ohrozenie bude na akceptovateľnej úrovni.
- 340.11 A3 Okolnosti, keď ponúknutie alebo prijatie takéhoto stimulu môže viesť k ohrozeniu súladu, aj keď audítor dospel k záveru, že neexistuje žiadny skutočný ani vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie, zahŕňujú nasledujúce:
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu
 - Audítorovi je ponúknutá pohostinnosť od perspektívneho nadobúdateľa klienta počas poskytovania podnikových finančných služieb klientovi.
 - Ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov
 - Audítor sa s existujúcim alebo perspektívnym klientom zúčastňuje na športových podujatiach.
 - Ohrozenie v dôsledku zastrašovania
 - Audítor prijíma od klienta pohostinnosť, ktorej povaha by mohla byť vnímaná ako neprimeraná, ak by bola zverejnená.
- 340.11 A4 Relevantné faktory pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia, ktoré vznikne v dôsledku ponúknutia alebo prijatia takéhoto stimulu, zahŕňujú rovnaké faktory, ako sú stanovené v odseku 340.9 A3 na určenie zámeru.
- 340.11 A5 Medzi kroky, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia v dôsledku ponúknutia alebo prijatia takéhoto stimulu, patri napríklad:
- odmietnutie alebo neponúknutie stimulu.
 - prenesenie zodpovednosti za poskytovanie odborných služieb klientovi na inú osobu, o ktorej audítor nemá dôvod sa nazdávať, že by bola neprimerane ovplyvnená, alebo by bola vnímaná ako neprimerane ovplyvnená pri poskytovaní odborných služieb.
- 340.11 A6 Medzi kroky, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie takéhoto ohrozenia vyvolaného ponúknutím alebo prijatím takéhoto stimulu, patri:
- transparentnosť voči vyššiemu manažmentu firmy alebo klienta, pokiaľ ide o ponúkanie alebo prijímanie stimulov.
 - zapisovanie stimulov do registra, ktorý monitoruje vyšší manažment firmy alebo iná osoba zodpovedná za súlad firmy s etickými princípmi, alebo ktorý vedie klient.

- angažovanie vhodného odborníka, ktorý inak nie je zapojený do odbornej činnosti, aby posúdil prácu alebo rozhodnutia audítora v súvislosti s klientom, od ktorého audítor prijal stimul.
- po prijatí stimulu darovanie tohto stimulu charite a primerané informovanie napríklad člena vyššieho manažmentu firmy alebo osoby, ktorá stimul ponúkla, o takomto darovaní.
- náhrada nákladov na prijatý stimul, ako napríklad pohostinnosť.
- vrátenie stimulu, napríklad daru, čo najskôr po tom, ako bol najprv prijatý.

Najbližší alebo blízki rodinní príslušníci

R340.12 Audítor si musí byť vedomý potenciálneho ohrozenia, ktoré pre jeho dodržiavanie súladu so základnými princípmi predstavuje ponúknutie stimulu:

- (a) ktorý ponúkne najbližší alebo blízky rodinný príslušník audítora existujúcemu alebo perspektívnemu klientovi audítora.
- (b) najbližšiemu alebo blízkeму rodinnému príslušníkovi audítora ponúknutého existujúcim alebo perspektívnym klientom audítora.

R340.13 Ak sa audítor dozvie, že najbližšiemu alebo blízkeму rodinnému príslušníkovi je ponúknutý stimul, alebo najbližší alebo blízky rodinný príslušník ponúkol stimul, a dôjde k záveru, že existuje zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo existujúceho alebo perspektívneho klienta audítora, alebo sa nazdáva, že primerane uvažujúca a informovaná tretia strana by pravdepodobne došla k záveru, že takýto zámer existuje, audítor musí najbližším alebo blízkeým rodinným príslušníkom odporučiť, aby stimul neponúkali ani neprijímali.

340.13 A1 Faktory stanovené v odseku 340.9 A3 sú relevantné aj pri určení, či existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo existujúceho alebo perspektívneho klienta. Ďalším faktorom, ktorý je významný, je povaha alebo blízkosť vzťahu medzi:

- (a) audítorom a jeho najbližším alebo blízkeým rodinným príslušníkom,
- (b) najbližším alebo blízkeým rodinným príslušníkom a existujúcim alebo perspektívnym klientom a
- (c) audítorom a existujúcim alebo perspektívnym klientom.

Napríklad, zamestnanie ponúknuté mimo bežného náborového procesu pre manžela/ manželku audítora klientom, pre ktorého audítor poskytuje službu obchodného ocenenia v prípade perspektívneho predaja, môže naznačovať takýto zámer.

- 340.13 A2 Aplikačný materiál v odseku 340.10 A2 platí aj v prípade riešenia ohrozenia, ktoré môže vzniknúť, ak existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo existujúceho alebo perspektívneho klienta napriek skutočnosti, že najbližší alebo blízky rodinný príslušník dodržal odporúčanie podľa odseku R340.13.

Aplikovanie koncepcného rámca

- 340.14 A1 Ak sa audítor dozvie o stimule, ktorý bol ponúknutý za okolností spomenutých v odseku R340.12, môže dôjsť k ohrozeniu dodržiavania základných princípov, keď:

- (a) najbližší alebo blízky rodinný príslušník ponúkne alebo prijme stimul napriek odporúčaniam audítora podľa odseku R340.13, alebo
- (b) audítor nemá dôvod sa nazdávať, že existuje skutočný alebo vnímaný zámer neprimerane ovplyvniť správanie audítora alebo druhej strany.

- 340.14 A2 Aplikačný materiál v odsekoch 340.11 A1 až 340.11 A6 platí na účely identifikovania, vyhodnotenia a riešenia takéhoto ohrozenia. Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia za takýchto okolností, zahŕňujú aj povahu alebo blízkosť vzťahov uvedených v odseku 340.13 A1.

Ostatné posudzované skutočnosti

- 340.15 A1 Ak sa audítor stretne so stimulom alebo sa dozvie o stimule, ktorý by mohol viesť k nesúladu alebo k podozreniu z nesúladu so zákonmi a predpismi zo strany klienta alebo osôb pracujúcich pre klienta alebo pod vedením klienta, platia požiadavky a aplikačný materiál uvedené v oddiele 360.
- 340.15 A2 Ak klient auditu ponúka firme, sieti firiem alebo členovi audítorského tímu dary alebo pohostinnosť, platí požiadavka a aplikačný materiál uvedené v oddiele 420.
- 340.15 A3 Ak klient uisťovacích služieb ponúka firme alebo členovi uisťovacieho tímu dary alebo pohostinnosť, platí požiadavka a aplikačný materiál uvedené v oddiele 906.

ODDIEL 350**SPRÁVA AKTÍV KLIENTA****Úvod**

- 350.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu.
- 350.2 Držba aktív klienta vedie k ohrozeniu súladu s princípmi profesionálneho správania a objektívnosti v dôsledku súkromného záujmu alebo v dôsledku iných ohrození. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Pred prevzatím správy aktív**

- R350.3** Audítor smie prevziať správu nad finančnými prostriedkami klienta alebo inými aktívami iba vtedy, ak mu to umožňuje zákon. V prípade, že tak audítor urobí, musí postupovať v súlade so všetkými podmienkami, za ktorých je možné takúto správu prevziať.
- R350.4** V rámci postupov akceptácie klienta a zákazky, ktoré sa týkajú prevzatia správy nad finančnými prostriedkami alebo iných aktív klienta, audítor musí:
- (a) preskúmať pôvod aktív a
 - (b) zväziť súvisiace právne a regulačné povinnosti.
- 350.4 A1 Preskúmanie pôvodu aktív klienta môže napríklad odhaliť skutočnosť, že aktíva pochádzajú z nelegálnych činností, ako napríklad pranie špinavých peňazí. Za takýchto okolností vzniká riziko ohrozenia súladu so základnými princípmi a platia ustanovenia oddielu 360.

Po prevzatí správy aktív

- R350.5** Audítor, ktorému boli zverené finančné prostriedky alebo iné aktíva patriace iným subjektom, musí:
- (a) dodržiavať zákony a predpisy vzťahujúce sa na držbu a vyúčtovanie aktív,
 - (b) viesť takéto aktíva v držbe oddelene od osobných alebo firemných aktív,
 - (c) používať aktíva iba na účely, na ktoré sú určené, a
 - (d) byť vždy pripravený vyúčtovať aktíva a akýkoľvek príjem, dividendy alebo výnosy akýmkoľvek osobám, ktoré sú oprávnené takéto vyúčtovanie požadovať.

ODDIEL 360**REAGOVANIE NA NESÚLAD SO ZÁKONMI A PREDPISMI****Úvod**

- 360.1 Audítori musia dodržiavať základné princípy a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia.
- 360.2 Ohrozenie súladu s princípmi bezúhonnosti a profesionálneho správania v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrasovania vzniká, keď sa audítor dozvie o nesúlade alebo podozrení z nesúladu so zákonmi a predpismi.
- 360.3 Počas poskytovania odborných služieb klientovi sa audítor môže stretnúť s nesúladom alebo podozrením z nesúladu so zákonmi alebo predpismi, alebo sa o takomto súlade alebo podozrení z nesúladu môže dozvedieť. Tento oddiel poskytuje usmernenie pre audítora pri posudzovaní dopadov takejto skutočnosti a uvádza možné postupy pri reagovaní na takýto nesúlad alebo podozrenie z nesúladu:
- (a) so zákonmi a predpismi, o ktorých všeobecne platí, že majú priamy účinok na určenie významných objemov a poskytnutie informácií vo finančných výkazoch klienta, a
 - (b) s ostatnými zákonmi a predpismi, ktoré nemajú priamy účinok na určenie súm a poskytnutie informácií vo finančných výkazoch klienta, ale súlad s týmito zákonmi a predpismi môže byť zásadný pre prevádzkové aspekty činnosti klienta, jeho schopnosť pokračovať v jeho činnostiach, alebo aby sa klient vyhol významným pokutám.

Ciele audítora v súvislosti s nesúladom so zákonmi a predpismi

- 360.4 Významným znakom audítorskej profesie je prevzatie zodpovednosti konať vo verejnom záujme. V prípade reagovania na nesúlad alebo podozrenie z nesúladu cieľom audítora je:
- (a) dodržiavať princíp bezúhonnosti a profesionálneho správania,
 - (b) upozorniť manažment alebo prípadne osoby poverené spravovaním klienta s cieľom:

- (i) umožniť nápravu, odstránenie alebo zmiernenie následkov identifikovaného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, alebo
- (ii) odvrátiť nesúlad, ak k nemu ešte nedošlo, a
- (c) prijať ďalšie kroky, ktoré sú primerané vo verejnom záujme.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- 360.5 A1 Nesúlad so zákonmi a predpismi („nesúlad“) zahŕňa nekonanie alebo konanie, zámerné alebo neúmyselné, ktoré je v rozpore s platnými zákonmi alebo predpismi, pričom tohto konania alebo nekonania sa dopúšťajú nasledujúce strany:
- (a) klient,
 - (b) osoby poverené spravovaním klienta,
 - (c) manažment klienta alebo
 - (d) iné osoby pracujúce pre klienta alebo pod riadením klienta.
- 360.5 A2 Medzi zákony a predpisy, ktorých sa týka tento oddiel, patria napríklad zákony a predpisy, ktoré sa zaoberajú:
- podvodom, korupciou a úplatkárstvom,
 - praním špinavých peňazí, financovaním terorizmu a príjmami z trestných činností,
 - trhmi s cennými papiermi a obchodovaním s cennými papiermi,
 - bankovníctvom a inými finančnými produktmi a službami,
 - ochranou údajov,
 - daňovými a dôchodkovými záväzkami a platbami;
 - ochranou životného prostredia,
 - verejným zdravím a verejnou bezpečnosťou.
- 360.5 A3 Nesúlad môže viesť k pokutám, súdnym sporom alebo iným dôsledkom pre klienta a môže závažne ovplyvniť jeho finančné výkazy. Dôležité je tiež to, že takýto nesúlad môže mať širšie dopady súvisiace s verejným záujmom z hľadiska potenciálne významnej ujmy pre investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokej verejnosti. Na účely tohto oddielu nesúlad, ktorý spôsobuje podstatnú ujmu, znamená nesúlad, ktorý vedie k vážnym nepriaznivým dôsledkom pre ktorúkoľvek z týchto strán z finančného alebo nefinančného hľadiska

Ako príklady je možné uviesť spáchanie podvodu vedúceho k významným finančným stratám pre investorov a porušovanie environmentálnych zákonov a predpisov ohrozujúce zdravie alebo bezpečnosť zamestnancov alebo verejnosti.

R360.6

V niektorých jurisdikciách platia právne alebo regulačné predpisy upravujúce spôsob, ako sú audítori povinní riešiť nesúlad alebo podozrenie z nesúladu. Tieto právne alebo regulačné predpisy sa môžu líšiť od pravidiel uvedených v tomto oddiele, alebo môžu presahovať jeho rámec. Keď sa audítor stretne s takýmto nesúladom alebo podozrením z nesúladu, je jeho zodpovednosťou oboznámiť sa s príslušnými právnymi alebo regulačnými predpismi a zabezpečiť ich dodržiavanie vrátane:

- (a) akejkoľvek požiadavky na oznámenie záležitosti príslušnému orgánu a
- (b) akéhokoľvek zákazu upozorniť klienta.

360.6 A1 Zákaz upozorniť klienta môže vyplývať napríklad z legislatívy o boji proti praniu špinavých peňazí.

360.7 A1 Tento oddiel platí bez ohľadu na povahu klienta vrátane toho, či je subjektom verejného záujmu, alebo nie.

360.7 A2 Audítor, ktorý sa stretne so záležitosťami, ktoré sú zjavne nevýznamné, alebo sa o takýchto záležitostiach dozvie, nie je povinný postupovať podľa tohto oddielu. Skutočnosť, či je záležitosť zjavne bezvýznamná, je potrebné posúdiť s ohľadom na jej povahu a dopad, finančný alebo iný, pre klienta, zainteresované strany a širokú verejnosť.

360.7 A3 Tento oddiel neupravuje:

- (a) osobné pochybenie, ktoré nesúvisí s podnikateľskými činnosťami klienta, ani
- (b) nesúlad strán iných ako strany špecifikované v odseku 360.5 A1. Toto zahŕňa napríklad okolnosti, keď klient poveril audítora vykonaním hĺbkovej previerky (*due diligence*) u tretej strany a identifikovaný nesúlad alebo podozrenie z nesúladu bolo spôsobené touto treťou stranou.

Napriek tomu môže audítor nájsť v tomto oddiele usmernenie nápomocné pri zvažovaní, ako reagovať v týchto situáciách.

Zodpovednosti manažmentu a osôb poverených spravovaním

- 360.8 A1 Manažment za dohľadu osôb poverených spravovaním je zodpovedný za zabezpečenie toho, aby podnikateľské činnosti klienta boli vykonávané v súlade so zákonmi a predpismi. Manažment a osoby poverené spravovaním sú zodpovedné aj za identifikovanie a riešenie nesúladu spôsobeného:
- (a) klientom,
 - (b) osobou poverenou spravovaním daného subjektu;
 - (c) členom manažmentu; alebo
 - (d) inými osobami pracujúcimi pre klienta alebo pod riadením klienta.

Zodpovednosti všetkých audítorov

- R360.9** Ak sa audítor dozvie o záležitosti, na ktorú sa vzťahuje tento oddiel, musí včas podniknúť kroky na zabezpečenie súladu s týmto oddielom, pričom musí zohľadniť povahu záležitosti a potenciálnu ujmu pre záujmy subjektu, investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokej verejnosti.

Audity účtovnej závierky

Oboznámenie sa so záležitosťou

- R360.10** Ak sa audítor vykonávajúci audit finančných výkazov dozvie informácie týkajúce sa nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, musí sa s danou záležitosťou oboznámiť, pričom sa musí oboznámiť s povahou nesúladu alebo podozrenia z nesúladu a okolnosťami, za ktorých k nesúladu alebo podozreniu z nesúladu došlo, alebo by mohlo dôjsť.
- 360.10 A1 Audítor sa môže dozvedieť o nesúlade alebo podozrení z nesúladu v priebehu vykonávania zákazky alebo prostredníctvom informácií poskytnutých inými stranami.
- 360.10 A2 Očakáva sa, že audítor uplatní vedomosti, odbornosť a odborný úsudok. Avšak od audítora sa neočakáva, že bude mať vyššiu úroveň poznania zákonov a predpisov, ako je úroveň požadovaná na výkon zákazky. Skutočnosť, či konanie predstavuje nesúlad, je v konečnom dôsledku záležitosťou, o ktorej rozhodujú súdy alebo iné príslušné rozhodovacie orgány.
- 360.10 A3 V závislosti od povahy a závažnosti záležitosti môže audítor konzultovať na dôvernom základe s ostatnými osobami v rámci firmy, siete firiem alebo profesijnej organizácie, alebo s právnym poradcom.
- R360.11** Ak audítor zistí alebo má podozrenie, že nastal alebo by mohol nastať nesúlad, musí záležitosť prediskutovať na primeranej úrovni manažmentu a prípadne s osobami poverenými spravovaním.

- 360.11 A1 Účelom takejto diskusie je objasniť audítorovo chápanie skutočností a okolností relevantných pre danú záležitosť a jej potenciálne následky. Diskusia môže byť aj podnetom pre manažment alebo osoby poverené spravovaním, aby záležitosť preskúmali.
- 360.11 A2 Primeraná úroveň manažmentu, na ktorej by sa záležitosť mala prediskutovať, je vecou odborného úsudku. Zohľadniť by sa mali nasledujúce relevantné faktory:
- Povaha a okolnosti záležitosti.
 - Osoby, ktoré sú skutočne alebo potenciálne zapojené.
 - Pravdepodobnosť tajných dohôd.
 - Potenciálne následky záležitosti.
 - Skutočnosť, či daná úroveň manažmentu je schopná záležitosť preskúmať a prijať vhodné opatrenia.
- 360.11 A3 Primeraná úroveň manažmentu zvyčajne znamená úroveň manažmentu, ktorá je aspoň o stupeň vyššia ako osoba alebo osoby zapojené alebo potenciálne zapojené do záležitosti. V kontexte skupiny môže byť manažment subjektu, ktorý kontroluje klienta, primeranou úrovňou.
- 360.11 A4 Audítor môže prípadne zvážiť diskusiu o záležitosti aj s internými audítormi.
- R360.12** Ak sa audítor domnieva, že do nesúlady alebo podozrenia z nesúlady je zapojený manažment, musí o záležitosti diskutovať s osobami poverenými spravovaním.

Riešenie záležitosti

- R360.13** V rámci diskusie o nesúlade alebo podozrení z nesúlady s manažmentom a prípadne s osobami poverenými spravovaním, musí audítor odporučiť prijatie vhodných a včasných opatrení, ak ešte neboli prijaté, s cieľom:
- (a) odstrániť, napraviť alebo zmierniť následky nesúlady;
 - (b) odvrátiť nesúlad, ak k nemu ešte nedošlo; alebo
 - (c) oznámiť záležitosť príslušnému orgánu, ak tak vyžaduje zákon alebo predpisy, alebo ak sa to považuje za vhodné vo verejnom záujme.

R360.14 Audítor musí zvážiť, či manažment a osoby poverené spravovaním správne chápu svoje právne alebo regulačné zodpovednosti v súvislosti s nesúlalom alebo podozrením z nesúladu.

360.14 A1 Ak manažment a osoby poverené spravovaním nechápu svoje právne alebo regulačné zodpovednosti v súvislosti s nesúlalom alebo podozrením z nesúladu, môže audítor navrhnúť vhodné zdroje informácií alebo odporučiť, aby vyhľadali právnu radu.

R360.15 Audítor musí dodržiavať platné:

- (a) zákony a predpisy vrátane právnych alebo regulačných ustanovení upravujúcich nahlasovanie nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu; a
- (b) požiadavky audítorských štandardov vrátane požiadaviek týkajúcich sa nasledujúceho:
 - identifikovanie a riešenie nesúladu vrátane podvodu,
 - komunikácia s osobami poverenými spravovaním,
 - posúdenie dopadov nesúladu alebo podozrenia z nesúladu na správu audítora.

360.15 A1 Niektoré zákony a predpisy stanovujú časové obdobie, v rámci ktorého musia byť nesúlad alebo podozrenie z nesúladu nahlásené príslušnému orgánu.

Komunikácia v súvislosti so skupinami

R360.16 V prípade, že audítor zistí nesúlad alebo podozrenie z nesúladu v spojitosti s určitým komponentom skupiny v niektorej z nasledujúcich dvoch situácií, musí o záležitosti informovať partnera skupiny zodpovedného za zákazku, pokiaľ to zákon alebo predpis nezakazuje:

- (a) audítor je na účely auditu finančných výkazov skupiny požiadaný tímom pracujúcim na zákazke skupiny, aby vykonal práce na finančných informáciách súvisiacich s príslušným komponentom skupiny; alebo
- (b) audítor je poverený, aby vykonal audit finančných výkazov komponentu skupiny na účely iné ako audit skupiny, napríklad na účely štatutárneho auditu.

Okrem toho, že audítor musí záležitosť riešiť v súlade s ustanoveniami tohto oddielu, musí o záležitosti komunikovať aj s partnerom skupiny zodpovedným za zákazku.

360.16 A1 Účelom takejto komunikácie je zabezpečiť, aby bol partner zodpovedný za zákazku skupiny o záležitosti informovaný a aby bol schopný stanoviť v kontexte auditu skupiny, či je záležitosť potrebné riešiť v súlade s ustanoveniami tohto oddielu, a ak áno, ako. Požiadavka komunikácie uvedená v odseku R360.16 platí bez ohľadu na to, či firma alebo sieť partnera zodpovedného za zákazku skupiny je tá istá alebo iná ako firma alebo sieť audítora.

R360.17 V prípade, že sa partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit dozvie o nesúlade alebo podozrení z nesúladu v priebehu auditu konsolidovaných finančných výkazov, partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit musí posúdiť, či záležitosť mohla byť relevantná:

- (a) pre jednu alebo viacero komponentov skupiny, ktorých finančné informácie sú predmetom prác na účely auditu konsolidovaných finančných výkazov skupiny, alebo
- (b) pre právnické subjekty alebo obchodné jednotky, ktoré sú súčasťou skupiny, ktorých finančné výkazy sú predmetom auditu na účely iné ako skupinový audit, napríklad na účely štatutárneho auditu.

Toto posúdenie sa musí uskutočniť navyše k reagovaniu na záležitosť v kontexte skupinového auditu v súlade s ustanoveniami tohto oddielu.

R360.18 Ak nesúlad alebo podozrenie z nesúladu môže byť relevantné pre jednu alebo viacero komponentov špecifikovaných v odseku R360.17(a) a právnické subjekty alebo obchodné jednotky špecifikované v odseku R360.17(b), partner zodpovedný za zákazku skupiny musí podniknúť kroky, aby o záležitosti boli informované osoby vykonávajúce práce v takýchto zložkách, pokiaľ tak nie je zakázané zákonom alebo predpisom. V prípade potreby partner zodpovedný za zákazku skupiny musí zabezpečiť primerané zisťovanie (buď v rámci manažmentu alebo z verejne dostupných informácií), či je (sú) príslušný komponent (komponenty) špecifikovaný (špecifikované) v odseku R360.17(b) predmetom auditu, a ak áno, musí zistiť v najväčšej možnej miere identitu audítora.

360.18 A1 Účelom komunikácie je umožniť, aby osoby zodpovedné za práce vykonávané v komponente skupiny, právnických subjektoch alebo obchodných jednotkách boli o záležitosti informované, a určiť, či je nutné záležitosť riešiť v súlade s ustanoveniami tohto oddielu, a ak áno, ako. Požiadavka komunikácie platí bez ohľadu na to, či firma alebo sieť partnera zodpovedného za zákazku skupiny je tá istá alebo iná ako firmy alebo siete osôb vykonávajúcich práce v komponentoch, právnických subjektoch alebo obchodných jednotkách.

Určenie potreby ďalších krokov

R360.19 Audítor musí posúdiť primeranosť reakcie manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním.

360.19 A1 Pri posúdení primeranosti reakcie manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:

- či je reakcia včasná.
- či nesúlada alebo podozrenie z nesúlada bolo vhodne prešetrené.
- či boli vykonané alebo či sa vykonávajú kroky na odstránenie, nápravu alebo zmiernenie následkov akéhokoľvek nesúlada.
- či boli podniknuté alebo sa práve podnikajú kroky na odvrátenie nesúlada, ak ešte nenastal.
- či boli podniknuté alebo sa práve podnikajú vhodné kroky na zníženie rizika opätovného výskytu, napríklad dodatočné kontroly alebo školenia.
- či bol nesúlada alebo podozrenie z nesúlada oznámené príslušnému orgánu, ak je to vhodné, a ak áno, či bolo oznámenie dostatočné.

R360.20 V závislosti od reakcie manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním musí audítor určiť, či je vo verejnom záujme potrebné ďalšie opatrenie.

360.20 A1 Určenie, či je potrebné ďalšie opatrenie a ak áno, určenie jeho povahy a rozsahu bude závisieť od viacerých faktorov vrátane nasledujúcich:

- právny a regulačný rámec;
- naliehavosť situácie;
- miera rozšírenia záležitosti v rámci organizácie klienta;
- skutočnosť, či audítor má naďalej dôveru v bezúhonnosť manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním;
- skutočnosť, či je pravdepodobné, že sa nesúlada alebo podozrenie z nesúlada bude opakovane vyskytovať;
- skutočnosť, či existuje presvedčivý dôkaz o skutočnej alebo potenciálnej významnej ujme pre záujmy subjektu, investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokej verejnosti.

- 360.20 A2 Medzi okolnosti, ktoré môžu viesť k tomu, že audítor stratí dôveru v bezúhonnosť manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním, patrí napríklad nasledujúce:
- Audítor má podozrenie o ich zapojení alebo zámere zapojiť sa do akéhokoľvek nesúladu, alebo má dôkaz o takom zapojení alebo zámere.
 - Audítor má informácie o tom, že vedia o takom nesúlade, a napriek právnym alebo regulačným požiadavkám nenahlásili ani neschválili nahlásenie záležitosti príslušnému orgánu v primeranej lehote.
- R360.21** Audítor musí uplatniť odborný úsudok pri určení potreby ďalšieho opatrenia a prípadne jeho povahy a rozsahu. Pri takomto určovaní musí audítor zohľadniť skutočnosť, či by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana pravdepodobne dospela k záveru, že audítor konal primerane vo verejnom záujme.
- 360.21 A1 Ďalšie opatrenia, ktoré audítor prípadne prijme, zahrňujú:
- nahlásenie záležitosti príslušnému orgánu, aj keď právne alebo regulačné požiadavky tak nevyžadujú.
 - odstúpenie od zákazky a profesionálneho vzťahu, ak tak zákon alebo predpis povoľujú.
- 360.21 A2 Odstúpenie od zákazky a profesionálneho vzťahu nie je náhradou za prijatie iných opatrení, ktoré sú prípadne potrebné na dosiahnutie cieľov audítora podľa tohto oddielu. V niektorých jurisdikciách však môžu platiť obmedzenia, pokiaľ ide o ďalšie opatrenia, ktoré má audítor k dispozícii. Za takých okolností je možné, že odstúpenie je jedinou možnosťou postupu.
- R360.22** Ak audítor odstúpil od profesionálneho vzťahu podľa odsekov R360.20 360.21 A1, musí na požiadanie navrhovaného audítora podľa odseku R320.8 poskytnúť všetky relevantné fakty a iné informácie týkajúce sa identifikovaného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu navrhovanému audítorovi. Predchádzajúci audítor musí tak urobiť aj za okolností spomínaných v odseku R320.8(b), keď klient neudelí alebo odmietne udeliť predchádzajúcemu audítorovi povolenie na diskutovanie o záležitostiach klienta s navrhovaným audítorom, ak tak nezakazuje zákon alebo predpis.
- 360.22 A1 Fakty a iné informácie, ktoré je nutné poskytnúť, sú tie fakty a informácie, ktoré podľa názoru predchádzajúceho audítora musí navrhovaný audítor poznať predtým, ako sa rozhodne, či zákazku prijme. Komunikácii navrhovaných audítorov je venovaný oddiel 320.

- R360.23** Ak navrhovaný audítor nemôže komunikovať s predchádzajúcim audítorom, musí podniknúť primerané kroky na získanie informácií o okolnostiach zmeny poverenia inými prostriedkami.
- 360.23 A1 Iné možnosti ako získať informácie o okolnostiach zmeny poverenia zahŕňujú napríklad získavanie informácií od tretích strán alebo preskúvanie okolností od manažmentu alebo osôb poverených spravovaním.
- 360.24 A1 Posúdenie záležitostí môže zahŕňať komplexnú analýzu a úsudok, a preto môže audítor zvážiť nasledujúce:
- interné konzultácie,
 - získanie právneho poradenstva na objasnenie možností, ktoré audítor má, a profesionálnych alebo právnych dopadov v prípade vykonania ktoréhokoľvek kroku,
 - dôverné konzultácie s regulačným orgánom alebo profesijnou organizáciou.

Rozhodnutie o oznámení záležitosti príslušnému orgánu

- 360.25 A1 Oznámenie záležitosti príslušnému orgánu je vylúčené, ak by takéto konanie bolo v rozpore so zákonom alebo predpismi. Inak je účelom oznámenia umožniť, aby príslušný orgán záležitosť vyšetril a prijal opatrenia vo verejnom záujme.
- 360.25 A2 Rozhodnutie o oznámení závisí najmä od povahy a rozsahu skutočnej alebo potenciálnej ujmy, ktorú by záležitosť mohla spôsobiť pre investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokú verejnosť. Napríklad, audítor sa môže rozhodnúť, že oznámenie záležitosti príslušnému orgánu je vhodným krokom, ak:
- subjekt je zapojený do úplatkárstva (napríklad miestnych alebo zahraničných vládnych činiteľov s cieľom získať veľké zmluvy).
 - subjekt je regulovaný a záležitosť je tak významná, že ohrozuje jeho licenciu na prevádzku,
 - subjekt je spoločnosťou kótovanou na burze cenných papierov a záležitosť by mohla viesť k nepriaznivým dôsledkom pre primerané a riadne obchodovanie cenných papierov daného subjektu, alebo predstavovať systematické riziko pre finančné trhy,
 - je pravdepodobné, že subjekt by predával produkty, ktoré sú škodlivé pre verejné zdravie alebo bezpečnosť,

- subjekt propaguje svojim klientom systém, ktorý by im pomohol vyhnúť sa daniam.

360.25 A3 Rozhodnutie o oznámení bude tiež záležať na externých faktoroch, ako sú napríklad:

- Existencia príslušného orgánu, ktorý je schopný prijať informáciu, vyšetriť skutočnosť a podniknúť potrebné kroky. Príslušnosť orgánu bude záležať na charaktere skutočnosti, napr. regulátor trhu s cennými papiermi v prípade podvodného finančného výkazníctva alebo agentúra na ochranu životného prostredia v prípade porušenia zákonov a predpisov na ochranu životného prostredia.
- Existencia silnej a dôveryhodnej legislatívnej ochrany pred občianskou, trestnou alebo profesionálnou zodpovednosťou alebo odplatou, napr. vo forme legislatívy alebo predpisu o oznamovaní (whistle-blowing).
- Existencia skutočného alebo potenciálneho ohrozenia fyzickej bezpečnosti audítora alebo iných osôb.

R360.26 Ak audítor rozhodne, že oznámenie nesúladi alebo podozrenia z nesúladi príslušnému orgánu je za daných okolností vhodným konaním, takéto oznámenie je povolené podľa odseku R114.3 kódexu. Pri oznamovaní musí audítor konať v dobrej viere a byť opatrný vo svojich vyhláseniach a tvrdeniach. Audítor musí tiež zvážiť, či je klienta vhodné informovať o tomto zámere pred oznámením skutočnosti.

Hroziace porušenie

R360.27 Za výnimočných okolností môže audítor získať poznatky o skutočnom alebo zamýšľanom konaní, o ktorom má audítor dôvod domnievať sa, že predstavuje bezprostredné porušenie zákona alebo predpisu, ktoré by mohlo významne poškodiť investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokú verejnosť. Po zvážení vhodnosti diskutovať o záležitosti s manažmentom a osobami poverenými spravovaním subjektu musí audítor uplatniť odborný úsudok a rozhodnúť, či záležitosť okamžite oznámi príslušnému orgánu, aby sa tak predišlo následkom hroziaceho porušenia, alebo aby sa dopad následkov zmiernil. Takéto oznámenie je povolené podľa odseku R114.3 kódexu.

Dokumentácia

R360.28 V súvislosti s nesúlados alebo podozrením z nesúladu, ktorý spadá do rozsahu pôsobnosti tohto oddielu, audítora musí zdokumentovať nasledujúce:

- Ako manažment a prípadne osoby poverené spravovaním reagovali na túto záležitosť.
- Postupy, ktoré audítora zvažoval, prijaté úsudky a rozhodnutia, so zreteľom na názor primeranej a informovanej tretej strany.
- Ako je audítora spokojný s naplnením audítoraovej zodpovednosti ustanovenej v odseku R360.20.

360.28 A1 Okrem vypracovania tejto dokumentácie musí audítora splniť aj dokumentačné požiadavky podľa platných audítoraových štandardov. Medzinárodné audítoraové štandardy (ISA) napríklad vyžadujú, aby audítora vykonávajúci audit finančných výkazov:

- pripravil dostatočnú dokumentáciu umožňujúcu pochopenie významných skutočností vyplývajúcich z auditu, dosiahnutých záverov a významných odborných úsudkov prijatých na dosiahnutie týchto záverov,
- zdokumentoval významné skutočnosti prediskutované s manažmentom, osobami poverenými spravovaním a inými osobami vrátane povahy významných prediskutovaných skutočností a kedy a s kým boli skutočnosti prediskutované, a
- zdokumentoval identifikovaný nesúlada alebo podozrenie z nesúlada a výsledok diskusie s manažmentom a prípadne s osobami poverenými spravovaním a inými stranami mimo daného subjektu.

Odborné služby iné ako audit finančných výkazov

Oboznámenie sa so záležitosťou a jej riešenie s manažmentom a osobami poverenými spravovaním

R360.29 Ak audítora poskytujúci odborné služby iné ako audit finančných výkazov získa vedomosti o nesúlade alebo podozrení z nesúlada, musí sa snažiť oboznámiť sa so záležitosťou tak, aby jej porozumel, vrátane povahy nesúlada alebo podozrenia z nesúlada a okolností, za ktorých záležitosť nastala, alebo by mohla nastať.

- 360.29 A1 Od audítora sa očakáva, že uplatní vedomosti, odborný úsudok a odbornosť, no neočakáva sa od neho vyššia úroveň znalosti zákonov a predpisov, než je potrebná na vykonanie odborných služieb, ktorých výkonom bol poverený. To, či konanie spôsobuje nesúlad, je v konečnom dôsledku záležitosť, o ktorej rozhodne súd alebo iný príslušný rozhodovací orgán.
- 360.29 A2 V závislosti od povahy a významnosti záležitosti môže audítor využiť dôverné konzultácie s ostatnými osobami vo firme, vo firme v rámci siete alebo v profesijnej organizácii alebo s právnym poradcom.
- R360.30** Ak audítor identifikuje alebo má podozrenie, že nastal alebo môže nastať nesúlad, musí prediskutovať záležitosť na vhodnej úrovni manažmentu. Ak má audítor prístup k osobám povereným spravovaním, musí záležitosť prediskutovať tiež s nimi, ak je tak vhodné.
- 360.30 A1 Účelom takejto diskusie je objasniť audátorovo pochopenie faktov a okolností relevantných pre záležitosť a jej potenciálne následky. Diskusia môže byť aj podnetom, aby manažment alebo osoby poverené spravovaním záležitostí prešetrili.
- 360.30 A2 Určenie vhodnej úrovne manažmentu pre diskusiu je otázkou odborného úsudku a musia sa zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- povaha a okolnosti záležitosti;
 - jednotlivci, ktorí sú alebo by potenciálne mohli byť do záležitosti zapojení;
 - pravdepodobnosť tajnej dohody;
 - potenciálne následky záležitosti;
 - skutočnosť, či je daná úroveň manažmentu schopná prešetriť záležitosť a podniknúť vhodné kroky.

Komunikácia o záležitosti s externým audítorm subjektu

R360.31 Ak audítor vykonáva neaudítorské služby pre:

- (a) klienta auditu firmy, alebo
- (b) komponent klienta auditu firmy,

musí komunikovať o nesúlade alebo podozrení z nesúladu v rámci firmy, ak tak nezakazuje zákon ani predpisy. Komunikácia musí prebiehať v súlade s protokolmi alebo postupmi firmy. V prípade neexistencie takýchto protokolov a postupov, musí komunikácia prebiehať priamo s partnerom zodpovedným za zákazku na audit.

R360.32 Ak audítor vykonáva neauditorské služby pre:

- (a) klienta auditu firmy v rámci siete, alebo
- (b) komponent klienta auditu firmy v rámci siete,

musí zvážiť, či bude komunikovať o nesúlade alebo podozrení z nesúlady s firmou v rámci siete. Komunikácia musí prebiehať v súlade s protokolmi alebo postupmi siete. V prípade neexistencie takýchto protokolov a postupov, musí komunikácia prebiehať priamo s partnerom zodpovedným za zákazku na audit.

R360.33 Ak audítor vykonáva neauditorské služby pre klienta, ktorý nie je:

- (a) klientom auditu firmy ani firmy v rámci siete, ani
- (b) komponentom klienta auditu firmy ani firmy v rámci siete,

musí zvážiť, či bude komunikovať o nesúlade alebo o podozrení z nesúlady s firmou, ktorá je prípadne externým audítorom klienta.

Relevantné faktory, ktoré je potrebné zvážiť

360.34 A1 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri zvažovaní komunikácie podľa odsekov R360.31 až R360.33, patrí:

- skutočnosť, či by takéto konanie nebolo v rozpore so zákonmi alebo predpismi.
- skutočnosť, či existujú obmedzenia ohľadom oznamovania, ktoré zaviedol regulačný orgán alebo prokurátor v prebiehajúcom vyšetrowaní nesúlady alebo podozrenia z nesúlady;
- skutočnosť, či cieľom zákazky je vyšetrenie potenciálneho nesúlady v rámci subjektu, aby subjekt mohol prijať vhodné opatrenia;
- skutočnosť, či manažment alebo osoby poverené spravovaním už o záležitosti informovali externého audítora subjektu;
- pravdepodobná významnosť záležitosti v súvislosti s finančnými výkazmi klienta auditu, alebo, ak sa záležitosť týka komponentu skupiny, jej závažnosť pre audit finančných výkazov skupiny.

Účel komunikácie

360.35 A1 Za okolností uvedených v odsekoch R360.31 až R360.33 je účelom komunikácie umožniť, aby bol partner zodpovedný za zákazku na audit informovaný o nesúlade alebo podozrení z nesúlady, a rozhodnúť, či a ako je nesúlad alebo podozrenie z nesúlady potrebné riešiť v súlade s ustanoveniami tohto oddielu.

Určenie potreby ďalších krokov

R360.36 Audítor musí aj zväziť, či vo verejnom záujme je potrebné vykonať ďalšie kroky.

360.36 A1 Určenie potreby ďalších krokov a ich povahy a rozsahu závisí od faktorov, ako napríklad:

- právny a regulačný rámec.
- primeranosť a včasnosť krokov manažmentu a prípadne osôb poverených spravovaním,
- naliehavosť situácie,
- zapojenie manažmentu alebo osôb poverených spravovaním do záležitosti,
- pravdepodobnosť významnej ujmy pre záujmy klienta, investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokej verejnosti.

360.36 A2 Medzi ďalšie kroky, ktoré môže audítor podniknúť, patrí napríklad:

- oznámenie skutočnosti príslušnému orgánu, aj keď na to neexistuje právna ani regulačná požiadavka.
- odstúpenie od zákazky a profesionálneho vzťahu, pokiaľ tak zákony a predpisy povoľujú.

360.36 A3 Pri zvažovaní oznámenia príslušnému orgánu je potrebné vziať do úvahy relevantné faktory, ako napríklad:

- či takéto konanie nebude v rozpore so zákonmi a predpismi.
- či existujú obmedzenia v súvislosti s oznamovaním uložené regulačným úradom alebo prokurátorom v prebiehajúcom vyšetrovaní nesúlady alebo podozrenia z nesúlady;
- či je cieľom zákazky vyšetrovanie potenciálneho nesúlady v rámci subjektu s cieľom umožniť mu prijať vhodné opatrenia.

R360.37 Ak audítor rozhodne, že oznámenie nesúlady alebo podozrenia z nesúlady príslušnému orgánu je za daných okolností vhodným konaním, je oznámenie povolené podľa odseku R114.3 kódexu. Pri oznamovaní musí audítor konať v dobrej viere a byť opatrný vo svojich vyhláseniach a tvrdeniach. Audítor musí zvážiť aj to, či je klienta vhodné informovať o tomto zámere pred oznámením skutočnosti.

Hroziace porušenie

R360.38 Za výnimočných okolností môže audítor získať poznatky o skutočnom alebo zamýšľanom konaní, o ktorom má audítor dôvod domnievať sa, že predstavuje bezprostredné porušenie zákona alebo predpisu, ktoré by mohlo významne poškodiť investorov, veriteľov, zamestnancov alebo širokú verejnosť. Po zvážení vhodnosti prediskutovania skutočnosti s manažmentom a osobami poverenými spravovaním subjektu, audítor musí použiť odborný úsudok a môže záležitosť bezodkladne oznámiť príslušnému orgánu, aby sa predišlo následkom takéhoto hroziaceho porušenia zákona alebo predpisov, alebo aby sa takéto následky zmiernili. Takéto oznámenie je povolené podľa odseku R114.3 kódexu.

Vyhľadanie rady

360.39 A1 Audítor môže zvážiť:

- interné konzultácie.
- získanie právnej rady s cieľom pochopiť profesijné alebo právne dopady akéhokoľvek konkrétneho konania.
- dôverné konzultácie s regulačným orgánom alebo profesijnou organizáciou.

Dokumentácia

360.40 A1 Vo vzťahu k identifikovanému nesúlady alebo podozreniu z nesúlady, ktorý spadá do pôsobnosti tohto oddielu, audítor by mal zdokumentovať:

- samotnú záležitosť,
- výsledky diskusií s manažmentom a prípadne s osobami poverenými spravovaním a s inými stranami,
- spôsob, ako manažment a prípadne osoby poverené spravovaním reagovali na danú záležitosť
- postupy, ktoré audítor zvažoval, a prijaté úsudky a rozhodnutia,
- ako je audítor spokojný s naplnením svojej zodpovednosti stanovenej v odseku

MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY NEZÁVISLOSTI (ČASTI 4A A 4B)

ČASŤ 4A – NEZÁVISLOSŤ PRE ZÁKAZKY NA AUDIT A PREVERENIE

	Strana
Oddiel 400 Uplatňovanie koncepčného rámca na nezávislosť pri zákazkách na audit a preverenie	133
Oddiel 405 Skupinové audity.....	156
Oddiel 410 Honoráre.....	166
Oddiel 411 Zásady odmeňovania a hodnotenia.....	181
Oddiel 420 Dary a pohostinnosť	182
Oddiel 430 Prebiehajúce alebo hroziace súdne spory	183
Oddiel 510 Finančná zainteresovanosť	184
Oddiel 511 Úvery a záruky	190
Oddiel 520 Podnikateľské vzťahy.....	192
Oddiel 521 Rodinné a osobné vzťahy	195
Oddiel 522 Služby nedávno poskytnuté klientovi auditu.....	199
Oddiel 523 Pozícia riaditeľa alebo funkcionára vo firme klienta auditu.....	201
Oddiel 524 Zamestnanie u klienta auditu	203
Oddiel 525 Dočasné pridelenie pracovníkov.....	207
Oddiel 540 Dlhodobé prepojenie personálu (vrátane rotácie partnera) u klienta auditu	209
Oddiel 600 Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb klientovi auditu.....	215
Pododdiel 601 – Účtovné služby a služby vedenia účtovníctva	226
Pododdiel 602 – Administratívne služby	229
Pododdiel 603 – Oceňovacie služby.....	230
Pododdiel 604 – Daňové služby	232
Pododdiel 605 – Služby interného auditu	242
Pododdiel 606 – Služby súvisiace so systémami IT	246
Pododdiel 607 – Služby podpory pri súdnych procesoch.....	249

Pododdiel 608 – Právne služby.....	252
Pododdiel 609 – Náborové služby.....	255
Pododdiel 610 – Služby v oblasti podnikových financií.....	257
Oddiel 800 Správy o finančných výkazoch na špeciálne účely, ktoré obsahujú obmedzenie ich použitia a šírenia (zákazky na audit a preverenie).....	260

ČASŤ 4A – NEZÁVISLOSŤ PRI ZÁKAZKÁCH NA AUDIT A PREVERENIE

ODDIEL 400

UPLATŇOVANIE KONCEPČNÉHO RÁMCA NA NEZÁVISLOSŤ PRI ZÁKAZKÁCH NA AUDIT A PREVERENIE

Úvod

Všeobecné

- 400.1 Je vo verejnom záujme a v súlade s požiadavkou kódexu, aby audítori poskytujúci služby boli nezávislí pri výkone zákazky na audit alebo preverenie.
- 400.2 Táto časť platí na zákazky na audit aj preverenie. Výrazy „audit“, „audítorský tím“, „zákazka na audit“, „klient auditu“ a „audítorská správa“ zahŕňujú aj preverenie, tím zákazky na preverenie, zákazku na preverenie, klienta zákazky na preverenie a správu zo zákazky na preverenie.
- 400.3 V tejto časti sa výraz „audítor“ týka jednotlivých audítorov, ktorí poskytujú služby, a ich firiem.
- 400.4 ISQM1 vyžaduje, aby firma navrhla, zaviedla a uplatňovala systém riadenia kvality na zákazky na audit a preverenie finančných výkazov, ktoré firma vykonáva. V rámci tohto systému riadenia kvality štandard ISQM1 vyžaduje, aby firma stanovila ciele kvality, ktoré sa týkajú plnenia povinností v súlade s relevantnými etickými požiadavkami vrátane požiadaviek, ktoré sa týkajú nezávislosti. Podľa ISQM1 sú relevantnými etickými požiadavkami tie, ktoré sa týkajú firmy, jej zamestnancov a prípadne iných osôb, na ktoré sa vzťahujú požiadavky na nezávislosť, ktoré firma a jej zákazky musia splniť. Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) a Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE) stanovujú zodpovednosti partnerov zodpovedných za zákazky a tímov pracujúcich na zákazkách na úrovni zákazky na audit resp. preverenie. Rozdelenie zodpovedností vo firme závisí od jej veľkosti, štruktúry a organizácie. Mnohé ustanovenia tejto časti neurčujú špecifickú zodpovednosť jednotlivcov v rámci firmy za konanie týkajúce sa nezávislosti, a pre jednoduchosť odkazujú na „firmu“. Firma pridelí zodpovednosť za dodržanie požiadaviek nezávislosti osobe (osobám) v súlade s ISQM1. Okrem toho, jednotlivý audítor zostáva zodpovedný za dodržiavanie všetkých ustanovení, ktoré sa vzťahujú na jeho činnosti, záujmy alebo vzťahy.

400.5 Nezávislosť je prepojená s princípmi objektívnosti a bezúhonnosti. Pozostáva z nasledujúceho:

- (a) Nezávislosť mysle – stav mysle, ktorý dovoľuje vysloviť názor bez toho, aby bol ovplyvnený záležitosťami skresľujúcimi odborný úsudok, čím sa umožní, aby jednotlivec konal bezúhonne a uplatňoval objektívnosť a odborný skepticizmus.
- (b) Nezávislosť vystupovania – vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko významné, že by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana po zvážení všetkých špecifických okolností a skutočností pravdepodobne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektívnosť alebo odborný skepticizmus firmy alebo člena audítorského tímu sú skreslené.

V tejto časti odkazy na osobu alebo firmu, ktorá je “nezávislá”, znamenajú, že daná osoba alebo firma dodržala ustanovenia tejto časti.

400.6 Pri vykonávaní zákaziek na audit kódex vyžaduje, aby firmy dodržiavali základné princípy a aby boli nezávislé. Táto časť stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál o tom, ako uplatňovať koncepčný rámec, aby bola pri výkone takejto zákazky zachovaná nezávislosť. Koncepčný rámec stanovený v oddiele 120 sa uplatňuje na nezávislosť rovnako ako na základné princípy stanovené v oddiele 110. Oddiel 405 stanovuje osobitné požiadavky a materiály, ktoré sa uplatňujú pri skupinovom audite.

400.7 Táto časť opisuje:

- (a) skutočnosti a okolnosti vrátane odborných činností, záujmov a vzťahov, ktoré vedú alebo by mohli viesť k ohrozeniu nezávislosti,
- (b) potenciálne kroky vrátane opatrení, ktoré môžu byť vhodné na riešenie takéhoto ohrozenia, a
- (c) niektoré situácie, keď ohrozenie nie je možné odstrániť, alebo keď neexistujú žiadne opatrenia, ktoré by ohrozenie znížili na akceptovateľnú úroveň.

Tím pracujúci na zákazke a audítorský tím

400.8 Táto časť sa vzťahuje na všetkých členov audítorského tímu, vrátane členov tímu pracujúceho na zákazke.

400.9 Tím poverený prácou na zákazke na audit zahŕňa všetkých partnerov a zamestnancov firmy, ktorí vykonávajú audítorské práce v rámci danej zákazky, ako aj všetky ostatné osoby, ktoré vykonávajú audítorské postupy a sú z:

- (a) firmy v rámci siete, alebo
- (b) firmy, ktorá nie je firmou v rámci siete, alebo sú od iného poskytovateľa služieb.

Napríklad osoba z firmy, ktorá je audítorom komponentu a ktorá vykonáva audítorské postupy týkajúce sa finančných informácií o komponente na účely skupinového auditu, je členom audítorského tímu pracujúceho na zákazke na skupinový audit.

400.10 Podľa ISQM 1 poskytovateľ služieb zahŕňa fyzickú osobu alebo organizáciu, ktorá je nie je súčasťou firmy a ktorá poskytuje zdroje používané pri vykonávaní zákaziek. Poskytovatelia služieb nezahŕňajú firmu, firmu v rámci siete ani iné štruktúry alebo organizácie v rámci siete.

400.11 Zákazka na audit môže zahŕňať expertov z firmy alebo firmy v rámci siete, expertov oslovených firmou alebo firmou v rámci siete, alebo audítorskú firmu komponentu mimo siete audítorskej firmy skupiny, ktoré pomáhajú pri výkone zákazky. V závislosti od úlohy jednotlivcov to môžu byť členovia tímu pracujúceho na zákazke alebo členovia audítorského tímu. Napríklad:

- Osoby s odbornými znalosťami v špecializovanej oblasti účtovníctva alebo auditu, ktoré vykonávajú audítorské postupy, sú členmi audítorského tímu. Patria sem napríklad osoby s odbornými znalosťami v oblasti účtovníctva daní z príjmov alebo v oblasti analýzy zložitých informácií generovaných automatizovanými nástrojmi a technikami na účely identifikácie neobvyklých alebo neočakávaných vzťahov.
- Osoby v rámci firmy alebo osoby, ktoré sú firmou poverené a ktoré majú priamy vplyv na výsledok zákazky na audit prostredníctvom konzultácií týkajúcich sa technických alebo odvetvovo špecifických otázok, transakcií alebo udalostí v súvislosti so zákazkou, sú členmi audítorského tímu, ale nie sú členmi tímu pracujúceho na zákazke.

Osoby, ktoré sú externými odborníkmi, však nie sú členmi tímu pracujúceho na zákazke ani audítorského tímu.

400.12 Ak je zákazka na audit predmetom kontroly kvality, preverovateľ kvality zákazky a všetky ostatné osoby vykonávajúce kontrolu kvality sú členmi audítorského tímu, ale nie sú členmi tímu pracujúceho na zákazke.

Subjekty verejného záujmu

400.13 Niektoré požiadavky a aplikačný materiál v tejto časti odrážajú rozsah verejného záujmu súvisiaceho s niektorými subjektmi, ktoré sú definované ako subjekty verejného záujmu.

Firmy by mali určiť, či ďalšie subjekty alebo niektoré kategórie subjektov by sa mali považovať za subjekty verejného záujmu, pretože majú veľký počet a širokú škálu zainteresovaných strán.

400.14 Medzi faktory, ktoré je potrebné zohľadniť pri hodnotení rozsahu verejného záujmu o finančnú situáciu subjektu, patria:

- povaha podnikania alebo činnosti, ako napríklad prevzatie finančných záväzkov voči verejnosti ako súčasť hlavnej činnosti subjektu.
- skutočnosť, či subjekt podlieha regulačnému dohľadu, ktorého cieľom je zabezpečiť istotu, že subjekt plní svoje finančné záväzky.
- veľkosť subjektu.
- význam subjektu pre sektor, v ktorom pôsobí, vrátane toho, ako ľahko je nahraditeľný v prípade finančného zlyhania.
- počet a charakter zainteresovaných strán, vrátane investorov, klientov, veriteľov a zamestnancov.
- potenciálny systémový vplyv na ostatné sektory a hospodárstvo ako celok v prípade finančného zlyhania subjektu.

400.15 Zainteresované strany majú zvýšené očakávania, pokiaľ ide o nezávislosť firmy vykonávajúcej zákazku na audit pre subjekt verejného záujmu, a to vzhľadom na význam verejného záujmu o finančnú situáciu subjektu. Účelom požiadaviek a aplikačných materiálov pre subjekty verejného záujmu, ako je opísané v odseku 400.13, je splniť tieto očakávania, a tým posilniť dôveru zainteresovaných strán vo finančné výkazy subjektu, ktoré možno použiť pri posudzovaní finančnej situácie subjektu.

Správy, ktoré obsahujú obmedzenie ich použitia a šírenia

400.16 Audítorská správa môže zahrňovať obmedzenie ich použitia a šírenia. Ak je takéto obmedzenie v správe obsiahnuté a podmienky stanovené v oddiele 800 sú splnené, potom požiadavky nezávislosti v tejto časti je možné upraviť, ako je uvedené v oddiele 800.

Zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a zákazky na preverenie

400.17 Štandardy nezávislosti pre zákazky na uisťovacie služby, ktoré nie sú zákazkami na audit ani zákazkami na preverenie, sú uvedené v časti 4B – Nezávislosť pre zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a zákazky na preverenie.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- R400.18** Firma, ktorá vykonáva zákazku na audit, musí byť nezávislá.
- R400.19** Firma musí uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovala, vyhodnotila a vyriešila ohrozenia nezávislosti v súvislosti so zákazkou na audit.

Zákaz prevzatia zodpovednosti vedenia

- R400.20** Firma alebo firma v rámci siete nesmie prevziať zodpovednosť vedenia za klienta auditu.
- 400.20 A1 Zodpovednosti vedenia zahŕňajú kontrolu, riadenie a smerovanie subjektu, vrátane rozhodovania o získavaní, využívaní a kontrole ľudských, finančných, technologických, fyzických a nehmotných zdrojov.
- 400.20 A2 Keď firma alebo firma v rámci siete prevezme zodpovednosť vedenia za klienta auditu, vzniká ohrozenie súladu v dôsledku previerky po sebe samom, v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku blízkych vzťahov. Prevzatie zodpovednosti vedenia môže tiež viesť k vzniku ohrozenia súladu v dôsledku lobizmu, pretože firma alebo firma v rámci siete sa príliš stotožní s názormi a záujmami vedenia.
- 400.20 A3 Stanovenie, či je určitá činnosť zodpovednosťou vedenia, závisí od okolností a vyžaduje si odborný úsudok. Príklady činností, ktoré by sa mohli považovať za zodpovednosť vedenia, zahŕňajú:
- stanovenie politík a strategického smerovania,
 - prijímanie alebo prepúšťanie zamestnancov,
 - riadenie a prevzatie zodpovednosti za činnosť zamestnancov v súvislosti s ich prácou pre subjekt,
 - schvaľovanie transakcií,
 - kontrolovanie alebo správa bankových účtov alebo investícií,
 - rozhodovanie o tom, ktoré odporúčania firmy alebo firmy v rámci siete alebo iných tretích strán sa budú realizovať,
 - predkladanie správ osobám povereným spravovaním v mene vedenia,
 - prevzatie zodpovednosti za:
 - prípravu a vernú prezentáciu finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva,
 - návrh, zavedenie, monitorovania alebo udržiavanie internej kontroly.

400.20 A4 Za predpokladu dodržania odseku R400.21, nie je poskytovanie rád a odporúčaní s cieľom pomôcť vedeniu klienta auditu pri plnení jeho povinností prevzatím povinností vedenia. Poskytovanie rád a odporúčaní klientovi auditu by mohlo spôsobiť hrozbu previerky po sebe samom a zaoberá sa ním oddiel 600.

R400.21 Pri vykonávaní odbornej činnosti pre klienta auditu sa firma presvedčí, že vedenie klienta robí všetky úsudky a rozhodnutia, za ktoré je vedenie riadne zodpovedné. Toto zahŕňa uistenie sa, že vedenie klienta:

- (a) určí osobu, ktorá má primerané schopnosti, znalosti a skúsenosti, aby vždy plnila zodpovednosť za rozhodnutia klienta a dohliadala na činnosti. Takáto osoba, najlepšie z radov vyššieho manažmentu, by mala byť oboznámená:
 - (i) s cieľmi, povahou a výsledkami činností a
 - (ii) s príslušnými povinnosťami klienta a firmy alebo firmy v rámci siete.

Od tejto osoby sa však nevyžaduje, aby mala odborné znalosti na vykonávanie alebo opakované vykonávanie činností.

- (b) zabezpečuje dohľad nad činnosťami a hodnotí primeranosť výsledkov vykonaných činností na účely klienta,
- (c) preberá zodpovednosť za prípadné opatrenia, ktoré sa majú prijať na základe výsledkov činností.

400.21 A1 Ak sa pri vykonávaní odbornej činnosti pre klienta auditu používa technológia, uplatňujú sa požiadavky uvedené v odsekoch R400.20 a R400.21 bez ohľadu na povahu alebo rozsah takéhoto použitia technológie.

Subjekty verejného záujmu

R400.22 Na účely tejto časti firma považuje spoločnosť za subjekt verejného záujmu, ak spoločnosť patrí do niektorej z týchto kategórií:

- (a) spoločnosť je verejne obchodovateľným subjektom,
- (b) spoločnosť je subjektom, ktorého jednou z hlavných funkcií je prijímanie vkladov od verejnosti,
- (c) spoločnosť je subjektom, ktorého jednou z hlavných funkcií je poskytovanie poistenia verejnosti, alebo

- (d) spoločnosť je subjektom, ktorý je určený ako subjekt verejného záujmu zákonom, nariadením alebo profesijnými štandardmi na splnenie účelu uvedeného v odseku 400.15.

400.22 A1 Ak sa na subjekty uplatňujú iné pojmy ako subjekt verejného záujmu na základe zákona, nariadenia alebo profesijných štandardov s cieľom splniť účel uvedený v odseku 400.15, takéto pojmy sa považujú za ekvivalentné pojmy. Ak však zákon, nariadenie alebo profesijné štandardy označujú subjekty ako „subjekty verejného záujmu“ z dôvodov, ktoré nesúvisia s účelom uvedeným v odseku 400.15, takéto označenie nemusí nutne znamenať, že takéto subjekty sú subjektmi verejného záujmu na účely kódexu.

R400.23 Pri plnení požiadavky uvedenej v odseku R400.22 musí spoločnosť jasnejšie zohľadniť definície stanovené zákonom, nariadením alebo odbornými štandardmi pre uvedené kategórie v odseku R400.22 (a) až (c).

400.23 A1 Kategórie uvedené v odseku R400.22 (a) až (c) sú definované vo všeobecnosti a neberú do úvahy veľkosť ani iné faktory, ktoré môžu byť relevantné v konkrétnej jurisdikcii. Kódex preto stanovuje, aby orgány zodpovedné za stanovovanie etických štandardov pre audítov tieto kategórie jasnejšie definovali, napríklad:

- odkazom na konkrétne verejné trhy na obchodovanie s cennými papiermi.
- odkazom na miestne právne predpisy alebo nariadenia, ktoré definujú banky alebo poisťovne.
- zahrnutím výnimiek pre konkrétne typy subjektov, napríklad subjekty so vzájomným vlastníctvom.
- stanovením kritérií veľkosti pre určité typy subjektov.

400.23 A2 Odsek R400.22 (d) predpokladá, že orgány zodpovedné za stanovovanie etických štandardov pre audítov doplnia kategórie subjektov verejného záujmu, aby splnili účel uvedený v odseku 400.15, pričom zohľadnia faktory uvedené v odseku 400.14. V závislosti od skutočností a okolností v konkrétnej jurisdikcii môžu takéto kategórie zahŕňať:

- penzijné fondy
- kolektívne investičné nástroje

- súkromné subjekty s veľkým počtom zainteresovaných strán (okrem investorov)
- neziskové organizácie alebo vládne subjekty
- verejné služby

400.24 A1 Firma by sa mala rozhodnúť, či bude na účely tejto časti za subjekty verejného záujmu považovať aj iné subjekty. Pri tomto rozhodovaní môže firma zohľadniť faktory uvedené v odseku 400.14, ako aj nasledujúce faktory:

- Pravdepodobnosť, že sa subjekt stane subjektom verejného záujmu v blízkej budúcnosti.
- Skutočnosť, či za podobných okolností predchádzajúci audítora uplatňoval na subjekt požiadavky nezávislosti platné pre subjekty verejného záujmu.
- Skutočnosť, či za podobných okolností firma uplatňovala požiadavky nezávislosti pre subjekty verejného záujmu na iné subjekty.
- Skutočnosť, či bol subjekt zákonmi, predpismi alebo profesijnými štandardmi špecifikovaný ako subjekt, ktorý nie je subjektom verejného záujmu.
- Skutočnosť, či subjekt alebo iné zainteresované strany požiadali spoločnosť, aby na subjekt uplatňovala požiadavky nezávislosti pre subjekty verejného záujmu, a ak áno, či existujú dôvody na nespĺnenie tejto požiadavky.
- Ustanovenia subjektu v oblasti správy a riadenia spoločnosti, napríklad či osoby poverené správou a riadením sú odlišné od vlastníkov alebo vedenia.

Zverejňovanie informácií – uplatňovanie požiadaviek nezávislosti pre subjekty verejného záujmu

R400.25 S výhradou odseku R400.26, ak firma pri vykonávaní auditu účtovnej závierky spoločnosti uplatnila požiadavky nezávislosti platné pre subjekty verejného záujmu uvedené v odseku 400.13, firma túto skutočnosť zverejní spôsobom, ktorý považuje za vhodný, a s prihliadnutím na načasovanie a dostupnosť informácií pre zainteresované strany.

R400.26 Platí výnimka z odseku R400.25, podľa ktorej firma nesmie takéto informácie zverejniť, ak by to viedlo k zverejneniu dôverných budúcich plánov spoločnosti.

Spriaznené osoby

R400.27 Ak je klient auditu verejne obchodovanou spoločnosťou podľa odsekov R400.22 a R400.23, potom klient auditu zahŕňa všetky jeho spriaznené osoby. Pre všetky ostatné subjekty odkazy na klienta auditu v tejto časti zahŕňajú spriaznené osoby, nad ktorými má klient priamu alebo nepriamu kontrolu. Ak audítorský tím vie alebo má dôvod domnievať sa, že vzťah alebo okolnosť týkajúca sa akejkoľvek inej spriaznenej osoby klienta je relevantná pre posúdenie nezávislosti firmy vo vzťahu ku klientovi, audítorský tím zahrnie túto spriaznenú osobu do identifikácie, posúdenia a riešenia hrozieb pre nezávislosť.

[Odseky 400.28 až 400.29 sú zámerne ponechané bez textu]

Obdobie, počas ktorého sa požaduje nezávislosť

R400.30 Nezávislosť podľa požiadaviek tejto časti sa musí zachovávať počas obidvoch nasledujúcich období:

- (a) obdobie zákazky a
- (b) obdobie, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka.

400.30 A1 Obdobie zákazky sa začína, keď audítorský tím začína vykonávať audit. Obdobie zákazky končí vydaním audítorskej správy. Keď ide o opakujúcu sa zákazku, končí oznámením ktorejkoľvek zo strán o ukončení profesionálneho vzťahu, alebo vydaním záverečnej audítorskej správy, podľa toho, ktorá situácia nastane neskôr.

R400.31 Keď sa spoločnosť stane klientom auditu počas alebo po skončení obdobia, ktorého sa finančné výkazy týkajú, na ktoré má firma vysloviť názor, firma musí zvážiť, či v tejto súvislosti nedochádza k ohrozeniu nezávislosti v dôsledku:

- (a) finančných alebo obchodných vzťahov s klientom auditu počas obdobia, ktorého sa finančné výkazy týkajú, alebo po tomto období, ale pred prijatím zákazky na vykonanie auditu, alebo
- (b) služieb poskytovaných v minulosti klientovi auditu firmou alebo firmou v rámci siete.

400.31 A1 K ohrozeniu nezávislosti dochádza, keď služba iná ako uisťovacia bola klientovi auditu poskytovaná počas obdobia, ktorého sa týkajú finančné výkazy alebo po tomto období, ale skôr než audítorský tím začne vykonávať audit, pričom tieto služby by neboli počas obdobia

- 400.31 A2 Za takýchto okolností je nutné zvážiť skutočnosť, či výsledky poskytnutej služby môžu tvoriť súčasť účtovných záznamov, interných kontrol finančného výkazníctva alebo finančných výkazov, ku ktorým firma vyjadrí názor, alebo ich ovplyvniť.
- 400.31 A3 Opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie, zahŕňujú napríklad:
- nepoverenie odborníkov, ktorí vykonávali služby iné ako uisťovacie, aby boli členmi tímu pracujúceho na zákazke.
 - poverenie vhodného odborníka, ktorý príslušne preverí výkon auditu a služieb iných ako uisťovacích.
 - poverenie inej firmy mimo siete, aby vyhodnotila výsledky služby inej ako uisťovacej, alebo poverenie inej firmy mimo siete, aby opakovane vykonala službu inú ako uisťovaciu do rozsahu, ktorý jej umožní prevziať zodpovednosť za službu.
- 400.31 A4 Ohrozenie nezávislosti v dôsledku poskytovania služby inej ako uisťovacej firmou alebo firmou v rámci siete pred dobou vykonávania zákazky na audit alebo pred obdobím, na ktoré sa vzťahujú finančné výkazy, ku ktorej firma vyjadruje názor, sa odstráni alebo zníži na akceptovateľnú úroveň, ak boli výsledky takejto služby použité alebo realizované v období, ktoré auditovala iná firma.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

- R400.32** Firma nesmie prijať vymenovanie za audítora subjektu verejného záujmu, ktorému firma alebo firma v rámci siete poskytla pred takýmto vymenovaním službu inú ako uisťovaciu, ktorá by mohla vytvoriť hrozbu previerky po sebe samom v súvislosti s finančnými výkazmi, ku ktorej firma má vyjadriť názor, pokiaľ:
- (a) poskytovanie takejto služby neukončí pred začiatkom obdobia vykonávania zákazky na audit,
 - (b) firma neprijme opatrenia na odstránenie akýchkoľvek ohrození jej nezávislosti a
 - (c) firma neurčí, že podľa názoru primeranej a informovanej tretej strany boli alebo budú všetky ohrozenia nezávislosti firmy odstránené alebo znížené na akceptovateľnú úroveň.
- 400.32 A1 Medzi opatrenia, ktoré môže primeraná a informovaná tretia strana považovať za opatrenia, ktoré odstraňujú alebo znižujú na akceptovateľnú úroveň ohrozenia nezávislosti v dôsledku poskytnutia služieb iných ako uisťovacích subjektu verejného záujmu pred vymenovaním za audítora tohto subjektu, patria nasledujúce opatrenia:

- Výsledky služby boli predmetom audítorských postupov v priebehu auditu finančných výkazov za predchádzajúci rok vykonaného predchádzajúcou firmou.
- Firma poverí audítora, ktorý nie je členom firmy vyjadrujúcej názor na finančné výkazy, aby vykonal previerku prvej zákazky na audit, ktorej sa týka ohrozenie nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom, v súlade s cieľom preverky kvality zákazky.
- Subjekt verejného záujmu poverí inú firmu mimo siete, aby:
 - (i) posúdila výsledky služby inej ako uisťovacej, alebo
 - (ii) opätovne vykonala službu,

v rozsahu potrebnom na to, aby druhá firma mohla prevziať zodpovednosť za výsledok služby.

[Odseky 400.33 až 400.39 sú zámerne ponechané bez

textu] Komunikácia s osobami poverenými spravovaním

400.40 A1 Odseky R300.9 a R300.10 určujú požiadavky týkajúce sa komunikácie s osobami poverenými spravovaním.

400.40 A2 Aj keď to nie je požiadavka kódexu, uplatniteľných odborných štandardov, zákonov ani predpisov, platí odporúčanie pravidelnej komunikácie medzi firmou a osobami poverenými spravovaním klienta ohľadom vzťahov a iných záležitostí, ktoré by podľa názoru firmy mohli mať významný vplyv na nezávislosť. Takáto komunikácia umožní osobám povereným spravovaním:

- (a) posúdiť úsudky firmy pri zisťovaní a hodnotení ohrozenia nezávislosti,
- (b) posúdiť spôsob, ako bolo ohrozenie vyriešené vrátane primeranosti použitých opatrení, a
- (c) vykonať vhodné kroky.

Takýto prístup môže byť zvlášť užitočný v prípade ohrozenia nezávislosti v dôsledku zastrašovania a v dôsledku blízkych vzťahov.

[Odseky 400.41 až 400.49 sú zámerne ponechané bez textu]

Firmy v rámci siete

- 400.50 A1 Firmy často vytvárajú väčšie štruktúry s inými firmami a subjektmi, aby zvýšili svoju schopnosť poskytovať odborné služby. To, či tieto väčšie štruktúry vytvárajú sieť, závisí od konkrétnych skutočností a okolností, pričom nezáleží na tom, či tieto firmy a subjekty majú právnu nezávislosť a subjektivitu.
- R400.51** Firma v rámci siete musí byť nezávislá od klientov auditu iných firiem v rámci siete podľa požiadaviek tejto časti.
- 400.51 A1 Požiadavky nezávislosti v tejto časti, ktoré sa vzťahujú na firmu v rámci siete, sa vzťahujú na ktorýkoľvek subjekt, ktorý spĺňa definíciu firmy v rámci siete. Nie je pritom nutné, aby subjekt spĺňal aj definíciu firmy. Napríklad subjekt poskytujúci konzultačné služby alebo odborné právne poradenstvo môže byť firmou v rámci siete, ale nie firmou.
- R400.52** Ak je firma spojená s väčšou štruktúrou iných firiem a subjektov, musí:
- (a) uplatniť odborný úsudok a posúdiť, či sa takouto väčšou štruktúrou vytvára sieť,
 - (b) zväziť, či by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana pravdepodobne dospela k záveru, že ostatné firmy a subjekty vo väčšej štruktúre sú prepojené tak, že vzniká sieť, a
 - (c) dôsledne uplatniť takýto úsudok na celú takúto väčšiu štruktúru.
- R400.53** Pri určovaní, či väčšia štruktúra firiem a iných subjektov vytvára sieť, musí firma prijať záver, že sieť existuje, ak takáto väčšia štruktúra je zameraná na spoluprácu a:
- (a) je jasne zameraná na zdieľanie zisku alebo nákladov medzi subjektmi v rámci štruktúry (pozri odsek 400.53 A2);
 - (b) subjekty v rámci štruktúry sú pod spoločným vlastníctvom, riadením alebo manažmentom (pozri odsek 400.53 A3);
 - (c) subjekty v rámci štruktúry majú spoločné pravidlá a postupy kontroly kvality (pozri odsek 400.53 A4);
 - (d) subjekty v rámci štruktúry majú spoločnú obchodnú stratégiu (pozri odsek 400.53 A5);
 - (e) subjekty v rámci štruktúry používajú spoločnú obchodnú značku (pozri odsek 400.53 A6, 400.53 A7); alebo
 - (f) subjekty v rámci štruktúry spoločne používajú významnú časť odborných zdrojov (pozri odseky 400.53 A8, 400.53 A9).

- 400.53 A1 Medzi firmami a subjektmi v rámci väčšej štruktúry, ktorá tvorí sieť, môžu existovať ďalšie dohody okrem dohôd opísaných v odseku R400.53. Väčšia štruktúra však môže byť zameraná iba na sprostredkovanie prác, čo samo osebe nespĺňa kritériá vytvorenia siete.
- 400.53 A2 Podieľanie sa na nevýznamných nákladoch samo osebe nevytvára sieť. Okrem toho, ak je podieľanie sa na nákladoch obmedzené iba na tie náklady, ktoré súvisia s vývojom metodík auditu, vypracovaním príručiek alebo prípravou školení, neznamenalo by to vytvorenie siete. Ani prepojenie medzi firmou a inak nespriazneným subjektom na účely spoločného poskytovania služby alebo vývoja produktu samo osebe nevytvára sieť (pozri odsek R400.53(a)).
- 400.53 A3 Spoločné vlastníctvo, spoločnú kontrolu alebo spoločný manažment možno dosiahnuť na základe zmluvy alebo inými prostriedkami. (Pozri odsek R400.53(b)).
- 400.53 A4 Spoločné zásady a postupy kontroly kvality sú také zásady a postupy kontroly kvality, ktoré sú navrhnuté, implementované a monitorované naprieč celou väčšou štruktúrou. (Pozri odsek R400.53(c)).
- 400.53 A5 Spoločná obchodná stratégia predstavuje dohodu jednotlivých subjektov o dosahovaní spoločných strategických cieľov. Subjekt sa nepovažuje za firmu v rámci siete len preto, že spolupracuje s inými subjektmi výlučne preto, aby spoločne reagovali na požiadavku na predloženie ponuky na poskytovanie odbornej služby. (Pozri odsek R400.53(d)).
- 400.53 A6 Spoločná obchodná značka predstavuje spoločné iniciály alebo spoločný názov. Firma používa spoločnú obchodnú značku, ak napríklad túto obchodnú značku používa ako súčasť svojho názvu firmy alebo spolu so svojím názvom firmy, keď partner firmy podpisuje audítorskú správu. (Pozri odsek R400.53(e)).
- 400.53 A7 Aj keď firma nepatrí do siete a nepoužíva spoločnú obchodnú značku ako súčasť svojho názvu firmy, môže budiť dojem, že patrí do siete, ak na svojich tlačivách alebo propagačných materiáloch uvádza, že je členom združenia firiem. Preto, ak sa nevenuje dostatočná pozornosť tomu, ako firma opisuje takéto členstvo, môže vzniknúť dojem, že firma je súčasťou siete. (Pozri odsek R400.53(e)).
- 400.53 A8 Medzi odborné zdroje patrí nasledujúce:
- Spoločné systémy, ktoré umožňujú, aby si firmy vymieňali informácie, ako napríklad údaje o klientovi, účtovné záznamy a časové záznamy.

- Partneri a ostatný personál.
- Technické oddelenia, ktoré poskytujú konzultácie o technických problémoch alebo iných problémoch špecifických pre dané odvetvie, o transakciách alebo udalostiach súvisiacich so zákazkami na uisťovacie služby.
- Metodika auditov alebo audítorské príručky.
- Školenia a školiace zariadenia. (Pozri odsek R400.53(f)).

400.53 A9 To, či spoločne užívané odborné zdroje sú významné, závisí od okolností. Napríklad:

- Spoločne užívané zdroje môžu byť obmedzené na spoločnú metodiku auditov alebo audítorské manuály, pričom nedochádza k výmene pracovníkov alebo výmene informácií o klientoch alebo trhu. Za takýchto okolností je nepravdepodobné, že spoločne užívané zdroje budú významné. To isté platí aj pre spoločné školiace činnosti.
- Spoločne užívané zdroje môžu byť obmedzené na spoločnú metodiku auditov alebo audítorské manuály, pričom nedochádza k výmene pracovníkov alebo výmene informácií o klientoch alebo trhu. Za takýchto okolností je nepravdepodobné, že spoločne užívané zdroje budú významné. To isté platí aj pre spoločné školiace činnosti. (Pozri odsek R400.53(f)).

R400.54 Ak firma alebo sieť firiem predá časť svojej činnosti a táto časť počas obmedzenej doby naďalej používa celý názov firmy alebo siete, alebo časť takéhoto názvu, príslušné subjekty musia určiť, ako budú pri vlastnom prezentovaní informovať vonkajšie strany, že nie sú firmami v rámci siete.

400.54 A1 Dohoda o predaji časti činností môže uvádzať, že daná časť podniku môže počas obmedzenej doby používať celý názov firmy alebo siete alebo časť takéhoto názvu, aj keď už nie je s firmou ani sieťou prepojená. Za takýchto okolností, kým tieto dva subjekty môžu vykonávať činnosti pod spoločným názvom, v skutočnosti nepatria do väčšej štruktúry, ktorej cieľom je spolupráca. Tieto dva subjekty preto nie sú firmami v rámci siete.

[Odseky 400.55 až 400.59 sú zámerne ponechané bez textu]

Všeobecná dokumentácia o nezávislosti pre zákazky na audit a preverenie

R400.60 Firma musí zdokumentovať závery týkajúce sa súladu s touto časťou a podstatu všetkých relevantných diskusií, ktoré tieto závery podporujú. Najmä:

- (a) ak je na riešenie ohrozenia nezávislosti potrebné prijať opatrenia, firma musí zdokumentovať povahu ohrozenia a
- (b) zavedené alebo uplatnené opatrenia, a
- (c) ak si ohrozenie vyžadovalo významnú analýzu a firma dospela k záveru, že ohrozenie je už na akceptovateľnej úrovni, musí firma zdokumentovať povahu ohrozenia a uvedený záver zdôvodniť.

400.60 A1 Dokumentácia poskytuje dôkaz o úsudkoch firmy pri formulovaní záverov ohľadom súladu s touto časťou. Nedostatok dokumentácie však nie je faktorom na základe ktorého možno určiť, či firma posúdila konkrétnu skutočnosť alebo či je nezávislá.

[Odseky 400.61 až 400.69 sú zámerne ponechané bez textu]

Fúzie a akvizície

Prípad vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku fúzie s klientom

400.70 A1 Subjekt sa môže stať osobou spriaznenou s klientom auditu v dôsledku fúzie alebo akvizície. Môže dôjsť k ohrozeniu nezávislosti, a preto aj k ohrozeniu schopnosti firmy pokračovať v zákazke v dôsledku predchádzajúcich alebo súčasných záujmov alebo vzťahov medzi firmou alebo firmami v rámci siete a takouto spriaznenou osobou.

R400.71 Za okolností stanovených v odseku 400.70 A1

- (a) musí firma identifikovať a vyhodnotiť predchádzajúce a aktuálne záujmy a vzťahy so spriaznenou osobou, ktoré, pri zohľadnení opatrení prijatých na riešenie ohrozenia, môžu ovplyvniť jej nezávislosť, a tým aj jej schopnosť pokračovať v zákazke na audit po dátume účinnosti fúzie alebo akvizície, a
- (b) s výhradou odseku R400.72 musí firma do dátumu účinnosti fúzie alebo akvizície podniknúť kroky na ukončenie akýchkoľvek záujmov alebo vzťahov, ktoré kódex nepovoľuje.

R400.72 Platí výnimka z odseku R400.71(b), podľa ktorej, ak nie je možné zainteresovanosť alebo vzťah do dátumu účinnosti fúzie alebo akvizície primerane ukončiť, firma musí:

- (a) vyhodnotiť ohrozenie, ktoré vzniklo v dôsledku zainteresovanosti alebo vzťahu; a
- (b) s osobami poverenými spravovaním prediskutovať dôvody, prečo zainteresovanosť alebo vzťah nie je možné do dátumu účinnosti fúzie alebo akvizície a do vyhodnotenia úrovne ohrozenia primerane ukončiť.

400.72 A1 Za určitých okolností nie je možné zainteresovanosť alebo vzťah vedúci k ohrozeniu nezávislosti vhodne ukončiť do dátumu účinnosti fúzie alebo akvizície. Je to napríklad v prípade, ak firma spriaznenej osobe poskytuje iné ako uisťovacie služby, ktoré firma do toho dátumu nie je schopná primerane previesť na iného poskytovateľa.

400.72 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku fúzie a akvizície, v prípade existencie zainteresovanosti a vzťahov, ktoré nie je možné vhodne ukončiť, patrí nasledujúce:

- Povaha a významnosť zainteresovanosti alebo vzťahu.
- Povaha a významnosť vzťahu so spriaznenou osobou (napríklad skutočnosť, či je spriaznená osoba dcérskou spoločnosťou alebo materskou spoločnosťou).
- Termín, do kedy bude možné zainteresovanosť alebo vzťah vhodne ukončiť.

R400.73 Ak na základe diskusie uvedenej v odseku R400.72(b) požadujú osoby poverené spravovaním, aby firma ďalej pôsobila ako audítor, firma môže tak urobiť iba v prípade, že:

- (a) zainteresovanosť alebo vzťah bude ukončený v čo najkratšom možnom čase, ale nie neskôr ako do šiestich mesiacov od dátumu účinnosti fúzie alebo akvizície,
- (b) osoba, ktorá má takúto zainteresovanosť alebo vzťah vrátane zainteresovanosti a vzťahov, ktoré vznikli počas poskytovania iných ako uisťovacích služieb, a ktoré neboli povolené podľa oddielu 600 a jeho pododdielov, nebude členom audítorského tímu ani osobou zodpovednou za previerku kontroly kvality zákazky, a
- (c) podľa potreby sa uplatnia prechodné opatrenia, ktoré sa prerokujú s osobami poverenými spravovaním.

400.73 A1 Medzi takéto prechodné opatrenia patrí napríklad:

- poverenie audítora, aby preskúmal práce vykonané v rámci zákazky na audit alebo prípadne zákazky na služby iné ako uisťovacie;
- poverenie audítora, ktorý nie je členom firmy vyslovujúcej názor na finančné výkazy, aby vykonal previerku, ktorá bude ekvivalentom previerky kontroly kvality zákazky;
- poverenie inej firmy, aby vyhodnotila výsledky služieb iných ako uisťovacích, alebo poverenie inej firmy, aby opätovne vykonala iné ako uisťovacie služby do rozsahu, ktorý jej

- R400.74** Firma vykonať podstatnú časť prác v rámci zákazky na audit ešte pred dátumom účinnosti fúzie, resp. akvizície a môže byť schopná v krátkom čase dokončiť zostávajúce auditorské postupy. Za takých okolností, ak osoby poverené spravovaním požiadajú, aby firma dokončila audit, hoci naďalej trvá zainteresovanosť alebo vzťah uvedený v odseku 400.70 A1, môže firma tak urobiť v prípade, že:
- (a) vyhodnotila úroveň ohrozenia a prerokovala výsledky s osobami poverenými spravovaním,
 - (b) spĺňa požiadavky uvedené v odseku R400.73(b) až (c), a
 - (c) prestane byť audítorom najneskôr v deň vydania auditorskej správy.

Postup v prípade, že objektivnosť zostáva ovplyvnená

- R400.75** Aj keď sú všetky požiadavky odsekov R400.71 až R400.74 splnené, musí firma určiť, či okolnosti identifikované v odseku 400.70 A1 vyvolávajú ohrozenie, ktoré nie je možné riešiť, a tak by objektivnosť bola ovplyvnená. V takom prípade musí firma ukončiť poskytovanie auditorských služieb.

Dokumentácia

- R400.76** Firma musí zdokumentovať:
- (a) akúkoľvek zainteresovanosť alebo vzťahy uvedené v odseku 400.70 A1, ktoré nie sú ukončené do dátumu účinnosti fúzie alebo akvizície, a dôvody ich neukončenia,
 - (b) uplatnené prechodné opatrenia,
 - (c) výsledky rokovaní s osobami poverenými spravovaním a
 - (d) dôvody, prečo predchádzajúce a súčasné záujmy a vzťahy nevedú k takému ohrozeniu, ktoré by ovplyvnilo objektivnosť.

[Odseky 400.77 až 400.79 sú zámerne ponechané bez textu.]

Porušenie ustanovenia o nezávislosti v prípade zákaziek na audit a preverenie

Keď firma zistí porušenie

- R400.80** Ak firma dospeje k záveru, že došlo k porušeniu požiadavky podľa tejto časti, firma musí:
- (a) ukončiť, prerušiť alebo odstrániť zainteresovanosť alebo vzťah, ktorý viedol k porušeniu, a riešiť následky porušenia,
 - (b) posúdiť, či sa na porušenie vzťahujú akékoľvek právne alebo regulačné požiadavky, a ak áno, potom:
 - (i) zabezpečiť súlad s danými požiadavkami, a

- (ii) zvážiť oznámenie porušenia profesijnej organizácii alebo regulačnému orgánu, alebo úradu dohľadu, ak je takéto oznamovanie bežnou praxou, alebo ak sa v príslušnej jurisdikcii očakáva.
- (d) bezodkladne porušenia oznámiť v súlade so svojimi pravidlami a postupmi:
 - (i) partnerovi zodpovednému za zákazku,
 - (ii) osobám zodpovedným za princípy a postupy týkajúce sa nezávislosti,
 - (iii) ostatným príslušným osobám vo firme a prípadne v sieti a
 - (iv) osobám, na ktoré sa vzťahujú požiadavky nezávislosti uvedené v časti 4A a ktoré musia prijať príslušné opatrenia.
- (e) vyhodnotiť významnosť porušenia a jeho dopad na objektívnosť firmy a jej schopnosť vydať audítorskú správu, a
- (f) v závislosti od závažnosti porušenia určiť:
 - (i) či je potrebné ukončiť zákazku na audit, alebo
 - (ii) či je možné prijať opatrenie, ktoré dostatočne vyrieši následky porušenia a či je takéto opatrenie za daných okolností možné a primerané.

Pri tomto posudzovaní musí firma uplatniť odborný úsudok a zohľadniť skutočnosť, či by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana pravdepodobne dospela k záveru, že objektívnosť firmy by bola ohrozená, a preto by firma nemohla vydať audítorskú správu.

400.80 A1 K porušeniu ustanovenia tejto časti môže dôjsť napriek tomu, že firma prijala pravidlá a postupy navrhnuté tak, aby zabezpečila primerané uistenie o dodržaní nezávislosti. Dôsledkom tohto porušenia môže byť nutnosť ukončiť zákazku na audit.

400.80 A2 Závažnosť a dopad porušenia na objektívnosť firmy a jej schopnosť vydať audítorskú správu závisia od faktorov ako napríklad:

- povaha a trvanie porušenia,
- počet a povaha predchádzajúcich porušení v súvislosti s aktuálnou zákazkou na audit,
- skutočnosť, či mal člen audítorského tímu vedomosť o zainteresovanosti alebo vzťahu, ktorý spôsobil porušenie,

- skutočnosť, či je osoba, ktorá spôsobila porušenie, členom audítorského tímu alebo inou osobou, na ktorú sa vzťahujú požiadavky nezávislosti,
- ak sa porušenie týka člena audítorského tímu, úloha tejto osoby,
- ak bolo porušenie spôsobené poskytovaním odborných služieb, prípadný vplyv daných služieb na účtovné záznamy alebo sumy vykázané vo finančných výkazoch, na ktoré firma vyjadruje názor,;
- rozsah ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, lobizmu, zastrasovania alebo iného ohrozenia, ktoré vyvolalo porušenie ustanovení tejto časti.

400.80 A3 V závislosti od závažnosti porušenia kódexu môže byť potrebné, aby firma zvážila prijatie opatrení na uspokojivé riešenie následkov porušenia, ako napríklad:

- vylúčenie príslušnej osoby z audítorského tímu;
- vykonanie dodatočnej previerky dotknutých audítorských prác alebo opätovné vykonanie týchto prác v potrebnom rozsahu, v každom prípade prostredníctvom iných pracovníkov;
- odporúčanie, aby klient auditu previerkou alebo opätovným vykonaním dotknutých audítorských prác v potrebnom rozsahu poveril inú firmu;
- ak sa porušenie kódexu týka iných ako uisťovacích služieb, ktoré majú vplyv na účtovnú závierku alebo sumu vykázanú v účtovnej závierke, poverenie inej firmy posúdením výsledkov iných ako uisťovacích služieb alebo poverenie inej firmy opätovným vykonaním iných ako uisťovacích služieb v takom rozsahu, ktorý jej umožní prevziať zodpovednosť za tieto služby.

R400.81 Ak firma dospeje k záveru, že nie je možné prijať opatrenie na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia kódexu, musí to bezodkladne oznámiť osobám povereným spravovaním a musí podniknúť kroky potrebné na ukončenie zákazky na audit v súlade s príslušnými zákonnými alebo regulačnými požiadavkami, ktoré sa týkajú ukončenia zákazky na audit. V prípade, že právne predpisy alebo predpisy nepovoľujú takéto ukončenie, musí firma splniť príslušné požiadavky výkazníctva alebo zverejnenia.

R400.82 Ak firma dospeje k záveru, že je možné prijať opatrenie na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia kódexu, musí s osobami poverenými spravovaním prediskutovať:

- (a) závažnosť porušenia vrátane jeho povahy a trvania;
- (b) ako došlo k porušeniu a ako bolo zistené;
- (c) navrhované alebo prijaté opatrenie a odôvodnenie, prečo opatrenie dostatočne vyrieši dôsledky porušenia a umožní, aby firma vydala audítorskú správu;
- (d) záver, že podľa odborného úsudku firmy nebola objektivnosť porušená, a zdôvodnenie tohto záveru; a
- (e) navrhované alebo prijaté kroky, aby firma znížila alebo zabránila riziku ďalších porušení kódexu.

Takáto diskusia sa musí uskutočniť čo najskôr, pokiaľ osoby poverené spravovaním nestanovia iný čas na nahlásenie menej závažných porušení.

Komunikácia o porušeníach s osobami poverenými spravovaním

400.83 A1 Odseky R300.9 a R300.10 určujú požiadavky týkajúce sa komunikácie s osobami poverenými spravovaním.

R400.84 Firma musí s osobami poverenými spravovaním písomne komunikovať:

- (a) o všetkých záležitostiach prediskutovaných v súlade s odsekom R400.82 a získať súhlas osôb poverených spravovaním, že je možné prijať, alebo že bolo prijaté opatrenie na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia, a
- (b) o doplnení opisu:
 - (i) zásad a postupov relevantných pri porušení navrhnutých tak, aby zabezpečili primerané uistenie, že je nezávislosť zachovaná, a
 - (ii) všetkých krokov, ktoré firma podnikla alebo navrhuje podniknúť, aby znížila alebo zabránila riziku ďalších porušení.

R400.85 Ak osoby poverené spravovaním nesúhlasia s tým, že opatrenie, ktoré firma navrhla v súlade s odsekom R400.80(e)(ii), dostatočne vyrieši dôsledky porušenia, musí firma prijať potrebné opatrenia, aby ukončila zákazku na audit v súlade s odsekom R400.81.

Porušenia pred vydaním predchádzajúcej audítorskej správy

R400.86 Ak k porušeniu kódexu došlo pred vydaním predchádzajúcej audítorskej správy, firma musí dodržať súlad s ustanoveniami časti 4A pri vyhodnotení závažnosti porušenia a jeho dopadov na objektivnosť firmy a jej schopnosť vydať audítorskú správu v bežnom období.

R400.87

Firma musí tiež:

- (a) posúdiť prípadný vplyv tohto porušenia na objektívnosť firmy v súvislosti s predtým vydanými audítorskými správami, ako aj možnosť stiahnutia týchto audítorských správ, a
- (b) prediskutovať záležitosť s osobami poverenými spravovaním.

*Dokumentácia***R400.88**

Pri plnení požiadaviek uvedených v odsekoch R400.80 až R400.87 musí firma zdokumentovať nasledujúce:

- (a) porušenie,
- (b) prijaté opatrenia,
- (c) kľúčové rozhodnutia, ktoré boli prijaté,
- (d) všetky záležitosti, ktoré boli prediskutované s osobami poverenými spravovaním, a
- (e) všetky diskusie s profesijnou organizáciou, regulačným orgánom alebo orgánom dohľadu.

R400.89

Ak firma pokračuje v zákazke na audit, musí zdokumentovať:

- (a) záver, že podľa odborného úsudku firmy objektívnosť nebola narušená; a
- (b) zdôvodnenie, prečo prijaté opatrenie dostatočne vyriešilo dôsledky porušenia, takže firma mohla vydať audítorskú správu.

ODDIEL 405**SKUPINOVÉ AUDITY****Úvod**

405.1 Oddiel 400 vyžaduje, aby firma pri vykonávaní zákazky na audit bola nezávislá a aby uplatňovala koncepčný rámec stanovený v oddiele 120 na identifikáciu, hodnotenie a riešenie ohrozenia nezávislosti. Tento oddiel stanovuje osobitné požiadavky a aplikačné materiály relevantné pre uplatňovanie koncepčného rámca pri vykonávaní zákazky na skupinový audit.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

405.2 A1 Štandardy ISA platia pre audit konsolidovaných účtovných závierok. ISA 600 (revidované znenie) sa zaoberá osobitnými hľadiskami, ktoré sa vzťahujú na audit konsolidovaných účtovných závierok, vrátane prípadov, keď sú do auditu zapojení audítori jednotlivých komponentov. ISA 600 (revidované) vyžaduje, aby partner zodpovedný za skupinu prevzal zodpovednosť za potvrdenie, že audítori jednotlivých komponentov chápu a budú dodržiavať príslušné etické požiadavky, vrátane tých, ktoré sa týkajú nezávislosti a ktoré sa vzťahujú na skupinový audit. Požiadavky na nezávislosť uvedené v ISA 600 (revidované znenie) alebo iných relevantných audítorských štandardoch uplatniteľných na skupinové audity, ktoré sú rovnocenné s ISA 600 (revidované znenie), sú uvedené v tomto oddiele.

405.2 A2 Audítorská firma komponentu, ktorá sa podieľa na skupinovom audite, môže samostatne vydať výrok audítora k účtovnej závierke klienta auditu komponentu. V závislosti od okolností môže byť audítorská firma komponentu povinná dodržiavať rôzne požiadavky na nezávislosť pri vykonávaní audítorských činností v rámci skupinového auditu a pri samostatnom vydávaní výroku audítora k účtovnej závierke klienta auditu komponentu, z dôvodov stanovených zákonom, predpismi alebo iných dôvodov.

Komunikácia medzi audítorskou firmou skupiny a audítorskou firmou komponentu

R405.3 ISA 600 (revidované znenie) vyžaduje, aby partner zodpovedný za zákazku na audit skupiny prevzal zodpovednosť za to, aby bol audítor komponentu bol oboznámený s relevantnými etickými požiadavkami, ktoré platia vzhľadom na povahu a okolnosti zákazky na skupinový audit. Pri oboznamovaní audítorskej firmy komponentu s príslušnými

etickými požiadavkami audítorská firma skupiny v primeranom čase oznámi potrebné informácie, aby audítorská firma komponentu mohla splniť svoje povinnosti podľa tejto časti.

- 405.3 A1 Príklady záležitostí, ktoré môže audítorská firma skupiny oznámiť, zahŕňajú nasledujúce:
- Skutočnosť, či je klient skupinového auditu je subjektom verejného záujmu a či sa na zákazku na skupinový audit vzťahujú relevantné etické požiadavky.
 - Spriaznené osoby a iné komponenty v rámci klienta skupinového auditu, ktoré sú relevantné pre posúdenie nezávislosti uplatniteľné na audítorskú firmu komponentu a členov audítorského tímu skupiny v rámci tejto firmy alebo zapojených touto firmou.
 - Obdobie, počas ktorého musí byť audítorská firma vykonávajúca audit komponentu nezávislá.
 - Skutočnosť, či partner pre audit, ktorý vykonáva prácu v rámci komponentu na účely skupinového auditu, je hlavným partnerom pre skupinový audit.
- R405.4** ISA 600 (revidované znenie) tiež vyžaduje, aby partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit požiadal audítora komponentu, aby oznámil, či audítor komponentu splnil relevantné etické požiadavky, vrátane tých, ktoré sa týkajú nezávislosti a ktoré sa vzťahujú na zákazku na skupinový audit. Na účely tohto oddielu musí takáto žiadosť obsahovať:
- (a) informácie o akýchkoľvek otázkach nezávislosti, ktoré si vyžadujú významné posúdenie, a
 - (b) v súvislosti s týmito otázkami, záver audítorskej firmy, či sú ohrozenia jej nezávislosti na akceptovateľnej úrovni, a odôvodnenie tohto záveru.
- 405.4 A1 Ak sa partner pre skupinový audit dozvie o skutočnosti, ktorá naznačuje existenciu ohrozenia nezávislosti, ISA 220 (revidované znenie) vyžaduje, aby partner pre skupinový audit vyhodnotil toto ohrozenie a prijal primerané opatrenia.

Kritériá nezávislosti platné pre fyzické osoby

Členovia tímu pracujúceho na skupinovom audite pochádzajúci z audítorskej firmy skupiny a firiem jej siete, alebo najatí touto firmou a firmami jej siete

- R405.5** Členovia tímu pracujúceho na skupinovom audite z audítorskej firmy skupiny alebo firmy v rámci siete alebo najatí touto firmou musia byť nezávislí od klienta zákazky na skupinový audit v súlade s požiadavkami tejto časti, ktoré sa vzťahujú na tím pracujúci na audite.

Ostatní členovia tímu pracujúceho na zákazke na skupinový audit

R405.6 Členovia tímu pracujúceho na zákazke na skupinový audit z audítorskej firmy komponentu, ktorá nie je členom siete audítorskej firmy skupiny, alebo najatí takouto firmou, musia byť nezávislí od:

- (a) klienta auditu komponentu;
- (b) subjektu, o ktorého konsolidovanej účtovnej závierke audítorská firma skupiny vydáva názor, a
- (c) akéhokoľvek subjektu, nad ktorým má subjekt uvedený v bode (b) priamu alebo nepriamu kontrolu, za predpokladu, že tento subjekt má priamu alebo nepriamu kontrolu nad klientom auditu komponentu,

v súlade s požiadavkami tejto časti, ktoré sa vzťahujú na audítorský tím.

R405.7 V súvislosti so spriaznenými osobami alebo komponentmi klienta skupinového auditu, okrem tých, na ktoré sa vzťahuje odsek R405.6, člen audítorského tímu skupiny z audítorskej firmy komponentu mimo siete audítorskej firmy skupiny alebo audítorskej firmy komponentu, ktorú si audítorská firma skupiny najala, informuje audítorskú firmu komponentu o akomkoľvek vzťahu alebo okolnosti, o ktorých vie alebo má dôvod sa domnievať, že by mohli ohroziť nezávislosť v kontexte skupinového auditu.

405.7 A1 Príklady vzťahov alebo okolností týkajúcich sa danej osoby alebo jej najbližších rodinných príslušníkov, ktoré sú relevantné, aby daná osoba zohľadnila pri posúdení svojej nezávislosti podľa odseku R405.7, zahŕňajú:

- priamy alebo významný nepriamy finančný záujem v subjekte, ktorý má kontrolu nad klientom skupinového auditu, ak je klient skupinového auditu významný pre tento subjekt (pozri oddiel 510).
- úvery alebo záruky zahrňujúce: (pozri oddiel 511)
 - subjekt, ktorý nie je bankou ani podobnou inštitúciou, pokiaľ úver alebo záruka nie sú nevýznamné, alebo
 - banka alebo podobná inštitúcia, pokiaľ úver alebo záruka nie sú poskytnuté v rámci bežných postupov, podmienok a podmienok poskytovania úverov.
- obchodný vzťah, ktorý je významný alebo zahŕňa podstatnú finančnú zainteresovanosť (pozri oddiel 520).
- najbližšieho rodinného príslušníka, ktorý je: (pozri oddiel 521)
 - riaditeľom alebo vedúcim pracovníkom subjektu, alebo

- zamestnancom v pozícii, ktorá umožňuje významné ovplyvňovanie pri príprave účtovných záznamov alebo finančných výkazov subjektu.
- osobu, ktorá vykonáva alebo nedávno vykonávala funkciu (pozri oddiel 522 a oddiel 523):
 - riaditeľa alebo vedúceho pracovníka subjektu, alebo
 - zamestnanca v pozícii, ktorá umožňuje významné ovplyvňovanie pri príprave účtovných záznamov alebo finančných výkazov subjektu.

R405.8 Po prijatí oznámenia podľa odseku R405.7 audítorská firma vykonávajúca audit komponentov posúdi a rieši akékoľvek ohrozenie nezávislosti vyplývajúce zo vzťahu alebo okolností danej osoby.

Kritériá nezávislosti platné pre firmy v rámci siete audítorskej firmy skupiny

R405.9 Firma v rámci siete audítorskej firmy skupiny musí byť nezávislá od klienta skupinového auditu v súlade s požiadavkami tejto časti, ktoré sa vzťahujú na firmu v rámci siete.

Kritériá nezávislosti platné pre firmy v rámci siete audítorskej firmy skupiny

R405.10 Firma v rámci siete audítorskej firmy skupiny musí byť nezávislá od klienta skupinového auditu v súlade s požiadavkami tejto časti, ktoré sú platné na firmu v rámci siete.

Kritériá nezávislosti platné pre audítorské firmy komponentu, ktoré nie sú členmi siete audítorskej firmy skupiny

Všetci klienti skupinového auditu

- R405.11** Audítorská firma komponentu, ktorá nie je členom siete audítorskej firmy skupiny, musí:
- (a) byť nezávislá od klienta auditu komponentu v súlade s požiadavkami stanovenými v tejto časti, ktoré sa vzťahujú na firmu, pokiaľ ide o všetkých klientov auditu.
 - (b) uplatňovať príslušné požiadavky uvedené v odsekoch R510.4(a), R510.7 a R510.9 s ohľadom na finančné záujmy v subjekte, o ktorého konsolidovanej účtovnej závierke audítorská firma skupiny vyjadruje názor.
 - (c) uplatňovať príslušné požiadavky uvedené v oddiele 511 v súvislosti s úvermi a zárukami, ktoré sa týkajú subjektu, o ktorého konsolidovanej účtovnej závierke audítorská firma skupiny vydáva názor.

- R405.12** Ak audítorská firma komponentu, ktorá nie je súčasťou siete audítorských firiem skupiny, vie alebo má dôvod domnievať sa, že vzťah alebo okolnosť týkajúca sa klienta skupinového auditu, ktorá presahuje rámec vzťahov a okolností uvedených v odseku R405.11 (b) a (c), je relevantná pre posúdenie nezávislosti audítorskej firmy klienta auditu komponentu, audítorská firma komponentu zohľadní tento vzťah alebo okolnosť pri identifikovaní, posúdení a riešení ohrozenia nezávislosti.
- R405.13** Ak audítorská firma, nie je súčasťou siete audítorských firiem skupiny, vie alebo má dôvod domnievať sa, že vzťah alebo okolnosti audítorskej firmy v rámci siete audítorských firiem komponentu s klientom auditu komponentu alebo klientom skupinového auditu vedie k vzniku ohrozenia nezávislosti audítorskej firmy komponentu, audítorská firma komponentu musí vyhodnotiť a riešiť akékoľvek takéto ohrozenie.

Obdobie, počas ktorého je vyžadovaná nezávislosť

- 405.14 A1 Odkazy na účtovnú závierku a audítorskú správu v odsekoch R400.30 a 400.30 A1 znamenajú konsolidovanú účtovnú závierku a audítorskú správu ku konsolidovanej účtovnej závierke, ak sa uplatňujú v tejto časti.

Klienti skupinového auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

- R405.15** Ak klient skupinového auditu nie je subjektom verejného záujmu, audítorská firma, ktorá nie je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, musí byť nezávislá od klienta auditu komponentu v súlade s požiadavkami stanovenými v tejto časti, ktoré sa vzťahujú na klientov auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu, na účely skupinového auditu.
- 405.15 A1 Ak audítorská firma, ktorá nie je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, tiež vykonáva zákazku na audit pre klienta, ktorý je subjektom verejného záujmu, z iných dôvodov ako je skupinový audit, napríklad z dôvodu štatutárneho auditu, na túto zákazku sa vzťahujú požiadavky nezávislosti, ktoré sa týkajú klientov, ktorí sú subjektmi verejného záujmu.

Klienti skupinového auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Služby iné ako uisťovacie

- R405.16** S výhradou odseku R405.17, ak je klient skupinového auditu subjektom verejného záujmu, audítorská firma komponentu, ktorá nie je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, musí dodržiavať ustanovenia oddielu 600, ktoré sa vzťahujú na subjekty verejného záujmu, pokiaľ ide o poskytovanie služieb iných ako uisťovacích

405.16 A1 Ak je klientom skupinového auditu subjekt verejného záujmu, audítorská firma komponentu, ktorá nie je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, nesmie napríklad:

- poskytovať účtovné služby a služby vedenia účtovníctva klientovi auditu komponentu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu (pozri pododdiel 601).
- navrhovať systém informačných technológií ani jeho časti pre klienta auditu komponentu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, ak takýto systém informačných technológií generuje informácie pre účtovné záznamy alebo účtovnú závierku klienta auditu komponentu (pozri pododdiel 606).
- vykonávať advokátsku činnosť pre klienta auditu komponentu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, pri riešení sporu alebo súdeného konania pred tribunálom alebo súdom (pozri pododdiel 608).

405.16 A2 Finančné informácie, na základe ktorých audítorská firma komponentu, ktorá nie je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, vykonáva audítorské postupy, sú relevantné pre vyhodnotenie ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom, ktoré by mohlo vzniknúť, ak by audítorská firma komponentu poskytovala služby iné ako uisťovacie, a preto je nutné uplatniť oddiel 600. Napríklad, ak sú audítorské postupy audítorskej firmy komponentu obmedzené na konkrétnu položku, napríklad skladové zásoby, výsledky služby inej ako uisťovacej, ktoré tvoria súčasť účtovných záznamov alebo finančných informácií súvisiacich so zaúčtovaním skladových zásob alebo s vnútornými kontrolami, sú relevantné pre vyhodnotenie ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom.

R405.17 Platí výnimka z odseku R405.16, podľa ktorej audítorská firma komponentu, ktorá nie je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, môže poskytovať klientovi auditu komponentu službu inú ako uisťovaciu, ktorá nie je zakázaná podľa oddielu 600, bez toho, aby o navrhovaných službách, ktoré nie sú uisťovacie, informovala osoby zodpovedné za spravovanie klienta skupinového auditu, alebo získala ich súhlas s poskytovaním takejto služby, ako sa uvádza v odsekoch R600.22 až R600.25.

Hlavní partneri pre audit

R405.18 Partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit stanoví, či partner pre audit, ktorý vykonáva audítorskú prácu na komponente na účely skupinového auditu, je hlavným partnerom pre skupinový audit. Ak áno, partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit:

- (a) oboznámi s týmto určením danú osobu, a
- (b) uvedie:
 - (i) v prípade všetkých klientov skupinového auditu, že daná osoba podlieha odseku R411.4, a
 - (ii) v prípade klientov skupinového auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu, že daná osoba tiež podlieha odsekom R524.6, R540.5(c) a R540.21.

405.18 A1 Hlavný partner pre audit prijíma kľúčové rozhodnutia alebo posudzuje významné záležitosti týkajúce sa konsolidovanej účtovnej závierky, ku ktorej audítorská firma vyjadruje názor v rámci auditu konsolidovanej účtovnej závierky.

Zmeny v komponentoch

Všetci klienti skupinového auditu

R405.19 Ak sa subjekt, ktorý nie je spriaznenou osobou, stane komponentom v rámci klienta skupinového auditu, audítorská firma skupiny uplatní odseky R400.71 až R400.76.

Zmeny v audítorských firmách komponentu

Všetci klienti skupinového auditu

405.20 A1 Môžu nastať okolnosti, za ktorých audítorská firma skupiny požiada inú firmu, aby vykonávala audítorské práce ako audítorská firma komponentu počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú konsolidované účtovné závierky, alebo po tomto období, napríklad z dôvodu fúzie alebo akvizície klienta. Ohrozenie nezávislosti audítorskej firmy komponentu môže vzniknúť v dôsledku:

- (a) finančných alebo obchodných vzťahov audítorskej firmy komponentu s klientom auditu komponentu počas obdobia alebo po období, na ktoré sa vzťahuje konsolidovaná účtovná závierka, ale predtým, ako sa audítorská firma komponentu zaviazala vykonať audítorskú činnosť, alebo
- (b) predchádzajúcich služieb, ktoré klientovi auditu komponentu poskytl audítorská firma komponentu.

405.20 A2 Odseky 400.31 A1 až A3 stanovujú aplikačný materiál platný pri posúdení ohrozenia nezávislosti audítorskej firmy komponentu, ak audítorská firma poskytovala služby iné aké uisťovacie klientovi auditu komponentu počas obdobia alebo po období, na ktoré sa vzťahuje konsolidovaná účtovná závierka, ale predtým, ako audítorská firma komponentu začala vykonávať audítorskú činnosť na účely skupinového auditu, a ak by táto služba nebola povolená počas trvania zákazky na audit.

- 405.20 A3 Odsek 400.31 A4 stanovuje aplikačný materiál platný pri posúdení ohrozenia nezávislosti audítorskej firmy komponentu, ak audítorská firma komponentu poskytovala službu inú ako uisťovaciu klientovi auditu komponentu pred obdobím, na ktoré sa vzťahuje konsolidovaná účtovná závierka.

Klienti skupinového auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

- 405.21 A1 Odseky R400.32 a 400.32 A1 sa vzťahujú na prípad, ak audítorská firma komponentu súhlasí s vykonaním audítorských prác na účely skupinového auditu v súvislosti s klientom skupinového auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak audítorská firma komponentu predtým poskytovala služby iné ako uisťovacie klientovi auditu komponentu.
- 405.21 A2 Odseky R600.26 a 600.27 A1 sa vzťahujú na prípad týkajúci sa služby inej ako uisťovacej, buď aktuálnej alebo v minulosti, poskytnutej audítorskou firmou komponentu klientovi auditu komponentu, a klient skupinového auditu sa následne stane subjektom verejného záujmu.

Porušenie ustanovenia o nezávislosti audítorskej firmy komponentu

- 405.22 A1 K porušeniu ustanovenia tohto oddielu môže dôjsť napriek tomu, že audítorská firma komponentu má zavedený systém riadenia kvality určený na riešenie požiadaviek nezávislosti. Odseky R405.23 až R405.29 sa týkajú určenia audítorskej firmy skupiny, či môže využiť prácu audítorskej firmy komponentu, ak došlo k porušeniu v audítorskej firme komponentu.
- 405.22 A2 V prípade porušenia v audítorskej firme komponentu v rámci siete audítorskej firmy skupiny platia odseky R400.80 až R400.89 podľa relevantnosti tiež na audítorskú firmu skupiny v súvislosti so skupinovým auditom.

Prípad, keď audítorská firma komponentu identifikuje porušenie

- R405.23** Ak audítorská firma komponentu zistí, že došlo k porušeniu ustanovení tohto oddielu, audítorská firma komponentu je povinná:
- (a) ukončiť, pozastaviť alebo odstrániť záujem alebo vzťah, ktorý viedol k porušeniu, a riešiť dôsledky porušenia.
 - (b) vyhodnotiť závažnosť porušenia a jeho dopad na objektivnosť audítorskej firmy komponentu a jej schopnosť vykonávať audítorskú činnosť na účely skupinového auditu.
 - (c) v závislosti od závažnosti porušenia určiť, či je možné prijať opatrenia, ktoré uspokojivo vyriešia dôsledky porušenia, a či je možné takéto opatrenia prijať a či sú za daných okolností primerané.

- (d) bezodkladne písomne oznámiť porušenie partnerovi zodpovednému za zákazku na skupinový audit a posúdiť závažnosť porušenia a akýchkoľvek opatrení navrhnutých alebo prijatých na riešenie dôsledkov porušenia.

405.23 A1 Odseky 400.80 A2 a A3 stanovujú aplikačný materiál relevantný pre audítorskú firmu komponentu pri jej posudzovaní závažnosti a dopadu porušenia zo strany audítorskej firmy na objektivnosť a schopnosť audítorskej firmy vydať názor alebo záver k audítorskej činnosti vykonanej v rámci komponentu na účely skupinového auditu, ako aj zvážiť akékoľvek opatrenia, ktoré by mohli byť prijaté na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia.

R405.24 Po prijatí oznámenia audítorskej firmy komponentu o porušení, partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit:

- (a) preskúma posúdenie závažnosti porušenia a jeho vplyvu na objektivnosť audítorskej firmy komponentu a akýchkoľvek opatrení, ktoré môžu byť prijaté alebo boli prijaté na riešenie dôsledkov porušenia.
- (b) vyhodnotí možnosť audítorskej firmy skupiny využiť prácu audítorskej firmy komponentu na účely skupinového auditu.
- (c) určí potrebu akýchkoľvek ďalších opatrení.

R405.25 Pri uplatňovaní odseku R405.24 partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit uplatní odborný úsudok a zohľadní pravdepodobnosť, či by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana dospela k záveru, že objektivnosť audítorskej firmy komponentu je ohrozená, a preto audítorská firma skupiny nemôže využiť prácu audítorskej firmy komponentu na účely skupinového auditu.

405.25 A1 Ak partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit určí, že dôsledky porušenia boli uspokojivo vyriešené audítorskou firmou komponentu a neohrozujú objektivnosť audítorskej firmy komponentu, audítorská firma skupiny môže naďalej využívať prácu audítorskej firmy komponentu na účely skupinového auditu. Za určitých okolností môže partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit rozhodnúť, že na uspokojivé vyriešenie porušenia sú potrebné ďalšie opatrenia, aby bolo možné využiť prácu audítorskej firmy komponentu. Príklady takýchto opatrení zahŕňajú vykonanie konkrétnych postupov zo strany audítorskej firmy skupiny v oblastiach, ktoré boli ovplyvnené porušením, alebo požiadanie audítorskej firmy komponentu, aby vykonala primerané nápravné opatrenia v oblastiach, ktoré boli porušením ovplyvnené.

405.25 A2 ISA 600 (revidované znenie) stanovuje, že ak došlo k porušeniu povinností zo strany audítora komponentu a toto porušenie nebolo uspokojivo vyriešené, audítor skupiny nemôže použiť prácu tohto audítora komponentu. Za týchto okolností môže partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit nájsť iné prostriedky na získanie potrebných audítorských dôkazov o finančných informáciách klienta auditu účtovnej závierky komponentu. Príklady takýchto prostriedkov zahŕňajú vykonanie potrebných audítorských činností audítorskou firmou skupiny na finančných informáciách klienta auditu komponentu alebo požiadanie inej audítorskej firmy komponentu, aby vykonala takéto audítorské činnosti.

Diskusia s osobami poverenými spravovaním klienta skupinového auditu

405.26 A1 V prípade porušenia zo strany audítorskej firmy komponentu, ktorá je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, platí odsek R400.84.

R405.27 V prípade porušenia zo strany audítorskej firmy komponentu, ktorá nie je súčasťou siete audítorskej firmy skupiny, audítorská firma skupiny prerokuje s osobami poverenými spravovaním klienta skupinového auditu:

- (a) posúdenie závažnosti a vplyvu porušenia na objektívnosť audítorskej firmy komponentu, vrátane povahy a trvania porušenia, a opatrení, ktoré môžu byť prijaté alebo už boli prijaté, a
- (b) skutočnosť, či:
 - (i) opatrenie dostatočne rieši alebo už vyriešilo dôsledky porušenia, alebo či
 - (ii) audítorská firma skupiny použije iné prostriedky na získanie potrebných audítorských dôkazov o finančných informáciách klienta auditu komponentu.

Takáto diskusia sa uskutoční čo najskôr, pokiaľ osoby zodpovedné za spravovanie neurčia iný termín na predloženie správy o menej závažných porušeníach.

R405.28 Audítorská firma skupiny písomne oznámi osobám zodpovedným za spravovanie klienta skupinového auditu všetky záležitosti prerokované v súlade s odsekom R405.27 a získa súhlas osôb zodpovedných za spravovanie, že opatrenia môžu byť prijaté alebo už boli prijaté s cieľom dostatočne riešiť dôsledky porušenia.

R405.29 Ak osoby zodpovedné za spravovanie nesúhlasia s tým, že opatrenia, ktoré je možné prijať alebo ktoré už boli prijaté, dostatočne riešia dôsledky porušenia v audítorskej firme komponentu, audítorská firma skupiny nesmie použiť prácu vykonanú audítorskou firmou komponentu na účely skupinového auditu.

ODDIEL 410**HONORÁRE****Úvod**

- 410.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 410.2 V oddiele 330 je uvedený aplikačný materiál relevantný pre uplatňovanie koncepčného rámca v prípadoch, keď povaha a výška honoráru alebo iných typov odmeňovania môže viesť k ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu pri dodržiavaní jedného alebo viacerých základných princíпов. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca na identifikáciu, hodnotenie a riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku honorárov, ktoré sú účtované klientom auditu.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 410.3 A1 Honorár za odborné služby je zvyčajne dohodnutý s klientom auditu, ktorých ho platí, a môže predstavovať ohrozenie nezávislosti. Takáto prax je všeobecne uznávaná a akceptovaná predpokladanými užívateľmi finančných výkazov.
- 410.3 A2 Keď je klientom auditu subjekt verejného záujmu, zainteresované strany majú zvýšené očakávania týkajúce sa nezávislosti firmy. Keďže transparentnosť môže slúžiť na lepšie informovanie o názoroch a rozhodnutiach osôb poverených spravovaním a širokého okruhu zainteresovaných strán, tento oddiel ustanovuje zverejňovanie informácií o honorároch pre osoby poverené spravovaním aj pre zainteresované strany vo všeobecnosti pre klientov auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu.
- 410.3 A3 Na účely tohto oddielu auditorský honorár zahŕňa honorár alebo iné typy odmien za audit alebo preskúmanie finančných výkazov. V prípade odkazu na honorár za audit finančných výkazov to nezahŕňa honorár za audit finančných výkazov na osobitné účely alebo za preskúmanie finančných výkazov. (Pozri odseky R410.23(a), 410.25 A1 a R410.31(a).)

Honorár, ktorý vyplatí klient auditu

- 410.4 A1 Ak je honorár dohodnutý s klientom auditu, ktorý ho platí, vzniká ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu a môže tiež vzniknúť ohrozenie nezávislosti v dôsledku zastrašovania.

410.4 A2 Uplatňovanie koncepčného rámca vyžaduje, aby pred tým, ako firma alebo firma v rámci siete prijme zákazku na audit alebo inú zákazku pre klienta auditu, určila, či ohrozenie nezávislosti, ktoré vzniká v dôsledku honoráru navrhovaného klientovi, je na akceptovateľnej úrovni. Uplatňovanie koncepčného rámca tiež vyžaduje, aby firma prehodnotila takéto ohrozenie, ak sa počas doby vykonávania zákazky zmenia skutočnosti a okolnosti.

410.4 A3 Faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne hrozieb, ktoré vznikajú, keď honorár za audit alebo inú zákazku platí klient auditu, zahŕňajú nasledujúce:

- výška poplatkov a rozsah, v akom zohľadňujú
- akékoľvek prepojenie medzi honorárom za audit a honorárom za služby iné ako audit a relatívne veľkosť týchto dvoch prvkov,
- rozsah závislosti medzi výškou honoráru za službu a jej výsledkom,
- skutočnosť, či sa honorár vzťahuje na služby, ktoré má poskytnúť firma alebo firma v rámci siete,
- výška honoráru v kontexte služby, ktorú má poskytnúť firma alebo firma v rámci siete,
- prevádzková štruktúra a spôsob odmeňovania firmy alebo firmy v rámci siete,
- význam klient alebo tretej strany, ktorá klienta odporučí firme, firme v rámci siete, partnerovi alebo kancelárii,
- charakter klienta, napríklad či je klient subjektom verejného záujmu,
- vzťah klienta k spriazneným osobám, ktorým sa poskytujú služby iné ako audit, napríklad, ak je spriaznená osoba sesterským subjektom,
- účasť osôb poverených spravovaním na vymenovaní audítora a dohodnutí honoráru a zjavný dôraz, ktorý tieto osoby a vedenie klienta kladú na kvalitu auditu a celkovú výšku honoráru,
- skutočnosť, či výška honoráru je stanovená nezávislou treťou stranou, napríklad regulačným orgánom,
- skutočnosť, či kvalita auditorskej práce firmy podlieha prevereniu nezávislou treťou stranou, napríklad dozorným orgánom.

- 410.4 A4 Podmienky, pravidlá a postupy popísané v odseku 120.15 A3 (najmä systém riadenia kvality, ktorý firma navrhla a zaviedla v súlade so štandardmi riadenia kvality, ktoré vydala IAASB) by tiež mohli mať vplyv na hodnotenie toho, či je ohrozenie nezávislosti na akceptovateľnej úrovni.
- 410.4 A5 Nasledujúce požiadavky a aplikačný materiál identifikujú okolnosti, ktoré môže byť potrebné ďalej posúdiť pri určovaní, či sú ohrozenia na akceptovateľnej úrovni. Pre takéto okolnosti obsahuje aplikačný materiál príklady ďalších faktorov, ktoré môžu byť relevantné pri posúdení hrozieb.

Výška honoráru za audit

- 410.5 A1 Určenie honoráru, ktorý sa bude účtovať audítorskému klientovi za audit alebo iné služby, je obchodným rozhodnutím firmy, ktoré zohľadňuje skutočnosti a okolnosti relevantné pre danú zákazku vrátane požiadaviek technických a odborných štandardov.
- 410.5 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne hrozieb v dôsledku súkromných záujmov a v dôsledku zastrašovania, ktoré vytvára výška audítorského honoráru zaplateného audítorským klientom, patria:
 - obchodné zdôvodnenie honoráru zo strany firmy,
 - skutočnosť, či klient vyvíjal alebo vyvíja neprimeraný nátlak na zníženie audítorského honoráru.
- 410.5 A3 Príklady opatrení, ktoré môžu byť ochrannými opatreniami na riešenie takýchto hrozieb, zahŕňajú:
 - posúdenie primeranosti navrhovaného honoráru vhodným odborníkom, ktorý nie je zapojený do zákazky na audit, s prihliadnutím na rozsah a zložitosť zákazky.
 - preskúmanie vykonanej práce vhodným odborníkom, ktorý nebol zapojený do zákazky na audit.

Vplyv iných služieb poskytovaných klientovi auditu

- R410.6** S výhradou odseku R410.7 firma nesmie dovoliť, aby bol honorár za audit ovplyvnený poskytovaním iných služieb ako auditu audítorskému klientovi zo strany firmy alebo firmy v rámci siete.
- 410.6 A1 Honorár za audit zvyčajne odráža kombináciu záležitostí, napríklad záležitosti, ktoré sú uvedené v odseku 410.23 A1. Poskytnutie iných služieb klientovi auditu však nie je vhodným faktorom pri určovaní honoráru za audit.

R410.7 Platí výnimka z odseku R410.6, podľa ktorej môže firma pri určovaní honoráru za audit zohľadniť úspory nákladov dosiahnutých v dôsledku skúseností získaných pri poskytovaní služieb iných ako audit klientovi auditu.

Podmienенý honorár

410.8 A1 Podmienенé honoráre sú honoráre vypočítané na vopred určenom základe, ktorý súvisí so závermi transakcie alebo výsledkom služieb vykonaných firmou. Podmienенý honorár účtovaný prostredníctvom sprostredkovateľa je príkladom nepriameho podmienенého honoráru. Na účely tohto oddielu sa honoráre nepovažujú za podmienенé, ak boli stanovené súdom alebo iným orgánom verejnej správy.

R410.9 Firma nesmie účtovať priamo ani nepriamo podmienенý honorár za zákazku na audit.

R410.10 Firma ani firma v rámci siete nesmie účtovať priamo ani nepriamo podmienенý honorár za službu inú ako uisťovaciu poskytnutú klientovi auditu, ak:

- (a) je honorár účtovaný firmou vyjadrujúcou názor na finančné výkazy a výška honoráru je významná, alebo sa očakáva, že bude pre firmu významná;
- (b) je honorár účtovaný firmou v rámci siete, ktorá sa podieľa na významnej časti auditu, a honorár je významný, alebo sa očakáva, že bude pre firmu významný; alebo
- (c) výsledok služieb iných ako uisťovacích, a teda aj výška honoráru závisí od budúceho alebo súčasného úsudku súvisiaceho s auditom významnej sumy vo finančných výkazoch.

410.10 A1 Odseky R410.9 a R410.10 neumožňujú, aby firma alebo firma v rámci siete uzavrela s klientom auditu dohodu o podmienенom honorári. Aj keď dohoda o podmienенom honorári nie je vylúčená pri poskytovaní služieb iných ako audítorských klientovi auditu, stále to môže mať vplyv na úroveň ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu.

410.10 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne takéhoto ohrozenia, patria:

- rozsah možných súm honorárov,
- skutočnosť, či príslušný orgán určuje výsledok, od ktorého závisí podmienенý honorár,
- zverejnenie informácií o práci, ktorú vykonala firma, predpokladaným užívateľom,
- povaha služby,

- vplyv udalosti alebo transakcie na finančné výkazy.

410.10 A3 Príklady, ktoré môžu byť opatrením na riešenie takéhoto ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, zahŕňajú:

- preskúmanie vykonanej práce vhodným odborníkom vykonávajúcim kontrolu, ktorý sa nepodieľal na výkone služby inej ako audit,
- získanie predbežnej písomnej dohody s klientom o základe honoráru.

Celkový honorár – pomer honoráru za iné služby ako audit k honoráru za audit

410.11 A1 Úroveň ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu by mohla byť ovplyvnená tým, ak veľká časť honoráru účtovaná firmou alebo firmou v rámci siete klientovi auditu vzniká poskytovaním iných služieb ako audit klientovi auditu, a to z dôvodu obáv z možnej straty zákazky na audit alebo zákazky na iné služby ako audit. Takéto okolnosti by mohli vytvoriť aj hrozbu v dôsledku zastrašovania. Ďalšou okolnosťou je dojem, že firma alebo firma v rámci siete sa zameriava na iný ako auditorský vzťah, čo by mohlo vytvoriť ohrozenie nezávislosti audítora.

410.11 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne takýchto hrozieb, patria:

- pomer honoráru za služby iné ako audit k honoráru za audit;
- dĺžka obdobia, počas ktorého existuje veľký podiel honoráru za služby iné ako audit v porovnaní s honorárom za audit;
- povaha, rozsah a účel služieb iných ako audit, vrátane:
 - skutočnosti, či ide o opakujúce sa služby;
 - skutočnosti, či zákon alebo predpis nariaďuje, aby tieto služby vykonávala firma.

410.11 A3 Príklady opatrení, ktoré by mohli riešiť takéto ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu alebo v dôsledku zastrašovania, zahŕňajú:

- preskúmanie príslušnej auditorskej práce vhodnou osobou vykonávajúcou kontrolu, ktorá nebola zapojená do auditu ani služby inej ako audit;
- zníženie rozsahu služieb iných ako audit poskytovaných klientovi auditu.

Celkový honorár – Honorár po lehote splatnosti

- 410.12 A1 Úroveň ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu môže byť ovplyvnená, ak honorár, ktorý má vyplatiť klient auditu za audit alebo iné služby, je počas obdobia zákazky na audit po lehote splatnosti.
- 410.12 A2 Vo všeobecnosti sa očakáva, že firma prijme platbu takéhoto honoráru pred vydaním audítorskej správy.
- 410.12 A3 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne takéhoto ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, patria:
- význam nesplateného honoráru pre firmu;
 - dĺžka omeškania platby.
 - skutočnosť, ako firma posúdi schopnosť a ochotu klienta auditu uhradiť dlžný honorár.
- 410.12 A4 Príklady opatrení, ktoré by mohli byť opatreniami na riešenie takéhoto ohrozenia, zahŕňajú:
- získanie čiastočnej úhrady nevyplateného honoráru;
 - preskúmanie audítorskej práce vhodným odborníkom vykonávajúcim kontrolu zákazky, ktorý nebol zapojený do zákazky na audit.
- R410.13** Keď významná časť honoráru od klienta auditu zostáva nesplatená dlhší čas, spoločnosť určí:
- (a) či by sa dlžný honorár mohol rovnať pôžičke klientovi, pričom v takom prípade sa uplatňujú požiadavky a aplikačný materiál uvedený v oddiele 511, a
 - (b) či je vhodné, aby firma bola opätovne vymenovaná na vykonanie zákazky alebo aby pokračovala v zákazke na audit.

Celkový honorár – Závislosť honoráru*Všetci klienti auditu*

- 410.14 A1 Ak celkový honorár, ktorý firma vyjadrujúca audítorský názor získa od klienta auditu, predstavuje veľkú časť honorárov tejto firmy, závislosť a obavy z možnej straty honoráru za audítorské a iné služby od tohto klienta ovplyvňujú úroveň ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu a vytvárajú hrozbu zastrašovania.
- 410.14 A2 Pri výpočte celkových honorárov firmy môže firma použiť dostupné finančné informácie z predchádzajúceho roka a v prípade potreby odhadnúť podiel na základe týchto informácií.

- 410.14 A3 Faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne takýchto hrozieb v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrašovania, zahŕňajú:
- prevádzkovú štruktúru firmy,
 - skutočnosť, či sa firma bude diverzifikovať tak, že zníži akúkoľvek závislosť od konkrétneho klienta auditu.
- 410.14 A4 Príklady opatrení, ktoré by mohli byť vhodnými opatreniami na riešenie takýchto hrozieb, zahŕňajú:
- preskúmanie audítorskej práce vhodnou osobou vykonávajúcou kontroly, ktorá nie je členom firmy;
 - zníženie rozsahu služieb iných ako audit poskytovaných klientovi auditu;
 - rozšírenie klientskej základne firmy s cieľom znížiť závislosť od konkrétneho klienta;
 - zvýšenie rozsahu služieb poskytovaných iným klientom.
- 410.14 A5 Ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu alebo v dôsledku zastrašovania vzniká, keď honorár, ktorý firma získa od klienta auditu, predstavuje veľkú časť príjmov jedného partnera alebo kancelárie firmy.
- 410.14 A6 Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne takýchto ohrození, zahŕňajú:
- kvalitatívny a kvantitatívny význam klienta auditu pre partnera alebo kanceláriu firmy;
 - rozsah, v akom je odmena partnera alebo partnerov v kancelárii závislá od honorárov od klienta.
- 410.14 A7 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie takýchto ohrození v dôsledku súkromného záujmu alebo v dôsledku zastrašovania, zahŕňajú:
- preskúmanie audítorskej práce vhodnou osobou vykonávajúcou kontrolu, ktorá nebola zapojená do zákazky na audit,
 - zabezpečenie toho, aby odmeňovanie partnera nebolo významne ovplyvnené honorármi od klienta,
 - zmenšenie rozsahu služieb iných ako audit, ktoré poskytuje partner alebo kancelária klientovi auditu,
 - rozšírenie klientskej základne partnera alebo kancelária s cieľom znížiť závislosť od klienta,
 - zväčšenie rozsahu služieb, ktoré partner alebo kancelária poskytuje iným klientom.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

R410.15 Ak za každých z piatich po sebe nasledujúcich rokov celkové honoráre od klienta auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, predstavujú alebo budú pravdepodobne predstavovať viac ako 30% celkových honorárov, ktoré firma prijme, firma určí, či niektoré z nasledujúcich opatrení môže byť opatrením na riešenie zníženia vzniknutých hrozieb na akceptovateľnú úroveň, a ak áno, tak ho firma uplatní:

- (a) pred vydaním audítorského názoru na finančné výkazy za piaty rok nechá overiť audítorskú prácu za piaty rok audítorm, ktorý nie je členom firmy vyjadrujúcej názor na finančné výkazy, alebo
- (b) po vydaní audítorského názoru na finančné výkazy za piaty rok a pred vyjadrením audítorského názoru na finančné výkazy za šiesty rok poverí audítora, ktorý nie je členom firmy vyjadrujúcej audítorsky názor na finančné výkazy, alebo odborný orgán, aby preskúmal audítorskú prácu za piaty rok.

R410.16 Ak celkové honoráre popísané v odseku R410.15 naďalej presahujú 30%, firma každý rok určí, či niektoré z opatrení uvedených v odseku R410.15 uplatnených na zákazku v príslušnom roku môže byť opatrením na riešenie hrozieb vyplývajúcich z celkových honorárov, ktoré firma dostala od klienta, a ak áno, uplatní ho.

R410.17 Ak sú na vykonanie auditu finančných výkazov poverené dve alebo viac firiem, zapojenie druhej firmy do auditu sa môže každý rok považovať za činnosť rovnocennú činnosti uvedenej v odseku R410.15 (a), ak:

- (a) okolnosti uvedené v odseku R410.15 sa vzťahujú len na jednu z firiem, ktorá vyjadruje audítorský názor, a
- (b) každá z firiem vykonáva dostatok práce na to, aby mohla v plnej miere byť individuálne zodpovedná za audítorský názor.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R410.18 Ak za každý z dvoch po sebe nasledujúcich rokov celkové honoráre od klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, predstavujú alebo budú pravdepodobne predstavovať viac ako 15% celkových honorárov, ktoré firma prijme, firma určí, či by pred vydaním audítorského názoru na finančné výkazy za druhý rok mohla byť zárukou na zníženie ohrozenia na akceptovateľnú úroveň previerka v súlade s cieľom previerky kvality zákazky vykonaná audítorm, ktorý nie je členom firmy vyjadrujúcej názor na finančné výkazy („previerka pred vydaním názoru“), a ak áno, použije ju.

R410.19 Ak sú na vykonanie auditu finančných výkazov klienta poverené dve alebo viac firiem, zapojenie druhej firmy do auditu sa môže každý rok považovať za činnosť rovnocennú činnosti uvedenou v odseku R410.18, ak:

- (a) okolnosti, ktorým sa zaoberá odsek R410.18, sa vzťahujú len na jednu z firiem a
- (b) každá z firiem vykonáva dostatok práce na to, aby mohla v plnej miere byť individuálne zodpovedná za auditorský názor.

R410.20 Podľa odseku R410.21, ak okolnosti uvedené v odseku R410.18 pretrvávajú päť po sebe nasledujúcich rokov, firma prestane byť audítorom po vydaní auditorského názoru za piaty rok.

R410.21 Platí výnimka z odseku R410.20, podľa ktorej firma môže pokračovať vo funkcii audítora po piatich po sebe nasledujúcich rokoch, ak na to existuje závažný dôvod vzhľadom na verejný záujem, za predpokladu, že:

- (a) firma konzultuje s regulačným alebo odborným orgánom v príslušnej jurisdikcii a ten súhlasí s tým, že pokračovanie zákazky firmy ako audítora by bolo verejným záujmom a
- (b) pred vydaním auditorského názoru na finančné výkazy za šiesty a každý ďalší rok firma poverí audítora, ktorý nie je členom firmy vyjadrujúcej auditorský názor, aby vykonal previerku pred vydaním auditorského názoru.

410.21 A1 Faktorom, ktorý by mohol viesť k závažnému dôvodu, je nedostatok reálnych alternatívnych firiem na vykonanie auditorskej zákazky vzhľadom na povahu a miesto podnikania klienta.

Transparentnosť informácií, ktoré sa týkajú honoráru pre klientov auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Komunikácia o informáciách, ktoré sa týkajú honoráru, s osobami poverenými spravovaním

410.22 A1 Komunikácia firmy o informáciách, ktoré sa týkajú honorárov (za audit aj služby iné ako audit), s osobami poverenými spravovaním pomáha pri posudzovaní nezávislosti firmy. Účinná komunikácia v tomto ohľade umožňuje aj obojstrannú otvorenú výmenu názorov a informácií, napríklad o očakávaniach, ktoré by osoby poverené spravovaním mohli mať v súvislosti s rozsahom a pôsobnosťou auditorskej práce a vplyvom na honorár za audit.

Honorár za audit finančných výkazov

R410.23 S výhradou odseku R410.24 firma včas informuje osoby poverené spravovaním klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu:

- (a) o honorári vyplatenom alebo splatnom firme alebo firmám v rámci siete za audit finančných výkazov, ku ktorým firma vyjadruje názor na finančné výkazy, a
- (b) o tom, či sú ohrozenia, ktoré vznikli v dôsledku výšky honoráru, na prijateľnej úrovni, a ak nie, aké opatrenia firma prijala alebo navrhne prijať na zníženie týchto hrozieb na akceptovateľnú úroveň.

410.23 A1 Cieľom takejto komunikácie je poskytnúť pozadie a kontext honoráru za audit finančných výkazov, ku ktorým firma vyjadruje audítorský názor, aby osoby poverené spravovaním mohli posúdiť nezávislosť firmy. Povaha a rozsah záležitostí, ktoré sa majú oznámiť, závisia od skutočností a okolností, a môžu zahŕňať napríklad:

- Úvahy ovplyvňujúce výšku honoráru, ako napríklad:
 - rozsah, zložitosť a geografické rozloženie činnosti klienta auditu,
 - čas, ktorý sa vynaloží alebo sa očakáva, že sa vynaloží, primerane rozsahu a zložitosti auditu,
 - náklady na iné zdroje používané alebo vynaložené pri vykonávaní auditu,
 - kvalita vedenia záznamov a procesov na účely prípravy finančných výkazov,
- Úpravy uvedených alebo účtovaných poplatkov počas obdobia auditu a dôvody takýchto úprav.
- Zmeny zákonov a nariadení a odborných štandardov relevantných pre audit, ktoré mali vplyv na honorár.

410.23 A2 Firma by mala takéto informácie poskytnúť čo najskôr a podľa potreby oznámiť navrhované zmeny.

R410.24 Platí výnimka z ustanovení odseku R410.23, podľa ktorej firma môže určiť, že nebude poskytovať informácie uvedené v odseku R410.23 osobám povereným spravovaním subjektu, ktorý je (priamo alebo nepriamo) v úplnom vlastníctve iného subjektu verejného záujmu, ak:

- (a) subjekt je účtovnou jednotkou konsolidovanou do skupinových účtovných výkazov zostavených týmto subjektom verejného záujmu, a

- (b) firma alebo firma v rámci siete vyjadruje názor na finančné výkazy tejto skupiny.

Honorár za iné služby

R410.25 S výhradou odseku R410.27 firma musí včas oznámiť osobám povereným spravovaním klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu:

- (a) honorár iný ako honorár, ktorý bol zverejnený podľa odseku R410.23 (a), účtovaný firmou alebo firmou v rámci siete klientovi za poskytovanie služieb počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú finančné výkazy, ku ktorým firma vyjadruje názor. Na tento účel tento honorár zahŕňa honorár účtovaný klientovi a jeho spriazneným osobám, ktoré klient priamo alebo nepriamo kontroluje a ktoré sú konsolidované vo finančných výkazoch, ku ktorým firma vyjadri stanovisko, a
- (b) ako je uvedené v odseku 410.11 A1, ak firma zistila, že existuje vplyv na úroveň ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu alebo v dôsledku zastrasovania, ktorý vznikol podielom honoráru za služby iné ako audit v pomere k honoráru za audit:
- (i) či sú takéto ohrozenia na prijateľnej úrovni a
- (ii) ak nie, všetky opatrenia, ktoré firma prijala alebo navrhuje prijať na zníženie takýchto hrozieb na akceptovateľnú úroveň.

410.25 A1 Cieľom takéhoto oznámenia je poskytnúť informácie o okolnostiach a kontexte honoráru za iné služby, aby osoby poverené spravovaním mohli posúdiť nezávislosť firmy. Povaha a rozsah záležitostí, ktoré sú predmetom takéhoto oznámenia, závisia od skutočností a okolností, ako napríklad:

- výška honoráru za iné služby, ktoré vyžaduje zákon alebo nariadenie;
- povaha iných poskytovaných služieb a honoráre za tieto služby;
- informácie o povahe služieb poskytovaných podľa všeobecnej politiky schválenej osobami poverenými spravovaním a o súvisiacich poplatkoch;
- podiel honoráru uvedeného v odseku R410.25(a) k celkovej sume honorárov účtovaných firmou alebo firmami v rámci siete za audit finančných výkazov, ku ktorým firma vyjadruje názor.

R410.26 Firma zahrnie do takéhoto oznámenia požadovaného podľa odseku R410.25(a) honoráre iné ako tie, ktoré sú zverejnené podľa odseku R410.23(a), účtované akýmkoľvek iným spriazneným subjektom, ktoré klient auditu priamo alebo nepriamo kontroluje, za poskytovanie služieb firmou alebo firmou v rámci siete, ak firma vie alebo má dôvod sa domnievať, že takéto honoráre sú relevantné pre posudzovanie nezávislosti firmy.

410.26 A1 Faktory, ktoré firma môže zvážiť pri určovaní, či honoráre iné ako tie, ktoré boli zverejnené podľa odseku R410.23(a), účtované takýmto iným spriazneným subjektom, jednotlivito alebo v súhrne, za poskytovanie služieb firmou alebo firmou v rámci siete, sú relevantné pre posúdenie nezávislosti firmy, zahŕňajú:

- rozsah účasti klienta auditu na menovaní firmy alebo firmy v rámci siete na poskytovanie takýchto služieb vrátane rokovaní o honoráre;
- význam honorárov, ktoré firme alebo firme v rámci siete zaplatili iné spriaznené subjekty;
- pomer honorárov od ostatných spriaznených subjektov k honoráru, ktorý vyplatil klient.

R410.27 Platí výnimka z odseku R410.25, podľa ktorej firma môže určiť, že nebude poskytovať informácie uvedené v odseku R410.25 osobám povereným spravovaním subjektu, ktorý je (priamo alebo nepriamo) v úplnom vlastníctve iného subjektu verejného záujmu, ak:

- (a) subjekt je konsolidovaný do skupinových finančných výkazov zostavených týmto druhým subjektom verejného záujmu, a
- (b) firma alebo firma v rámci siete vyjadruje názor k týmto finančným výkazom skupiny.

Závislosť honoráru

R410.28 Ak celkové honoráre od klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, predstavujú alebo pravdepodobne budú predstavovať viac ako 15% celkových honorárov, ktoré firma získala, firma musí informovať osoby poverené spravovaním:

- (a) o tejto skutočnosti a o tom, či je pravdepodobné, že táto situácia bude pokračovať,
- (b) o opatreniach, ktoré firma prijala na riešenie vzniknutých hrozieb, vrátane prípadného využitia previerky pred vydaním názoru (pozri odsek R410.18), a
- (c) o akomkoľvek návrhu na pokračovanie zákazky na audit podľa odseku R410.21.

Zverejňovanie informácií o honorároch

410.29 A1 Vzhľadom na verejný záujem o audity subjektov verejného záujmu je pre zainteresované strany prospešné, aby mali prehľad o profesionálnych vzťahoch medzi firmou a klientom auditu, ktoré by sa mohli dôvodne považovať za relevantné pre hodnotenie nezávislosti firmy. V mnohých jurisdikciách už existujú požiadavky týkajúce sa zverejňovania honorárov klienta auditu za audit aj služby iné ako audit, ktoré boli vyplatené a splatné firme a firmám v rámci siete. Takéto zverejnenia často vyžadujú rozdelenie honorárov za služby iné ako audit do dvoch rôznych kategórií.

R410.30 Ak zákony a predpisy nevyžadujú, aby klient auditu zverejňoval honorár za audit, honorár za služby iné ako audit zaplatený alebo splatný firme alebo firmám v rámci siete a informácie o závislosti honoráru, firma prediskutuje s osobami poverenými spravovaním klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu:

- (a) prínos pre zainteresované strany klienta, ak klient zverejní takéto informácie, ktoré sa nevyžadujú podľa zákonov a iných predpisov, spôsobom, ktorý sa považuje za vhodný, s prihliadnutím na čas a dostupnosť informácií, a
- (b) informácie, ktoré by mohli prispieť k tomu, že používatelia lepšie porozumejú vyplatené alebo splatné honoráre a ich dopad na nezávislosť firmy.

410.30 A1 Príklady informácií týkajúcich sa honorárov, ktoré by mohli používateľom pomôcť lepšie pochopiť vyplatené alebo splatné honoráre a ich dopad na nezávislosť firmy, zahŕňajú:

- komparatívne informácie o honorároch za audit a služby iné ako audit za predchádzajúci rok.
- povahu služieb a súvisiacich honorárov, ako je uvedené v odseku R410.31(b).
- opatrenia uplatňované v prípade, že celkové honoráre od klienta predstavujú alebo pravdepodobne budú predstavovať viac ako 15% celkových honorárov, ktoré firma získala.

R410.31 Po diskusii s osobami poverenými spravovaním, ako je uvedené v odseku R410.30, v takom rozsahu, v akom klient auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, nezverejní príslušné informácie, s výhradou odseku R410.32, firma zverejní:

- (a) honorár vyplatený alebo splatný firme a firmám v rámci siete za audit finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor,

- (b)** honorár iný ako honorár zverejnený podľa odseku (a), účtovaný klientovi za poskytovanie služieb firmou alebo firmou v rámci siete počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Na tento účel honorár zahŕňa iba honorár účtovaný klientovi a jeho spriazneným subjektom, ktoré klient priamo alebo nepriamo kontroluje a ktoré sú konsolidované vo finančných výkazoch, na ktoré firma vyjadruje názor,
- (c)** honoráre iné ako honoráre zverejnené podľa odsekov (a) a (b), účtované akýmkoľvek spriazneným subjektom, ktoré klient auditu priamo alebo nepriamo kontroluje, za poskytovanie služieb firmou alebo firmou v rámci siete, ak firma vie alebo má dôvod sa domnievať, že takéto honoráre sú relevantné pre posúdenie nezávislosti firmy, a
- (d)** v prípade relevantnosti, skutočnosť, že celkové honoráre, ktoré firma dostala od klienta auditu, predstavujú alebo pravdepodobne budú predstavovať viac ako 15% celkových honorárov, ktoré firma dostala za dva po sebe nasledujúce roky, a rok, v ktorom táto situácia nastala po prvý raz.

- 410.31 A1 Firma môže zverejniť aj ďalšie informácie týkajúce sa honorárov, ktoré umožnia, aby používatelia lepšie pochopili vyplatené alebo splatné honoráre a ich dopad na nezávislosť firmy, ako je popísané v odseku 410.30 A1.
- 410.31 A2 Faktory, ktoré firma môže zväžiť pri rozhodovaní požadovanom podľa odseku R410.31(c), sú uvedené v odseku 410.26 A1.
- 410.31 A3 Pri zverejňovaní informácií týkajúcich sa honorárov v súlade s odsekom R410.31, môže firma zverejniť informácie spôsobom, ktorý považuje za vhodný, pričom zohľadní načasovanie a dostupnosť informácií pre zainteresované strany, napríklad:
- na webovej stránke firmy,
 - v správe o transparentnosti firmy,
 - v správe o kvalite auditu,
 - prostredníctvom cieľenej komunikácie s konkrétnymi zainteresovanými stranami,
 - v správe audítora.

- R410.32** Platí výnimka z odseku R410.31, podľa ktorej firma môže rozhodnúť, že nezverejní informácie uvedené v odseku R410.31, ktoré sa týkajú:
- (a) materskej spoločnosti, ktorá zostavuje finančné výkazy, za predpokladu, že firma alebo firma v rámci siete vyjadruje názor na finančné výkazy skupiny, alebo
 - (b) subjektu, ktorý je (priamo alebo nepriamo) v úplnom vlastníctve iného subjektu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak:
 - (i) subjekt je konsolidovaný vo finančných výkazoch skupiny, ktoré zostavuje druhý subjekt, ktorý je subjektom verejného záujmu, a
 - (ii) firma alebo firma v rámci siete vyjadruje názor na tieto finančné výkazy skupiny.

Posudzované skutočnosti týkajúce sa klientov previerky

- R410.33** Tento oddiel ustanovuje požiadavky, aby firma komunikovala informácie týkajúce sa honorárov od klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, a aby zverejňovala informácie týkajúce sa honorárov v rozsahu, v akom klient takéto informácie nezverejňuje. Ako výnimku z týchto požiadaviek môže firma určiť, že nebude komunikovať ani zverejňovať takéto informácie, ak klient previerky nie je zároveň klientom auditu.

ODDIEL 411**ZÁSADY ODMEŇOVANIA A HODNOTENIA****Úvod**

- 411.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 411.2 Zásady odmeňovania alebo hodnotenia, ktoré prijala firma, môžu viesť k vzniku ohrozenia súladu v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 411.3 A1 Keď je člen audítorského tímu pre určitého klienta auditu hodnotený alebo odmeňovaný za predaj služieb iných ako uisťovacích tomuto klientovi auditu, úroveň ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu závisí od:
- podielu odmeny alebo hodnotenia výkonov danej osoby, ktorý vychádza z predaja takýchto služieb;
 - úlohy danej osoby v audítorskom tíme; a
 - skutočnosti, či má predaj takýchto služieb iných ako uisťovacích vplyv na rozhodnutie o povýšení danej osoby.
- 411.3 A2 Medzi opatrenia, ktoré môžu odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, patrí nasledujúce:
- Revízia plánu odmeňovania alebo procesu hodnotenia danej osoby.
 - Vylúčenie danej osoby z audítorského tímu.
- 411.3 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže vyriešiť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí prácu daného člena audítorského tímu.
- R411.4** Firma nesmie vyhodnocovať ani odmeňovať hlavného partnera pre audit na základe úspešnosti tohto partnera pri predaji služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu daného partnera. Táto požiadavka nevylučuje uzatvorenie bežných dohovorov o podiele na zisku medzi partnermi firmy.

ODDIEL 420**DARY A POHOSTINNOSŤ****Úvod**

- 420.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 420.2 Prijatie darov alebo pohostinnosti od klienta auditu môže viesť k ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku blízkych vzťahov. Tento oddiel určuje špecifickú požiadavku a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál

- R420.3** Firma, firma v rámci siete alebo člen audítorského tímu nesmú prijímať dary a pohostinnosť od klienta auditu, pokiaľ hodnota nie je bezvýznamná a nezávažná.
- 420.3 A1 Ak firma, firma v rámci siete alebo člen audítorského tímu prijíma od klienta auditu alebo ponúka klientovi auditu stimul, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 340 a nesúlad s týmito požiadavkami môže viesť k ohrozeniu nezávislosti.
- 420.3 A2 Požiadavky stanovené v oddiele 340 týkajúce sa ponúkania alebo prijímania stimulov nedovoľujú, aby firma, firma v rámci siete alebo člen audítorského tímu prijímal dary a pohostinnosť, ak zámerom je neprimerane ovplyvniť správanie, aj keď je hodnota bezvýznamná a nezávažná.

ODDIEL 430**PREBIEHAJÚCE ALEBO HROZIACE SÚDNE SPORY****Úvod**

- 430.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 430.2 Keď sa s klientom auditu koná súdny spor, alebo je pravdepodobné, že k takémuto súdnemu sporu dôjde, môže vzniknúť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a zastrašovania. Tento oddiel určuje špecifický aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Aplikačný materiál**Všeobecné**

- 430.3 A1 Vzťah medzi manažmentom klienta a členmi audítorského tímu sa musí vyznačovať úplnou nestrannosťou a poskytovaním kompletných informácií ohľadom všetkých aspektov obchodných činností klienta. Z prebiehajúceho alebo hroziaceho súdneho sporu medzi klientom auditu a firmou, firmou v rámci siete alebo členom audítorského tímu môžu vyplývať pozície protivníkov, ktoré môžu ovplyvniť ochotu manažmentu zverejniť úplné informácie a môžu viesť k ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu a zastrašovania.
- 430.3 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad
- závažnosť súdneho sporu;
 - skutočnosť, či súdny spor súvisí s predchádzajúcou zákazkou na audit.
- 430.3 A3 Ak sa súdny spor týka člena audítorského tímu, ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrašovania možno odstrániť napríklad vylúčením danej osoby z audítorského tímu.
- 430.3 A4 Príkladom opatrenia, ktoré môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku takéhoto súkromného záujmu a v dôsledku zastrašovania, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí vykonanú prácu.

ODDIEL 510**FINANČNÁ ZAJINTERESOVANOSŤ****Úvod**

- 510.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 510.2 Finančná zainteresovanosť na klientovi auditu môže viesť k ohrozeniu nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 510.3 A1 Finančná zainteresovanosť môže vzniknúť priamo alebo nepriamo prostredníctvom sprostredkovateľa, ako napríklad subjekt kolektívneho investovania, iná forma (správa pozostalosti alebo trust). Keď má konečný vlastník kontrolu nad sprostredkovateľom alebo schopnosť ovplyvniť jeho investičné rozhodnutia, ide podľa kódexu o priamu finančnú zainteresovanosť. Naopak, ak konečný vlastník nemá kontrolu nad sprostredkovateľom ani nemá schopnosť ovplyvniť jeho investičné rozhodnutia, ide podľa kódexu o nepriamu finančnú zainteresovanosť.
- 510.3 A2 Tento oddiel obsahuje odkazy na „významnosť“ finančnej zainteresovanosti. Pri určovaní, či je takáto zainteresovanosť pre danú osobu významná, je možné zohľadniť súčet výšky čistého príjmu danej osoby a jej blízkych rodinných príslušníkov.
- 510.3 A3 Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu vytvoreného finančnou zainteresovanosťou na klientovi auditu, zahŕňujú napríklad:
- úlohu osoby, ktorá má finančnú zainteresovanosť;
 - skutočnosť, či je finančná zainteresovanosť priama alebo nepriama;
 - významnosť finančnej zainteresovanosti.

Finančná zainteresovanosť, ktorú má firma, firma v rámci siete, členovia audítorského tímu a iné subjekty

- R510.4** S výhradou odseku R510.5 nesmú nasledujúce subjekty mať priamo finančnú zainteresovanosť ani významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu:

- (a) firma alebo firma v rámci siete,
- (b) člen audítorského tímu alebo akýkoľvek blízky rodinný príslušník člena audítorského tímu,
- (c) akýkoľvek iný partner v kancelárii, v ktorej niektorý partner zodpovedný za zákazku vykonáva svoje činnosti v súvislosti so zákazkou na audit, alebo akýkoľvek ich najbližší rodinný príslušník, alebo
- (d) akýkoľvek iní partneri alebo vedúci zamestnanci, ktorí klientovi auditu poskytujú iné ako audítorské služby, s výnimkou tých, ktorí sa na poskytovaní služieb podieľajú minimálne, alebo ich najbližší rodinní príslušníci.

510.4 A1 Kancelária, v ktorej partner zodpovedný za zákazku vykonáva činnosť v súvislosti so zákazkou na audit, nemusí byť nevyhnutne kanceláriou, do ktorej bol tento partner pridelený. Preto, keď partner zodpovedný za zákazku pracuje v inej kancelárii ako ostatní členovia audítorského tímu, musí sa na základe odborného úsudku určiť, v ktorej kancelárii tento partner vykonáva činnosť v súvislosti s danou zákazkou.

R510.5 Platí výnimka z odseku R510.4, podľa ktorej najbližší rodinný príslušník uvedený v bodoch R510.4(c) alebo (d) môže mať priamu alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu za predpokladu, že:

- (a) najbližší rodinný príslušník nadobudol finančnú zainteresovanosť uplatnením svojich zamestnaneckých práv, napríklad prostredníctvom penzijných programov alebo programov zamestnaneckých opcií a v prípade potreby firma uplatní opatrenia na odstránenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku finančnej zainteresovanosti, a
- (b) rodinný príslušník predá alebo nechá prepadnúť finančnú zainteresovanosť v čo najkratšom možnom čase, ak tento rodinný príslušník má alebo získa právo tak urobiť, alebo v prípade akciových opcií, keď tento rodinný príslušník získa právo uplatniť si opciu.

Finančná zainteresovanosť na subjekte, ktorý kontroluje klienta auditu

R510.6 Ak má subjekt kontrolnú zainteresovanosť na klientovi auditu a klient je pre tento subjekt významný, firma, firma v rámci siete ani člen audítorského tímu, ani žiadni najbližší rodinní príslušníci tejto osoby nesmú mať priamu ani významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na tomto subjekte.

Majetková účasť správcu majetku

R510.7 Odsek R510.4 sa vzťahuje aj na finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu, ktorá vzniká v súvislosti s poručením, v rámci ktorého firma, firma v rámci siete alebo osoba pôsobí ako poručnícky správca, pokiaľ:

- (a) ani jeden z nasledujúcich subjektov nie je beneficiantom trustu: poručnícky správca, člen audítorského tímu alebo akýkoľvek ich najbližší rodinný príslušník, firma alebo firma v rámci siete,
- (b) zainteresovanosť na klientovi auditu, ktorú má poručnícka správa, nie je pre správu významná,
- (c) poručnícka správa nie je schopná významne ovplyvňovať klienta auditu, a
- (d) žiadny z nasledujúcich subjektov nemôže významne ovplyvniť investičné rozhodnutie zahrňujúce finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu: poručnícky správca, člen audítorského tímu alebo ich najbližší rodinní príslušníci, firma alebo firma v rámci siete.

Finančná zainteresovanosť spoločná s klientom auditu

- R510.8**
- (a) Firma alebo firma v rámci siete, alebo člen audítorského tímu alebo jeho najbližší rodinný príslušník nemôže mať finančnú zainteresovanosť na subjekte, keď klient auditu má tiež finančnú zainteresovanosť na danom subjekte, pokiaľ:
 - (i) finančné záujmy nie sú nevýznamné pre firmu, firmu v rámci siete, člena audítorského tímu a jeho najbližšieho rodinného príslušníka a prípadne klienta auditu; alebo
 - (ii) klient auditu nemôže významne ovplyvňovať daný subjekt.
 - (b) Predtým, ako sa osoba, ktorá má finančnú zainteresovanosť opísanú v odseku R510.8(a), môže stať členom audítorského tímu, musí táto osoba alebo jej najbližší rodinný príslušník:
 - (i) zbaviť sa svojej zainteresovanosti, alebo
 - (ii) zbaviť sa dostatočnej časti svojej zainteresovanosti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť už nebola významná.

Finančná zainteresovanosť nadobudnutá neúmyselne

- R510.9** Ak firma v rámci siete alebo partner, alebo zamestnanec firmy alebo firmy v rámci siete, alebo akýkoľvek ich najbližší rodinný príslušník nadobudne priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu formou dedičstva alebo daru, ako výsledok fúzie alebo podobných okolností a zainteresovanosť by inak podľa tohto oddielu nebola povolená, potom:

- (a) ak je zainteresovanosť nadobudnutá firmou alebo firmou v rámci siete, alebo členom audítorského tímu alebo ktorýmkoľvek ich najbližším rodinným príslušníkom, osoba, ktorá takúto finančnú zainteresovanosť nadobudla, musí sa jej okamžite zbaviť, alebo sa musí zbaviť dostatočne veľkej časti nepriamej finančnej zainteresovanosti tak, aby zostávajúca finančná zainteresovanosť už nebola významná, alebo
- (b) (i) Ak takúto zainteresovanosť získa osoba, ktorá nie je členom audítorského tímu, alebo jej najbližším rodinným príslušníkom, musí sa daná osoba takejto finančnej zainteresovanosti čo najskôr zbaviť, alebo sa musí zbaviť dostatočne veľkej časti nepriamej finančnej zainteresovanosti tak, aby zostávajúca finančná zainteresovanosť už nebola významná, a
- (ii) až do zbavenia sa finančnej zainteresovanosti musí firma vyriešiť vzniknuté ohrozenie, ak je tak potrebné.

Finančná zainteresovanosť – Iné okolnosti

Najbližší rodinní príslušníci

- 510.10 A1 Ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrasovania môže vzniknúť, ak člen audítorského tímu alebo akýkoľvek jeho najbližší rodinný príslušník, alebo firma alebo firma v rámci siete má finančnú zainteresovanosť v určitej spoločnosti, pričom o riaditeľovi alebo funkcionárovi alebo o vlastníkovi vykonávajúcom kontrolu nad klientom auditu je známe, že má tiež finančnú zainteresovanosť v tejto spoločnosti.
- 510.10 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- úloha danej osoby v audítorskom tíme.
 - skutočnosť, či majetkový podiel v spoločnosti vlastní malý alebo veľký počet spoločníkov/akcionárov.
 - skutočnosť, či finančná zainteresovanosť umožňuje investorovi spoločnosť kontrolovať alebo významne ovplyvňovať.
 - významnosť finančnej zainteresovanosti.
- 510.10 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrasovania, je vylúčenie člena audítorského tímu s finančnou zainteresovanosťou z audítorského tímu.

510.10 A4 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí prácu daného člen auditorského tímu.

Blízki rodinní príslušníci

510.10 A5 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak o určitom členovi auditorského tímu je známe, že jeho blízky rodinný príslušník má priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu.

510.10 A6 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia, patrí nasledujúce:

- Povaha vzťahu medzi členom auditorského tímu a jeho blízkym rodinným príslušníkom.
- Skutočnosť, či je finančná zainteresovanosť priama alebo nepriama.
- Významnosť finančnej zainteresovanosti pre blízkeho rodinného príslušníka.

510.10 A7 Medzi opatrenia, ktoré môžu odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, patrí napríklad:

- Zabezpečenie, aby blízky rodinný príslušník sa v čo najkratšom čase zbavil celej finančnej zainteresovanosti alebo dostatočne veľkej časti nepriamej finančnej zainteresovanosti tak, aby zostávajúca časť už nebola významná.
- Vylúčenie danej osoby z auditorského tímu.

510.10 A8 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí prácu člena auditorského tímu.

Iné osoby

510.10 A9 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak člen auditorského tímu má vedomosť, že finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu majú osoby, ako napríklad:

- Partneri a odborní zamestnanci firmy alebo firmy v rámci siete, okrem tých osôb, ktoré sú špecificky uvedené ako osoby, ktoré nesmú mať takéto finančné záujmy podľa odseku R510.4, alebo ich najbližší rodinní príslušníci.
- Osoby, ktoré majú blízky osobný vzťah s členom auditorského tímu.

- 510.10 A10 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia, patrí nasledujúce:
- Organizačná a prevádzková štruktúra firmy a jej štruktúra vykazovania.
 - Povaha vzťahu medzi danou osobou a členom audítorského tímu.
- 510.10 A11 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je vylúčenie člena audítorského tímu s osobným vzťahom z audítorského tímu.
- 510.10 A12 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, patrí nasledujúce:
- Vylúčenie člena audítorského tímu z akéhokoľvek významného rozhodovania týkajúceho sa zákazky na audit.
 - Využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí prácu daného člena audítorského tímu.

Penzijný program firmy alebo firmy v rámci siete

- 510.10 A13 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak prostredníctvom penzijného fondu firmy alebo firmy v rámci siete dochádza k priamej alebo významnej nepriamej finančnej zainteresovanosti na klientovi auditu.

ODDIEL 511

ÚVERY A ZÁRUKY

Úvod

- 511.1 Firms musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 511.2 Úver alebo záruka na úver od klienta auditu môžu vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- 511.3 A1 Tento oddiel obsahuje odkazy na „významnosť“ úveru alebo záruky za úver. Pri určovaní, či takýto úver alebo záruka naň je pre danú osobu významná, možno zohľadniť súčet výšky čistého príjmu danej osoby a jej najbližších rodinných príslušníkov.

Úvery a záruky od klienta auditu

- R511.4** Firma, firma v rámci siete, člen audítorského tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmú poskytnúť úver alebo záruku na úver klientovi auditu, pokiaľ úver alebo záruka na úver nie sú nevýznamné pre:

- (a) firmu, firmu v rámci siete alebo osobu poskytujúcu úver, a
- (b) klienta.

Úvery a záruky od klienta auditu, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou

- R511.5** Firma, firma v rámci siete, člen audítorského tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmú prijať úver ani záruku na úver od klienta auditu, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou, pokiaľ úver alebo záruka na úver nie sú poskytnuté podľa bežného postupu, podmienok a požiadaviek poskytovania úveru alebo záruky na úver.

- 511.5 A1 Medzi príklady úverov patria hypotekárne úvery, kontokorentné úvery, úvery na kúpu auta a zostatky na kreditných kartách.

- 511.5 A2 Ak firma alebo firma v rámci siete získajú úver od klienta auditu, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou, podľa bežných postupov, podmienok a požiadaviek poskytovania pôžičiek, môže úver viesť k vzniku ohrozenia súladu v dôsledku súkromného záujmu, ak je úver významný pre klienta auditu alebo firmu prijímajúcu úver.

- 511.5 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preskúma prácu danej osoby, pričom takýto odborník nie je členom audítorského tímu a je z firmy alebo firmy v rámci siete, ktorá nie je príjemcom úveru.

Vklady alebo sprostredkovateľské účty

- R511.6** Firma, firma v rámci siete, člen audítorského tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmú mať žiadne vklady ani sprostredkovateľské účty u klienta auditu, ktorý je bankou, sprostredkovateľom alebo podobnou inštitúciou, pokiaľ nie je vklad alebo sprostredkovateľský účet vedený podľa bežných obchodných podmienok.

Úvery a záruky od klienta auditu, ktorý nie je bankou ani podobnou inštitúciou

- R511.7** Firma, firma v rámci siete, člen audítorského tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmú prijať úver ani záruku za úver od klienta, ktorý nie je bankou ani podobnou inštitúciou, pokiaľ úver alebo záruka na úver nie sú nevýznamné pre:
- (a) firmu, firmu v rámci siete alebo osobu prijímajúcu úver alebo prípadne záruku na úver, a
 - (b) klienta.

ODDIEL 520

PODNIKATEĽSKÉ VZŤAHY

Úvod

- 520.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 520.2 Blízky podnikateľský vzťah s klientom auditu alebo jeho manažmentom môže viesť k ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrasovania. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri uplatňovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- 520.3 A1 Tento oddiel obsahuje odkazy na „významnosť“ finančnej zainteresovanosti a „dôležitosť“ podnikateľského vzťahu. Pri určovaní, či takáto finančná zainteresovanosť je významná pre určitú osobu, možno zohľadniť súčet výšky čistého príjmu danej osoby a jej najbližších rodinných príslušníkov.
- 520.3 A2 Medzi príklady blízkeho podnikateľského vzťahu vyplývajúceho z obchodného vzťahu alebo spoločnej finančnej zainteresovanosti patrí nasledujúce:
- Existencia finančnej zainteresovanosti v spoločnom podniku s klientom alebo kontrolným vlastníkom, riaditeľom alebo funkcionárom, alebo inou osobou, ktorá vykonáva pre daného klienta činnosti vyššieho manažmentu.
 - Dohovory o kombinácii jednej alebo viacerých služieb alebo produktov firmy s jednou alebo viacerými službami alebo produktmi klienta a dohody o predaji tohto balíka služieb s odvolaním sa na obe strany.
 - Dohovory, na základe ktorých firma alebo firma v rámci siete predáva, ďalej predáva, distribuuje alebo uvádza na trh produkty alebo služby klienta, alebo klient predáva, ďalej predáva, distribuuje alebo uvádza na trh produkty alebo služby firmy alebo firmy v rámci siete.
 - Dohovory, na základe ktorých firma alebo firma v rámci siete spoločne s klientom vyvíja produkty alebo riešenia, ktorá jedna zo strán alebo obidve strany predávajú alebo udeľujú na ne licencie tretím stranám.

- 520.3 A3 Medzi prípady, ktoré by mohli viesť k vytvoreniu úzkeho obchodného vzťahu v závislosti od skutočností a okolností, patrí dohovor, na základe ktorého firma alebo firma v rámci siete udeľuje klientovi licenciu na produkty alebo riešenia alebo získava od klienta licenciu.

Podnikateľské vzťahy firmy, firmy v rámci siete, člena audítorského tímu alebo najbližšieho rodinného príslušníka

- R520.4** Firma, firma v rámci siete ani člen audítorského tímu nesmú mať blízky podnikateľský vzťah s klientom auditu alebo jeho manažmentom, pokiaľ finančná zainteresovanosť nie je nevýznamná a podnikateľský vzťah nie je nedôležitý pre klienta alebo jeho manažment a firmu, firmu v rámci siete alebo prípadne člena audítorského tímu.

- 520.4 A1 Ak existuje blízky podnikateľský vzťah medzi klientom auditu alebo jeho manažmentom a najbližším rodinným príslušníkom člena audítorského tímu, môže vzniknúť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania.

Spoločná zainteresovanosť na spoločnostiach s malým počtom spoločníkov alebo akcionárov

- R520.5** Firma, firma v rámci siete, člen audítorského tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmú mať obchodný vzťah, ktorý zahŕňa zainteresovanosť na spoločnostiach s malým počtom spoločníkov alebo akcionárov, keď klient auditu alebo riaditeľ alebo funkcionár klienta, alebo akákoľvek ich skupina má tiež na danej spoločnosti zainteresovanosť, ak:

- (a) podnikateľský vzťah nie je nedôležitý pre firmu, firmu v rámci siete alebo prípadne danú osobu a pre klienta,
- (b) finančná zainteresovanosť nie je nevýznamná pre investora alebo skupinu investorov, a
- (c) finančná zainteresovanosť neumožňuje investorovi alebo skupine investorov kontrolovať spoločnosti s malým počtom spoločníkov alebo akcionárov.

Nákup tovaru alebo služieb

520.6 A1 Nákup tovaru a služieb od klienta auditu firmou, firmou v rámci siete, členom audítorského tímu alebo akýmkoľvek jeho najbližším rodinným príslušníkom zvyčajne nevedie k ohrozeniu nezávislosti, ak sa transakcia uskutoční v rámci bežného podnikania a v súlade s pravidlom nezávislého vzťahu. Takéto transakcie však môžu nadobudnúť charakter a rozsah, na základe ktorého v dôsledku súkromného záujmu ohrozenie nezávislosti vznikne.

520.6 A2 Medzi opatrenia, ktoré môžu odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, patrí napríklad:

- zrušenie transakcie alebo zníženie jej rozsahu.
- vylúčenie danej osoby z audítorského tímu.

Poskytovanie, predaj, ďalší predaj alebo licencovanie technológií

520.7 A1 Ak firma alebo firma v rámci siete poskytuje, predáva, ďalej predáva alebo udeľuje licenciu na technológiu:

- (a) klientovi auditu, alebo
- (b) spoločnosti, ktorá poskytuje služby s využitím takejto technológie klientom auditu, ktorý vykonáva firma alebo firma v rámci siete,

uplatňujú sa požiadavky a aplikačný materiál v oddiele 600 v závislosti od skutočností a okolností.

ODDIEL 521**RODINNÉ A OSOBNÉ VZŤAHY****Úvod**

- 521.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 521.2 Rodinné alebo osobné vzťahy so zamestnancami klienta môžu viesť k ohrozeniu nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrešovania. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 521.3 A1 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrešovania môže byť vyvolané rodinnými alebo osobnými vzťahmi medzi členom audítorského tímu a riaditeľom alebo funkcionárom alebo, v závislosti od ich úlohy, určitými zamestnancami klienta auditu.
- 521.3 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- zodpovednosti danej osoby v rámci audítorského tímu,
 - úloha rodinného príslušníka alebo inej osoby v rámci organizácie klienta a blízkosť vzťahu.

Najbližší rodinný príslušník člena audítorského tímu

- 521.4 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrešovania dochádza, keď najbližší rodinný príslušník člena audítorského tímu je zamestnancom v postavení, ktoré mu umožňuje významne ovplyvňovať finančnú situáciu klienta a jeho finančné výsledky alebo peňažné toky.
- 521.4 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- postavenie daného najbližšieho rodinného príslušníka,
 - úloha člena audítorského tímu.

- 521.4 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je vylúčenie danej osoby z audítorského tímu.
- 521.4 A4 Jedným z opatrení, ktorým možno riešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je štruktúrovanie zodpovednosti audítorského tímu tak, aby sa daný člen audítorského tímu nezaoberal záležitosťami, ktoré sú zodpovednosťou jeho najbližšieho rodinného príslušníka.
- R521.5** Členom audítorského tímu nesmie byť osoba, ktorej akýkoľvek najbližší rodinný príslušník:
- (a) je riaditeľom alebo funkcionárom klienta auditu,
 - (b) je zamestnancom v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor, alebo
 - (c) bol v takej pozícii počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje zákazka alebo finančné výkazy.

Blízki rodinní príslušníci člena audítorského tímu

- 521.6 A1 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania vzniká, ak je blízky rodinný príslušník člena audítorského tímu:
- (a) riaditeľom alebo funkcionárom klienta auditu, alebo
 - (b) zamestnancom v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.
- 521.6 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- povahu vzťahu medzi členom audítorského tímu a blízkym rodinným príslušníkom,
 - pozíciu, ktorú blízky rodinný príslušník má,
 - úlohu daného člena audítorského tímu.
- 521.6 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je vylúčenie danej osoby z audítorského tímu.
- 521.6 A4 Medzi príklady opatrení, ktoré môžu vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, patrí štruktúrovanie zodpovedností audítorského tímu tak, aby sa daný člen audítorského tímu nezaoberal záležitosťami, ktoré sú v kompetencii blízkeho rodinného príslušníka danej osoby.

Iné blízke vzťahy člena audítorského tímu

R521.7 Člen audítorského tímu musí v súlade so zásadami a postupmi firmy požiadať o radu, ak má blízky vzťah s osobou, ktorá nie je najbližším ani blízky rodinným príslušníkom, ale ktorá:

- (a) riaditeľom alebo funkcionárom klienta auditu, alebo
- (b) zamestnancom v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

521.7 A1 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania v prípade takéhoto vzťahu, patrí:

- povaha vzťahu medzi danou osobou a členom audítorského tímu,
- postavenie danej osoby u klienta,
- úloha člena audítorského tímu.

521.7 A2 Ako príklad opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, možno uviesť vylúčenie danej osoby z audítorského tímu.

521.7 A3 Príkladom opatrení, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je štruktúrovanie zodpovedností audítorského tímu tak, aby sa člen audítorského tímu nezaoberal záležitosťami, ktoré sú zodpovednosťou osoby, s ktorou má člen audítorského tímu blízky vzťah.

Vzťahy partnerov a zamestnancov firmy

R521.8 Partneri a zamestnanci firmy musia v súlade so zásadami a postupmi firmy požiadať o radu, ak vedia o osobnom alebo rodinnom vzťahu medzi:

- (a) partnerom alebo zamestnancom firmy alebo firmy v rámci siete, ktorý nie členom audítorského tímu, a
- (b) riaditeľom alebo funkcionárom klienta auditu alebo zamestnancom klienta auditu v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

- 521.8 A1 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania v prípade takéhoto vzťahu, patrí:
- povaha vzťahu medzi partnerom alebo zamestnancom firmy a riaditeľom alebo funkcionárom alebo zamestnancom klienta,
 - stupeň interakcie partnera alebo zamestnanca firmy s audítorským tímom,
 - pozícia partnera alebo zamestnanca v rámci firmy,
 - pozícia danej osoby u klienta.
- 521.8 A2 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, patrí:
- štruktúrovanie zodpovedností partnera alebo zamestnanca, aby sa znížila možnosť ovplyvňovať zákazku na audit,
 - využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí príslušnú audítorskú prácu.

ODDIEL 522**NEDÁVNO POSKYTOVANÉ SLUŽBY KLIENTOVI AUDITU****Úvod**

522.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.

522.2 Ak člen audítorského tímu pôsobil v nedávnom období ako riaditeľ alebo funkcionár, alebo zamestnanec klienta auditu, môže dôjsť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom alebo osobných vzťahov. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Poskytovanie služieb počas obdobia, za ktoré sa pripravuje audítorská správa**

R522.3 Audítorský tím nesmie zahrňovať žiadnu osobu, ktorá počas obdobia, za ktoré sa pripravuje audítorská správa:

- (a) pôsobila ako riaditeľ alebo funkcionár klienta auditu, alebo
- (b) bola zamestnancom v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

Poskytovanie služieb pred obdobím, za ktoré sa pripravuje audítorská správa

522.4 A1 K ohrozeniu nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom alebo osobných vzťahov môže dôjsť, ak pred obdobím, za ktoré sa pripravuje audítorská správa, člen audítorského tímu:

- (a) pôsobil ako riaditeľ alebo funkcionár klienta auditu, alebo
- (b) bol zamestnancom v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať
- (c) vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

Napríklad, k vzniku ohrozenia môže dôjsť, ak sa prijaté rozhodnutie alebo práca vykonaná touto osobou počas predchádzajúceho obdobia, keď bola táto osoba zamestnaná u klienta, bude hodnotiť v bežnom období ako časť súčasnej zákazky na audit.

- 522.4 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- postavenie, ktorá mala daná osoba u klienta.
 - dĺžka obdobia, ktoré uplynulo od odchodu danej osoby od klienta.
 - úloha, ktorú má daná osoba v audítorskom tíme.
- 522.4 A3 Príkladom opatrení, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom alebo osobných vzťahov, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí prácu vykonanú daným členom audítorského tímu.

ODDIEL 523**POZÍCIA RIADITEĽA ALEBO VEDÚCEHO
PRACOVNÍKA V SPOLOČNOSTI KLIENTA AUDITU****Úvod**

- 523.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 523.2 Pôsobenie v pozícii riaditeľa alebo vedúceho pracovníka klienta auditu predstavuje ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom a v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Pozícia riaditeľa alebo vedúceho pracovníka**

- R523.3** Partner alebo zamestnanec firmy alebo firmy v rámci siete nesmie súčasne pôsobiť ako riaditeľ alebo vedúci pracovník auditu alebo klient firmy.

Pozícia tajomníka spoločnosti

- R523.4** Partner alebo zamestnanec firmy alebo firmy v rámci siete nesmie súčasne pôsobiť ako tajomník spoločnosti pre klienta auditu firmy, pokiaľ:
- (a) takáto prax nie je výslovne povolená miestnymi právnymi predpismi, profesionálnymi pravidlami alebo zvyklosťami;
 - (b) všetky relevantné rozhodnutia neprijíma manažment; a
 - (c) povinnosti a vykonávané činnosti nie sú obmedzené na povinnosti a činnosti bežnej a administratívnej povahy, ako napríklad vypracovanie zápisníc a vedenie zákonných priznaní.
- 523.4 A1 Postavenie tajomníka spoločnosti má v rôznych právnych systémoch odlišné následky.

Povinnosti sa môžu pohybovať od administratívnych povinností (ako napríklad personálne riadenie a vedenie záznamov a registrov spoločnosti) až po také povinnosti, ako napríklad zabezpečenie, aby spoločnosť konala v súlade s predpismi, alebo poskytovanie poradenstva ohľadom spravovania spoločnosti. Táto pozícia sa zvyčajne chápe tak, že v sebe obsahuje blízke spojenie so subjektom. Preto dochádza k ohrozeniu nezávislosti, ak partner alebo zamestnanec firmy alebo firmy v rámci siete pôsobí ako tajomník pre spoločnosť klienta auditu. (Ďalšie informácie o poskytovaní služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu sú uvedené v oddiele 600, *Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu.*)

ODDIEL 524**ZAMESTNANIE U KLIENTA AUDITU****Úvod**

- 524.1 Firms musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti.
- 524.2 Zamestnanecké vzťahy s klientom auditu môžu vyvolať ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všetci klienti auditu**

- 524.3 A1 Ohrozenie nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrašovania môže vzniknúť, ak ktorákoľvek z nasledujúcich osôb bola členom audítorského tímu alebo partnerom firmy alebo firmy v rámci siete:
- riaditeľ alebo funkcionár klienta auditu;
 - zamestnanec v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

Obmedzenia pre bývalého partnera alebo člena audítorského tímu

- R524.4** Firma musí zabezpečiť, aby nezostávalo žiadne významné prepojenie medzi firmou alebo firmou v rámci siete a:
- (a) bývalým partnerom, ktorý sa zamestnal vo firme klienta auditu firmy, alebo
 - (b) bývalým členom audítorského tímu, ktorý sa zamestnal u klienta auditu, ak sa zamestnal u klienta ako:
 - (i) riaditeľ alebo funkcionár; alebo
 - (ii) zamestnanec v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

Medzi firmou alebo firmou v rámci siete a danou osobou zostáva významné prepojenie, pokiaľ:

- (a) daná osoba nemá nárok na žiadne výhody ani platby od firmy alebo firmy v rámci siete, ktoré nie sú v súlade s pevnými vopred určenými dohodami;
- (b) žiadna suma dlžná danej osobe nie je pre firmu alebo firmu v rámci siete významná; a
- (c) daná osoba sa ďalej nepodieľa a ani sa to nevníma tak, že sa ďalej podieľa na podnikaní alebo odborných činnostiach firmy alebo firmy v rámci siete.

524.4 A1 Aj napriek skutočnosti, že požiadavky odseku R524.4 sú splnené, môže dôjsť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrásovania.

524.4 A2 K ohrozeniu nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrásovania môže dôjsť, ak sa bývalý partner firmy alebo firmy v rámci siete zamestná v subjekte v niektorej z pozícií opísaných vyššie v odseku 524.3 A1 a daný subjekt sa následne stane klientom auditu firmy.

524.4 A3 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:

- postavenie, ktoré daná osoba prijala u klienta.
- akákoľvek zaangažovanosť, ktorú bude mať daná osoba v audítorskom tíme;
- dĺžka času, ktorý uplynul od doby, keď bola daná osoba členom audítorského tímu alebo partnerom firmy alebo firmy v rámci siete;
- predchádzajúce postavenie, ktoré mala daná osoba v rámci audítorského tímu, firmy alebo firmy v rámci siete, napríklad či bola daná osoba zodpovedná za udržiavanie pravidelného kontaktu s manažmentom klienta alebo s osobami poverenými spravovaním.

524.4 A4 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrásovania, patrí:

- úprava plánu auditu;
- pridelenie jednotlivcov do audítorského tímu, ktorí majú dostatok skúseností vo vzťahu k osobe, ktorá sa zamestnala u klienta;
- využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí prácu bývalého člena audítorského tímu.

Členovia audítorského tímu nastupujúci do zamestnania u klienta

- R524.5** Firma alebo firma v rámci siete musí prijať zásady a postupy, ktoré vyžadujú, aby členovia audítorského tímu oznámili firme alebo firme v rámci siete začatie rokovaní o zamestnaní s klientom auditu.
- 524.5 A1 Ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu vzniká, keď člen audítorského tímu, ktorý sa podieľa na zákazke na audit, vie, že odíde alebo je možné, že niekedy v budúcnosti odíde pracovať ku klientovi.
- 524.5 A2 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je vylúčenie danej osoby z audítorského tímu.
- 524.5 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí všetky významné rozhodnutia, ktoré urobila daná osoba počas obdobia, keď bola členom tímu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Hlavní partneri pre audit

- R524.6** S výhradou odseku R524.8, ak sa osoba, ktorá bola hlavným partnerom pre audit v súvislosti s klientom auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, zamestná u klienta ako:
- (a) riaditeľ alebo funkcionár; alebo
 - (b) zamestnanec v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor,
- nezávislosť nie je zabezpečená, pokiaľ potom, čo daná osoba prestane byť hlavným partnerom pre audit:
- (i) klient auditu nevydal auditované finančné výkazy, ktoré sa týkajú obdobia najmenej dvanástich mesiacov; a
 - (ii) daná osoba nebola členom audítorského tímu v súvislosti s auditom týchto finančných výkazov.

Senior partner alebo vedúci partner (vo funkcii generálneho riaditeľa alebo jej ekvivalentu) firmy

R524.7 S výhradou odseku R524.8, ak sa osoba, ktorá bola senior partnerom alebo vedúcim partnerom firmy (vo funkcii generálneho riaditeľa alebo jej ekvivalentu) zamestná u klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ako:

- (a) riaditeľ alebo funkcionár, alebo
- (b) zamestnanec v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať vypracovanie účtovných záznamov alebo finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor,

nezávislosť nie je zabezpečená, pokiaľ neuplynulo dvanásť mesiacov od doby, keď daná osoba bola senior partnerom alebo vedúcim partnerom (vo funkcii generálneho riaditeľa alebo jej ekvivalentu) firmy.

Podnikové kombinácie

R524.8 Platí výnimka z odsekov R524.6 a R524.7, podľa ktorej nezávislosť nie je ohrozená, ak okolnosti uvedené v týchto odsekoch vyplývajú ako dôsledok podnikovej kombinácie a:

- (a) funkcia nebola prijatá v očakávaní podnikovej kombinácie,
- (b) všetky výhody alebo platby splatné bývalému partnerovi zo strany firmy alebo firmy v rámci siete boli uhradené v plnej výške, pokiaľ nie sú v súlade s pevnými vopred určenými dohodami a suma dlžná partnerovi nie je pre firmu alebo firmu v rámci siete významná,
- (c) bývalý partner sa ďalej nepodieľa ani nevzbudzuje dojem, že sa podieľa na obchodných alebo odborných činnostiach firmy alebo firmy v rámci siete, a
- (d) firma o pozícii, ktorú bývalý partner zastáva u klienta auditu, rokuje s osobami poverenými spravovaním.

ODDIEL 525**DOČASNÉ PRIDELENIE PRACOVNÍKOV****Úvod**

- 525.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 525.2 Zapožičanie pracovníkov klientovi auditu môže viesť k ohrozeniu nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, lobizmu alebo osobných vzťahov. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 525.3 A1 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku zapožičania pracovníkov firmou alebo firmou v rámci siete klientovi auditu, patrí:
- vykonanie dodatočnej previerky prác vykonaných zapožičanými pracovníkmi, ktoré môže vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom;
 - nezahrnutie zapožičaných pracovníkov medzi členov audítorského tímu, ktoré môže vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov alebo lobizmu;
 - neudelenie zodpovednosti za audit zapožičaným pracovníkom v súvislosti s akoukoľvek funkciou alebo činnosťou, ktorú pracovníci vykonali počas dočasného pridelenia, ktoré môže vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom.
- 525.3 A2 Ak ohrozenie nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov a lobizmu je vyvolané zapožičaním pracovníkov firmou alebo firmou v rámci siete klientovi auditu, bude takáto firma alebo firma v rámci siete príliš úzko prepojená s názormi a záujmami manažmentu a často neexistujú vhodné opatrenia na odstránenie ohrozenia nezávislosti.
- R525.4** Firma alebo firma v rámci siete nesmie zapožičať pracovníkov klientovi auditu, ak:
- (a) takáto pomoc nie je poskytnutá iba na krátke obdobie,
 - (b) takíto pracovníci nepreberajú zodpovednosti manažmentu a klient auditu je zodpovedný za riadenie a dozor nad činnosťami

- (c) ohrozenie nezávislosti firmy alebo firmy v rámci siete v dôsledku odborných služieb poskytovaných takýmito pracovníkmi je odstránené, alebo sa uplatňujú opatrenia na zníženie takéhoto ohrozenia na akceptovateľnú úroveň, a
- (d) takíto pracovníci nevykonávajú ani sa nepodieľajú na odborných službách, ktoré kódex firme alebo firme v rámci siete zakazuje vykonávať.

ODDIEL 540**DLHODOBÉ PREPOJENIE PRACOVNÍKOV (VRÁTANE ROTÁCIE PARTNEROV) S KLIENTOM AUDITU****Úvod**

- 540.1 Firmsy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 540.2 Ak je určitá osoba zapojená do zákazky na audit počas dlhého obdobia, môže dôjsť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov a súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všetci klienti auditu**

- 540.3 A1 Aj keď pochopenie klienta auditu a jeho prostredia je rozhodujúce pre kvalitu auditu, môže vzniknúť ohrozenie nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov ako výsledok dlhodobého prepojenia danej osoby ako člena audítorského tímu:
- (a) s klientom auditu a jeho prevádzkami;
 - (b) s vyšším manažmentom klienta auditu; alebo
 - (c) s finančnými výkazmi, ku ktorým firma vyjadruje názor, alebo finančnými informáciami, ktoré tvoria základ finančných výkazov.
- 540.3 A2 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť ako výsledok obáv osoby zo straty dlhodobého klienta alebo výsledok záujmu o udržiavanie úzkeho osobného vzťahu s členom vyššieho manažmentu alebo osobami poverenými spravovaním. Takéto ohrozenie nezávislosti môže neprímerane ovplyvniť úsudok danej osoby.
- 540.3 A3 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne takýchto osobných vzťahov alebo ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, patrí:
- (a) Vo vzťahu k danej osobe:
 - Celkové trvanie vzťahu danej osoby s klientom vrátane prípadu, ak takýto vzťah existoval už v čase, keď daná osoba bola u predchádzajúcej firmy.
 - Dĺžka obdobia, keď bola daná osoba členom tímom pre zákazku, a povaha vykonávaných úloh.

- Rozsah, do ktorého bola práca danej osoby riadená, preskúmaná a dozeraná pracovníkmi z nadriadených úrovní.
- Rozsah, do ktorého je daná osoba vzhľadom na jej služobný vek schopná ovplyvniť výsledok auditu, napríklad prijímaním kľúčových rozhodnutí alebo riadením práce ostatných členov tímu pre zákazku.
- Blízkosť osobného vzťahu danej osoby s vyšším manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním.
- Povaha, frekvencia a rozsah interakcií medzi danou osobou a vyšším manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním.

(b) Vo vzťahu ku klientovi auditu:

- Povaha alebo komplexnosť účtovných a finančných problémov a výkazníctva klienta a skutočnosť, či sa zmenili.
- Skutočnosť, či došlo v poslednej dobe k zmenám vo vyššom manažmente alebo zmenám týkajúcim sa osôb poverených spravovaním.
- Skutočnosť, či došlo k nejakým štrukturálnym zmenám v organizácii klienta, ktoré ovplyvňujú povahu, frekvenciu a rozsah interakcií, ktoré by daná osoba mohla mať s vyšším manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním.

540.3 A4 Kombinácia dvoch alebo viacerých faktorov môže zvýšiť alebo znížiť úroveň ohrozenia. Napríklad, ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov, ktoré časom vzniklo vzhľadom na stále užší vzťah medzi osobou a členom vyššieho manažmentu klienta, je možné znížiť odchodom tohto člena vyššieho manažmentu klienta.

540.3 A5 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť ohrozenie nezávislosti v dôsledku osobných vzťahov a súkromného záujmu, ktoré vyvolala osoba zapojená do zákazky na audit počas dlhého obdobia, je rotácia danej osoby mimo audítorského tímu.

540.3 A6 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku osobných vzťahov alebo súkromného záujmu, patrí:

- zmena úlohy danej osoby v audítorskom tíme, alebo zmena povahy a rozsahu úloh, ktoré daná osoba vykonáva,
- využitie služieb vhodného odborníka, ktorý nebol členom audítorského tímu a ktorý preverí prácu danej osoby,
- vykonávanie pravidelných nezávislých interných alebo externých preskúmaní kvality zákazky.

R540.4 Ak firma dospeje k záveru, že úroveň vzniknutého ohrozenia je možné vyriešiť iba rotáciou danej osoby mimo auditorského tímu, musí stanoviť vhodné obdobie, počas ktorého daná osoba nesmie:

- (a) byť členom tímu pre zákazku na audit,
- (b) vykonávať kontrolu kvality zákazky na audit ani kontrolu v súlade s cieľom kontroly kvality zákazky v prípade danej zákazky, ani
- (c) uplatňovať priamy vplyv na výsledok zákazky na audit.

Toto obdobie musí byť dostatočne dlhé, aby bolo možné vyriešiť ohrozenie v dôsledku osobných vzťahov a v dôsledku súkromného záujmu. V prípade subjektu verejného záujmu platia aj odseky R540.5 až R540.21.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R540.5 S výhradou odsekov R540.7 až R540.9, v súvislosti s auditom subjektu verejného záujmu nesmie žiadna osoba vykonávať žiadnu z nasledujúcich úloh ani kombináciu takýchto úloh počas obdobia dlhšieho, ako je sedem súhrnných rokov (obdobie vykonávania zákazky):

- (a) partner zodpovedný za zákazku;
- (b) osoba zodpovedná za preskúmanie kvality zákazky; alebo
- (c) akákoľvek úloha hlavného partnera pre audit.

Po uplynutí tohto časového obdobia musí daná osoba dodržať „dobu nevykonávania auditu“ v súlade s ustanoveniami v odsekoch R540.11 až R540.19.

R540.6 Pri výpočte obdobia vykonávania zákazky sa roky nesmú začať počítať odznova, pokiaľ daná osoba neprestala konať v úlohách uvedených v odseku R540.5(a) až (c) počas minimálneho obdobia. Toto minimálne obdobie je následným obdobím rovným aspoň „dobe nevykonávania auditu“ stanovené v súlade s odsekmi R540.11 až R540.13 v závislosti od úlohy, ktorú daná osoba vykonávala v roku bezprostredne pred tým, ako ukončila takúto zapojenie.

540.6 A1 Napríklad, osoba, ktorá pôsobila ako partner zodpovedný za zákazku počas štyroch rokov, za ktorými nasledovali tri roky mimo tejto úlohy, môže vykonávať úlohu hlavného partnera pre audit podľa tej istej zákazky na audit iba ďalšie tri roky (čo celkovo predstavuje sedem súhrnných rokov). Po tomto období musí daná osoba dodržať „dobu nevykonávania auditu“ v súlade s odsekom R540.15.

R540.7 Platí výnimka z odseku R540.5, podľa ktorej môžu hlavní partneri pre audit, ktorých kontinuita je zvlášť dôležitá pre kvalitu auditu, vo vzácných prípadoch v dôsledku nepredvídateľných okolností mimo

kontroly firmy a so súhlasom osôb poverených spravovaním pôsobiť ďalší rok ako hlavný partner pre audit, ak je ohrozenie nezávislosti možné odstrániť alebo znížiť na akceptovateľnú úroveň.

540.7 A1 Napríklad, hlavný partner pre audit môže ďalej vykonávať túto úlohu v auditorskom tíme počas ďalšieho roka, ak v prípade nepredvídateľných udalostí nebola požadovaná rotácia možná, ako napríklad v prípade vážneho ochorenia osoby, ktorá sa mala stať partnerom zodpovedným za zákazku. Za takýchto okolností je nutné, aby firma oboznámila osoby poverené spravovaním s dôvodmi, prečo nie je možné uskutočniť plánovanú rotáciu, a aby s nimi jednala o potrebe opatrení znížiť akékoľvek ohrozenie.

R540.8 Ak sa klient auditu stane subjektom verejného záujmu, musí firma pri časovom plánovaní rotácie zohľadniť dĺžku obdobia, počas ktorého určitá osoba vykonávala pre klienta auditu úlohu hlavného partnera pre audit predtým, ako sa klient stal subjektom verejného záujmu. Ak daná osoba vykonávala pre klienta auditu úlohu hlavného partnera pre audit počas obdobia piatich súhrnných rokov alebo menej, keď sa klient stal subjektom verejného záujmu, počet rokov, počas ktorých môže daná osoba pre klienta ďalej pôsobiť v tejto úlohe pred rotáciou mimo zákazky, je sedem rokov mínus počet rokov, počas ktorých už daná osoba danú úlohu vykonávala. Ako výnimka z odseku R540.5, ak osoba vykonávala pre klienta auditu úlohu hlavného partnera pre audit počas obdobia šiestich alebo viacerých súhrnných rokov, keď sa klient stal subjektom verejného záujmu, daná osoba môže ďalej vykonávať túto úlohu so súhlasom osôb poverených spravovaním maximálne počas ďalších dvoch rokov pred rotáciou mimo zákazky.

R540.9 Ak vo firme pracuje iba niekoľko ľudí, ktorí majú potrebné vedomosti a skúsenosti, aby vykonávali úlohu hlavného partnera pre audit v prípade subjektu verejného záujmu, rotácia hlavných partnerov pre audit nemusí byť možná. Ako výnimka z odseku R540.5, ak nezávislý regulačný orgán v príslušnej jurisdikcii určil výnimku z rotácie partnera za takýchto okolností, môže osoba naďalej vykonávať úlohu hlavného partnera pre audit počas obdobia dlhšieho ako sedem rokov v súlade s takouto výnimkou. Toto platí za predpokladu, že nezávislý regulačný orgán špecifikoval ďalšie požiadavky, ktoré je nutné splniť, ako napríklad časové obdobie, počas ktorého hlavného partnera pre audit možno vyňať z rotácie alebo pravidelné nezávislé externé preskúmanie.

Ostatné posudzované skutočnosti týkajúce sa obdobia zákazky

R540.10 Pri vyhodnocovaní ohrozenia, ku ktorému dochádza v dôsledku dlhodobého prepojenia osoby so zákazkou na audit, musí firma venovať zvláštnu pozornosť vykonávaným úlohám a dĺžke obdobia, počas ktorého bola daná osoba prepojená so zákazkou na audit predtým, ako sa daná osoba stala hlavným partnerom pre audit.

540.10 A1 Môžu vzniknúť situácie, keď firma pri aplikovaní koncepčného rámca dôjde k záveru, že nie je vhodné, aby určitá osoba, ktorá je hlavným partnerom pre audit, naďalej vykonávala túto úlohu, aj keď obdobie, počas ktorého pôsobila v úlohe hlavného partnera pre audit, je kratšie ako sedem rokov.

Doba nevykonávania auditu

R540.11 Ak osoba vykonávala úlohu partnera zodpovedného za zákazku počas obdobia siedmich súhrnných rokov, doba nevykonávania auditu musí byť päť následných rokov.

R540.12 Ak bola osoba menovaná za osobu zodpovednú za preskúmanie kontroly kvality zákazky a túto úlohu vykonávala sedem súhrnných rokov, doba nevykonávania auditu musí byť tri následné roky.

R540.13 Ak osoba pôsobila ako hlavný partner pre audit inak ako v postaveniach uvedených v odsekoch R540.11 a R540.12 počas obdobia siedmich súhrnných rokov, doba nevykonávania auditu musí byť dva následné roky.

540.14 A1 Požiadavky na rotáciu partnerov v tomto oddiele sú odlišné od doby nevykonávania auditu, ktorú vyžaduje ISQM2 ako podmienku spôsobilosti pred tým, ako partner môže prevziať povinnosti odborníka vykonávajúceho kontrolu kvality zákazky, a toto obdobie ani nemenia (pozri odsek 325.8 A4).

Poskytovanie služieb v kombinácii úloh hlavného partnera pre audit

R540.15 Ak osoba vykonávala kombináciu úloh hlavného partnera pre audit a pôsobila ako partner zodpovedný za zákazku počas štyroch alebo viacerých súhrnných rokov, doba nevykonávania auditu musí byť päť následných rokov.

R540.16 S výhradou odseku R540.17(a), ak osoba vykonávala kombináciu úloh hlavného partnera pre audit a pôsobila ako hlavný partner pre audit zodpovedný za preskúmanie kontroly kvality zákazky počas obdobia štyroch alebo viacerých súhrnných rokov, musí byť doba nevykonávania auditu tri následné roky.

R540.17 Ak osoba vykonávala kombináciu úloh partnera zodpovedného za zákazku a preskúmanie kontroly kvality zákazky počas obdobia štyroch alebo viacerých súhrnných rokov počas doby vykonávania zákazky, doba nevykonávania auditu musí byť:

- (a) ako výnimka z odseku R540.16 päť následných rokov, ak osoba bola partnerom zodpovedným za zákazku počas obdobia troch alebo viacerých rokov, alebo
- (b) tri následné roky v prípade akýchkoľvek iných kombinácií.

R540.18 Ak osoba vykonávala kombináciu úloh hlavného partnera pre audit iných, ako sú uvedené v odsekoch R540.15 až R540.17, doba nevykonávania auditu musí byť dva následné roky.

Poskytovanie služieb v predchádzajúcej firme

R540.19 Pri určovaní počtu rokov, počas ktorých bola osoba hlavným partnerom pre audit, ako je stanovené v odseku R540.5, dĺžka vzťahu musí zahrňovať, ak je to relevantné, dobu, počas ktorej daná osoba bola hlavným partnerom pre audit v predchádzajúcej firme.

[Odsek 540.20 je zámerne ponechaný bez textu]

Obmedzenia činností počas doby nevykonávania auditu

R540.21 Počas trvania príslušnej doby nevykonávania auditu daná osoba:

- (a) nesmie byť členom tímom pre zákazku ani zabezpečovať kontrolu kvality pre zákazku na audit, ani kontrolu v súlade s cieľom kontroly kvality zákazky v prípade danej zákazky na auditu.
- (b) nesmie konzultovať s tímom pre zákazku ani s klientom ohľadom technických ani iných záležitostí špecifických pre daný sektor ohľadom transakcií ani udalostí, ktoré ovplyvňujú zákazku na audit (okrem diskusií s tímom pre zákazku obmedzených na vykonané práce alebo závery dosiahnuté v poslednom roku obdobia, kde bola daná osoba zapojená do zákazky, ak je to relevantné pre audit).
- (c) nesmie byť zodpovedná za vedenie ani koordináciu odborných služieb poskytovaných firmou alebo firmou v rámci siete klientovi auditu, ani za dozor nad vzťahom firmy alebo firmy v rámci siete s klientom auditu.
- (d) nesmie vykonávať žiadnu inú úlohu ani činnosť neuvedenú vyššie v súvislosti s klientom auditu vrátane poskytovania iných ako uisťovacích služieb, ktoré by viedli k tomu, že daná osoba:
 - (i) má významné alebo časté interakcie s vyšším manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním, alebo
 - (ii) uplatňuje priamy vplyv na výsledok zákazky na audit.

540.21 A1 Ustanovenia odseku R540.21 nemajú zabrániť, aby osoba prevzala líderskú úlohu vo firme alebo vo firme v rámci siete, ako je napríklad úloha senior partnera alebo vedúceho partnera (vo funkcii generálneho riaditeľa alebo jej ekvivalentu).

ODDIEL 600**POSKYTOVANIE SLUŽIEB INÝCH AKO UISŤOVACÍCH KLIENTOVI AUDITU****Úvod**

- 600.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé, a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti .
- 600.2 Firmy a firmy v rámci siete môžu poskytovať celú škálu služieb iných ako uisťovacích svojim klientom auditu, na ktoré majú potrebné skúsenosti a odbornosť. Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientom auditu môže viesť k vzniku ohrozenia súladu so základnými princípmi a ohrozenia nezávislosti.
- 600.3 Tento oddiel stanovuje požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca na identifikovanie, hodnotenie a riešenie ohrozenia nezávislosti pri poskytovaní služieb iných ako uisťovacích klientom auditu. Pododdiely, ktoré nasledujú, určujú špecifické požiadavky a aplikačný materiál, ktoré sú relevantné v prípade, že firma alebo firma v rámci siete poskytuje určité služby iné ako uisťovacie klientom auditu a uvádza typy ohrozenia, ktoré môžu následne vzniknúť.
- 600.4 Niektoré z pododdielov zahrňujú požiadavky, ktoré výslovne zakazujú, aby za určitých okolností firma alebo firma v rámci siete poskytovala niektoré služby klientovi auditu, pretože vzniknuté ohrozenie nie je možné odstrániť a nie je možné prijať opatrenie na zníženie ohrozenia na akceptovateľnú úroveň.
- 600.5 Nové obchodné praktiky, vývoj na finančných trhoch a zmeny v technológiách patria medzi vývojové trendy, ktoré znemožňujú zostaviť úplný zoznam služieb iných ako uisťovacích, ktoré môžu firmy a firmy v rámci siete poskytovať klientovi auditu. Koncepčný rámec a všeobecné ustanovenia v tomto oddiele sa uplatňujú, keď firma klientovi navrhne poskytnutie služby inej ako uisťovacej, pre ktorú neexistujú žiadne špecifické požiadavky a aplikačný materiál.
- 600.6 Požiadavky a aplikačný materiál tohto oddielu sa uplatňujú v prípade, ak firma alebo firma v rámci siete:
- (a) využíva technológie na poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu, alebo
 - (b) poskytuje, predáva, ďalej predáva alebo udeľuje licenciu na technológie, ktorých výsledkom je poskytovanie služieb iných ako uisťovacích firmou alebo firmou v rámci siete:

- (i) klientovi auditu, alebo
- (ii) spoločnosti, ktorá poskytuje služby s využitím takejto technológie klientom auditu vykonávaného firmou alebo firmou v rámci siete.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích v zákonoch alebo predpisoch

600.7 A1 Odseky R100.6 až 100.7 A1 stanovujú požiadavky a aplikačný materiál týkajúce sa dodržiavania kódexu. Ak v určitej jurisdikcii platia zákony a predpisy týkajúce sa poskytovania služieb iných ako uisťovacích klientom auditu, ktoré sa líšia od požiadaviek uvedených v tomto oddiele alebo idú nad ich rámec, firmy poskytujúce služby iné ako uisťovacie, na ktoré sa takéto ustanovenia vzťahujú, musia poznať tieto rozdiely a sú povinné dodržiavať prísnejšie ustanovenia.

Riziko prevzatia zodpovednosti manažmentu pri poskytovaní služieb iných ako uisťovacích

600.8 A1 Keď firma alebo firma v rámci siete poskytuje klientovi auditu službu inú ako uisťovaciu, vzniká riziko, že firma alebo firma v rámci siete prevezme zodpovednosť manažmentu, ak sa firma alebo firma v rámci siete nepresvedčí, že boli splnené požiadavky uvedené v odseku R400.21.

Prijatie zákazky na poskytovanie služieb iných ako uisťovacích

R600.9 Predtým, ako firma alebo firma v rámci siete prijme zákazku na poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu, firma uplatní koncepčný rámec na identifikáciu, vyhodnotenie a riešenie akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti, ktoré by mohlo vzniknúť poskytnutím takejto služby.

Identifikovanie a posúdenie hrozieb

Všetci klienti auditu

600.10 A1 Popis kategórií hrozieb, ktoré môže vzniknúť, keď firma alebo firma v rámci siete poskytuje službu inú ako uisťovaciu klientovi auditu, je uvedený v odseku 120.6 A3.

600.10 A2 Faktory, ktoré sú relevantné pri identifikovaní rôznych hrozieb, ktoré môžu vzniknúť pri poskytovaní služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu a pri posudzovaní úrovne takýchto hrozieb, zahŕňajú:

- povahu, rozsah, predpokladané použitie a účel služby.

- spôsob, akým bude služba poskytovaná, napríklad personál, ktorý bude zapojený a jeho umiestnenie.
- závislosť klienta od služby, vrátane frekvencie, s akou bude služba poskytovaná.
- právne a regulačné prostredie, v ktorom sa služba poskytuje.
- skutočnosť, či je klient subjektom verejného záujmu.
- úroveň odbornosti manažmentu a zamestnancov klienta vzhľadom na druh poskytovanej služby.
- rozsah, v akom klient určuje významné záležitosti vyžadujúce úsudok. (Pozri odseky R400.20 a R400.21)
- skutočnosť, či výsledok služby ovplyvní účtovné záznamy alebo záležitosti premietnuté vo finančných výkazoch, na ktoré firma vyjadrí názor, a ak áno:
 - do akej miery bude mať výsledok služby významný vplyv na finančné výkazy.
 - do akej miery bude mať výsledok služby významný vplyv na finančné výkazy.
- povahu a rozsah prípadného vplyvu služby na systémy, ktoré generujú informácie tvoriace významnú časť:
 - účtovných záznamov alebo finančných výkazov klienta, na ktoré firma vyjadruje názor.
 - vnútorné kontroly finančného výkazníctva.
- stupeň spoľahlivosti výsledkov služby ako súčasť auditu.
- honorár súvisiaci s poskytovaním služby inej ako uisťovacej.

600.10 A3 Pododdiely 601 až 610 zahŕňajú príklady ďalších faktorov, ktoré sú relevantné pri identifikovaní hrozieb nezávislosti v dôsledku poskytovania určitých služieb iných ako uisťovacích a pri posudzovaní úrovne takýchto hrozieb.

Významnosť vo vzťahu k finančným výkazom

600.11 A1 Významnosť je faktor, ktorý je relevantný pri posudzovaní hrozieb v dôsledku poskytovania služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu. Pododdiely 601 až 610 sa týkajú významnosti vo vzťahu k finančným výkazom klienta auditu. Koncept významnosti vo vzťahu k auditu je predmetom štandardu ISA 320, *Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu* a vo vzťahu k previerke je predmetom ISRE 2400 (revidované znenie), *Zákazky na preverenie historických finančných výkazov*. Stanovenie významnosti zahŕňa uplatňovanie odborného úsudku a je ovplyvnené kvantitatívnymi aj kvalitatívnymi faktormi. Ovplyvňuje ho aj vnímanie potrieb používateľov finančných informácií.

600.12 A2 Ak kódex výslovne zakazuje poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu, firma alebo firma v rámci siete nesmie túto službu poskytovať bez ohľadu na významnosť výsledku alebo výsledkov služby inej ako uisťovacej týkajúcej sa finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

Poskytovanie poradenstva a odporúčaní

600.13 A1 Poskytovanie poradenstva a odporúčaní by mohlo viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom. To, či poskytovanie poradenstva a odporúčaní vytvára ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, zahŕňa určenie uvedené v odseku R600.15. Ak klient auditu nie je subjektom verejného záujmu a je identifikované ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, firma musí uplatniť koncepčný rámec na vyhodnotenie a riešenie tohto ohrozenia. Ak klient auditu je subjektom verejného záujmu, uplatňujú sa odseky R600.17 a R600.18.

Viacere služby iné ako uisťovacie poskytované tomu istému klientovi auditu

R600.13 Keď firma alebo firma v rámci siete poskytuje viacero služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu, firma musí posúdiť, či okrem hrozieb, ktoré vytvára každá služba samostatne, kombinovaný vplyv takýchto služieb nevytvára alebo neovplyvňuje ohrozenie nezávislosti.

600.14 A1 Okrem odseku 600.10 A2 môžu faktory, ktoré sú relevantné pri hodnotení úrovne ohrozenia nezávislosti v prípade poskytovania viacerých služieb iných ako uisťovacích klientovi auditu zahŕňať aj to, či:

- kombinovaný účinok poskytovania viacerých služieb zvyšuje úroveň ohrozenia nezávislosti, ktorú vytvára každá služba posudzovaná samostatne.
- kombinovaný účinok poskytovania viacerých služieb zvyšuje úroveň ohrozenia nezávislosti vyplývajúcej z celkového vzťahu s klientom auditu.

Ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom

600.15 A1 Keď firma alebo firma v rámci siete poskytuje službu inú ako uisťovaciu klientovi auditu, môže vzniknúť riziko, že firma bude vykonávať audit svojej vlastnej práce alebo práce firmy v rámci siete. Ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom je hrozba, že firma alebo firma v rámci siete nebude primerane posudzovať výsledky predchádzajúceho úsudku alebo činnosti vykonanej osobou vo firme alebo firme v rámci siete pri poskytovaní služby inej ako uisťovacej, o ktorú sa bude auditorský tím opierať pri vytváraní úsudku v rámci auditu.

- R600.15** Pred poskytnutím služby inej ako uisťovacej klientovi auditu firma alebo firma v rámci siete určí, či poskytovanie tejto služby môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, a to tak, že vyhodnotí, či existuje riziko, že:
- (a) výsledky služby budú tvoriť súčasť alebo ovplyvňovať účtovné záznamy, vnútorné kontroly finančného výkazníctva alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadrí názor, a
 - (b) v priebehu auditu týchto finančných výkazov, na ktoré firma vyjadrí názor, auditorský tím vyhodnotí alebo sa spoľahne na akékoľvek úsudky alebo činnosti, ktoré vykonala firma alebo firma v rámci siete pri poskytovaní služby.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

- 600.16 A1 Ak je klient auditu subjektom verejného záujmu, zainteresované strany majú zvýšené očakávania týkajúce sa nezávislosti firmy. Tieto zvýšené očakávania sú relevantné pre test primerane uvažujúcej a informovanej tretej strany, ktorý sa používa na vyhodnotenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom pri poskytovaní služby inej ako uisťovacej klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu.
- 600.16 A2 Ak poskytovanie služby inej ako uisťovacej klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, vzniká ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom, toto ohrozenie nemožno odstrániť a opatrenia na zníženie tohto ohrozenia na akceptovateľnú úroveň nie je možné uplatniť.

Ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom

- R600.17** Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať službu inú ako uisťovaciu klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak by poskytovanie takejto služby mohlo viesť k ohrozeniu nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom v súvislosti s auditom finančných výkazov, na ktoré firma vyjadrí názor. (Pozri odseky 600.14 A1 a R600.15).

Poskytovanie poradenstva a odporúčaní

- R600.18** Platí výnimka z odseku R600.17, podľa ktorej môže firma alebo firma v rámci siete poskytovať poradenstvo a odporúčania klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu vo vzťahu k informáciám alebo záležitostiam, ktoré vzniknú v priebehu auditu za predpokladu, že firma:
- (a) nepreberá zodpovednosť manažmentu (pozri odseky R400.20 a R400.21), a

- (b) uplatňuje koncepčný rámec na identifikovanie, vyhodnotenie a riešenie ohrození iných ako ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, ktoré by mohlo vzniknúť poskytnutím služby poradenstva.

600.18 A1 Príklady poradenstva a odporúčaní, ktoré môže poskytnúť v súvislosti s informáciami alebo záležitosťami, ktoré sa vyskytnú v priebehu auditu, zahŕňajú:

- poradenstvo v oblasti štandardov účtovných a finančných výkazov alebo zásad a požiadaviek na zverejňovanie finančných výkazov;
- poradenstvo o vhodnosti finančnej a účtovnej kontroly a o metódach používaných pri určovaní uvedených súm vo finančných výkazoch a súvisiacich zverejneniach;
- navrhnutie opravných účtovných položiek vyplývajúcich zo zistení auditu;
- prediskutovanie zistení o vnútorných kontrolách a procesoch finančného výkazníctva a odporúčanie zlepšení;
- prediskutovanie spôsobu, ako vyriešiť problémy odsúhlasovania účtov;
- poradenstvo o dodržiavaní súladu s účtovnými zásadami skupiny.

Riešenie ohrozenia nezávislosti

Všetci klienti auditu

600.19 A1 Odseky R120.10 až 120.10 A2 obsahujú požiadavku a aplikačný materiál, ktoré sú relevantné pri riešení ohrozenia nezávislosti, vrátane popisu opatrení na riešenie hrozieb.

600.19 A2 Ohrozenie nezávislosti spôsobené poskytovaním služby inej ako uisťovacej alebo viacerých služieb klientovi auditu sa líši v závislosti od skutočností a okolností zákazky na audit a povahy služby. Takéto ohrozenia možno riešiť uplatnením opatrení alebo úpravou rozsahu navrhovanej služby.

600.19 A3 Príklady opatrení, ktoré by mohli byť opatreniami na riešenie takýchto hrozieb, zahŕňajú:

- využívanie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, na poskytnutie služby;
- preskúmanie vykonanej audítorskej práce alebo služby vhodnou osobou vykonávajúcou kontrolu, ktorá sa nepodieľala na poskytovaní služby;
- získanie predbežného súhlasu s výsledkom služby od

- 600.19 A4 Nie vždy existuje možnosť prijať opatrenia na zníženie ohrozenia nezávislosti v dôsledku poskytovania služby inej ako uisťovacej klientovi auditu na akceptovateľnú úroveň. V takejto situácii si uplatňovanie koncepčného rámca vyžaduje, aby firma alebo firma v rámci siete:
- upravila rozsah navrhovanej služby, aby sa odstránili okolnosti, ktoré vytvárajú ohrozenie nezávislosti,
 - odmietla alebo ukončila poskytovanie služby, ktorá vytvára ohrozenie nezávislosti, ktoré nie je možné odstrániť ani znížiť na akceptovateľnú úroveň, alebo
 - ukončila zákazku na audit.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním ohľadom služieb iných ako uisťovacích

Všetci klienti auditu

- 600.20 A1 Odseky 400.40 A1 a 400.40 A2 sú relevantné pre komunikáciu firmy s osobami poverenými spravovaním ohľadom poskytovania služieb iných ako uisťovacích.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

- 600.21 A1 Odseky R600.22 až R600.24 vyžadujú, aby firma komunikovala s osobami poverenými spravovaním subjektu verejného záujmu predtým, ako firma alebo firma v rámci siete začne poskytovať služby iné ako uisťovacie subjektom v rámci podnikovej štruktúry, ktorej súčasťou je subjekt verejného záujmu, pričom tieto služby by mohli viesť k ohrozeniu nezávislosti firmy od subjektu verejného záujmu. Účelom takejto komunikácie je umožniť, aby osoby poverené spravovaním subjektu verejného záujmu mali účinný dohľad nad nezávislosťou firmy, ktorá vykonáva audit finančných výkazov tohto subjektu verejného záujmu.

- 600.21 A2 Firma, aby dodržala takéto požiadavky, sa môže dohodnúť s osobami poverenými spravovaním subjektu verejného záujmu na postupe, ktorý bude riešiť kedy a s kým má firma komunikovať. Takýto postup môže:

- stanoviť postup poskytovania informácií o navrhovanej službe, inej ako uisťovacej, ktorá môže byť na základe individuálnej zákazky, podľa všeobecnej politiky alebo na akomkoľvek inom dohodnutom základe.
- určiť subjekty, na ktoré by sa postup vzťahoval, čo môže zahŕňať aj iné subjekty verejného záujmu v rámci podnikovej štruktúry.

- určiť akékoľvek služby, ktoré by bolo možné poskytnúť subjektom verejného určeným v odseku R600.22 bez osobitného súhlasu osôb poverených spravovaním, ak súhlasia so všeobecnou politikou, že tieto služby nie sú zakázané podľa tohto oddielu a nevedú k ohrozeniu nezávislosti firmy, alebo ak takéto ohrozenie vznikne, bude na akceptovateľnej úrovni.
- stanoviť spôsob, ako osoby poverené spravovaním viacerých subjektov verejného záujmu v rámci tej istej podnikovej štruktúry určili, že má byť pridelené oprávnenie na schválenie služby.
- stanoviť postup, ktorý sa musí dodržiavať v prípade, že poskytovanie informácií potrebných pre osoby poverené spravovaním, aby mohli vyhodnotiť, či navrhovaná služba môže ohroziť nezávislosť firmy, je zakázané alebo obmedzené odbornými štandardmi, zákonmi alebo predpismi, alebo by mohlo viesť k zverejneniu citlivých alebo dôverných informácií.
- špecifikovať, ako by sa mohli vyriešiť záležitosti, na ktoré sa nevzťahuje tento postup.

R600.22

Predtým, ako firma, ktorá vykonáva audit finančných výkazov subjektu verejného záujmu, alebo firma v rámci siete prijme zákazku na poskytovanie služieb iných ako uisťovacích:

- (A) pre tento subjekt verejného záujmu;
- (B) akýkoľvek subjekt, ktorý kontroluje priamo alebo nepriamo tento subjekt verejného záujmu, alebo
- (C) akýkoľvek subjekt, ktorý je pod priamou alebo nepriamou kontrolou tohto subjektu verejného záujmu,

firma musí, ak to ešte nebolo riešené pri stanovení postupu dohodnutého s osobou poverenou spravovaním:

- (a) informovať osoby poverené spravovaním subjektu verejného záujmu, že firma určila, že poskytovanie služby:
 - (i) nie je zakázané a
 - (ii) nebude viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti firmy ako audítora subjektu verejného záujmu alebo že akékoľvek identifikované ohrozenie je na akceptovateľnej úrovni, alebo ak nie je, bude odstránené alebo znížené na akceptovateľnú úroveň, a
- (b) poskytnúť osobám povereným spravovaním subjektu verejného záujmu informácie, ktoré im umožnia informované posúdenie dopadu poskytovania služieb na nezávislosť firmy.

600.22 A1 Príklady informácií, ktoré môžu byť poskytnuté osobám povereným spravovaním subjektu verejného záujmu v súvislosti s konkrétnou službou inou ako uisťovacou, zahŕňajú:

- povahu a rozsah služby, ktorá sa má poskytovať.
- základ a výšku navrhovaného honoráru.
- ak firma identifikovala akékoľvek ohrozenie nezávislosti, ktoré by mohlo vzniknúť poskytovaním navrhovanej služby, základ pre posúdenie firmy, že ohrozenie je na akceptovateľnej úrovni, alebo ak nie je, opatrenia, ktoré firma alebo firma v rámci siete prijme na odstránenie ohrozenia nezávislosti alebo na jeho zníženie na akceptovateľnú úroveň.
- skutočnosť, či kombinovaný účinok poskytovania viacerých služieb vytvára ohrozenie nezávislosti alebo mení úroveň ohrozenia predtým identifikovaného.

R600.23 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby iné ako uisťovacie subjektom uvedeným v odseku R600.22, pokiaľ osoby poverené spravovaním subjektu verejného záujmu nesúhlasili, buď v rámci postupu dohodnutého s osobami poverenými spravovaním alebo v súvislosti s konkrétnou službou:

- (a) so záverom firmy, že poskytovanie služby nebude viesť k ohrozeniu nezávislosti firmy ako audítora subjektu verejného záujmu, alebo že akékoľvek identifikované ohrozenie je na akceptovateľnej úrovni, alebo ak nie je, že ohrozenie bude odstránené alebo znížené na akceptovateľnú úroveň, a
- (b) s poskytovaním služby.

R600.24 Platí výnimka z odsekov R600.22 a R600.23, podľa ktorej ak odborné štandardy, zákony alebo predpisy zakazujú firme poskytovať informácie o navrhovanej službe inej ako uisťovacej osobám povereným spravovaním subjektu verejného záujmu alebo ak by poskytnutie takýchto informácií viedlo k zverejneniu citlivých alebo dôverných informácií, firma môže poskytovať navrhovanú službu za predpokladu, že:

- (a) firma poskytuje informácie, ktoré je schopná poskytnúť bez toho, aby porušila svoje právne alebo profesionálne povinnosti,
- (b) firma informuje osoby poverené spravovaním subjektu verejného záujmu, že poskytnutie služby nebude viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti firmy od subjektu verejného záujmu, ani že akékoľvek identifikované ohrozenie je na akceptovateľnej úrovni, alebo ak nie je, bude odstránené alebo znížené na akceptovateľnú úroveň, a

- (c) osoby poverené spravovaním nemajú iný názor na záver firmy uvedený v bode (b).

R600.25

Firma alebo firma v rámci siete po zohľadnení všetkých záležitostí vznesených osobami poverenými spravovaním klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu alebo subjektom uvedeným v odseku R600.22, ktorý je príjemcom navrhovanej služby, musí odmietnuť službu inú ako uisťovaciu, alebo firma musí ukončiť zákazku na audit, ak:

- (a) firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať žiadne informácie osobám povereným spravovaním klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, pokiaľ sa takáto situácia nerieši v rámci postupu vopred dohodnutom s osobami poverenými spravovaním, alebo
- (b) osoby poverené spravovaním klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, nesúhlasia so záverom firmy, že poskytnutie služby nebude viesť k ohrozeniu nezávislosti firmy od klienta alebo že akékoľvek identifikované ohrozenie na akceptovateľnej úrovni alebo, ak nie je, bude odstránené alebo znížené na akceptovateľnú úroveň.

Klient auditu, ktorý sa neskôr stane subjektom verejného záujmu

R600.26

Služba iná ako uisťovacia, ktorú v súčasnosti alebo predtým poskytla firma alebo firma v rámci siete klientovi auditu, ohrozuje nezávislosť firmy, keď sa klient stane subjektom verejného záujmu, ak:

- (a) predchádzajúca služba iná ako uisťovacia nie je v súlade s ustanoveniami tohto oddielu, ktoré sa týkajú klienta auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu;
- (b) služby iné ako uisťovacie v súčasnosti prebiehajúce, ktoré nie sú povolené podľa tohto oddielu pre klientov auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu, nie sú ukončené pred tým, ako sa klient stane subjektom verejného záujmu, alebo ak to nie je možné, čo najskôr po tom, ako sa klient stane subjektom verejného záujmu, a
- (c) firma a osoby poverené spravovaním klienta, ktorý sa stane subjektom verejného záujmu, sa nedohodnú a neprijmú ďalšie opatrenia na riešenie akýchkoľvek hrozieb pre nezávislosť, ktoré nie sú na akceptovateľnej úrovni.

600.26 A1

Medzi opatrenia, ktoré firma môže odporúčať klientovi auditu, patrí zapojenie druhej firmy, aby:

- preskúmala alebo opätovne vykonala príslušné audítorské práce v nevyhnutnom rozsahu.

- vyhodnotila výsledky služby inej ako uisťovacej alebo opätovne vykonala službu inú ako uisťovaciu v nevyhnutnom rozsahu, aby druhá firma mohla prevziať zodpovednosť za službu.

Posudzované aspekty týkajúce sa niektorých spriaznených subjektov

R600.27 Tento oddiel zahŕňa požiadavky, ktoré zakazujú firmám a firmám v rámci siete poskytovať klientom auditu určité služby iné ako uisťovacie. Platí výnimka z týchto požiadaviek a požiadaviek v odseku R400.20, podľa ktorej firma alebo firma v rámci siete môže prevziať zodpovednosť manažmentu alebo poskytovať určité služby iné ako uisťovacie, ktoré by inak boli zakázané, nasledujúcim spriazneným osobám klienta, na finančné výkazy ktorého firma vyjadří názor:

- (a) subjekt, ktorý priamo alebo nepriamo kontroluje klienta,
- (b) subjekt s priamym finančným podielom na klientovi, ak má tento subjekt významný vplyv na klienta a podiel na klientovi je pre tento subjekt významný, alebo
- (c) subjekt, ktorý je pod spoločnou kontrolou s klientom, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:
 - (i) Firma alebo firma v rámci siete nevyjadruje názor na finančné výkazy spriazneného subjektu.
 - (ii) Firma alebo firma v rámci siete priamo ani nepriamo nepreberá zodpovednosť za manažment subjektu, na finančné výkazy ktorého firma vyjadří názor.
 - (iii) Služby nevytvárajú riziko ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom.
 - (iv) Firma rieši ostatné riziká ohrozenia nezávislosti, ktoré vznikli v dôsledku poskytovania takýchto služieb, ktoré nie sú na prijateľnej úrovni.

Dokumentácia

600.28 A1 Dokumentácia k záverom firmy o dodržiavaní ustanovení tohto oddielu v súlade s odsekmi R400.60 a 400.60 A1 môže obsahovať:

- Kľúčové prvky toho, ako firma chápe povahu služby inej ako uisťovacej, ktorá sa má poskytovať, a skutočnosť, či a ako by táto služba mohla ovplyvniť finančné výkazy, na ktoré firma vyjadří názor.
- Povaha akéhokoľvek ohrozenia nezávislosti v dôsledku poskytovania služby klientovi auditu, vrátane toho, či výsledky služby budú predmetom auditorských postupov.
- Rozsah zapojenia vedenia do poskytovania navrhovanej služby inej ako uisťovacej a dohľad nad touto službou.
- Akékoľvek prijaté opatrenie alebo kroky na riešenie ohrozenia

- Odôvodnenie firmy, na základe ktorého určila, že služba nie je zakázaná a že akékoľvek zistené ohrozenie nezávislosti je na akceptovateľnej úrovni.
- V súvislosti s poskytovaním navrhovanej služby inej ako uisťovacej subjektom uvedeným v odseku R600.22, kroky prijaté na dosiahnutie súladu s odsekmi R600.22 až R600.24.

PODODDIEL 601 – ÚČTOVNÉ SLUŽBY A SLUŽBY VEDENIA ÚČTOVNÍCTVA

Úvod

601.1 Okrem špecifických požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli sú požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch 600.1 až 600.28 A1 relevantné pre aplikovanie koncepčného rámca pri poskytovaní účtovných služieb a služieb vedenia účtovníctva klientovi auditu.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

601.2 A1 Manažment je zodpovedný za zostavenie a verné zobrazenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Tieto zodpovednosti zahŕňajú nasledujúce:

- Určenie účtovných zásad a pravidiel účtovania v súlade s týmito zásadami;
- Príprava alebo zmeny v zdrojových dokumentoch alebo dátach v elektronickej alebo inej forme preukazujúcich transakcie, napríklad:
 - nákupné objednávky,
 - mzdové časové záznamy,
 - objednávky odberateľov.
- Iniciovanie alebo menenie účtovných zápisov.
- Určovanie alebo schvaľovanie účtovných klasifikácií transakcií.

Popis služby

601.3 A1 Účtovné služby a služby vedenia účtovníctva predstavujú širokú škálu služieb vrátane:

- vypracovania účtovných záznamov a zostavenia finančných výkazov;
- zaznamenávania transakcií;

- služieb v oblasti miezd;
- riešenia problémov s odsúhlasovaním účtov;
- konverzia existujúcich finančných výkazov z jedného rámca do iného rámca finančného výkazníctva.

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania účtovných služieb a služieb vedenia účtovníctva

Všetci klienti auditu

601.4 A1 Poskytovanie účtovných služieb a služieb vedenia účtovníctva klientovi auditu vedie k ohrozeniu v dôsledku previerky po sebe samom, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firmy vyjadri názor.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

R601.5 Firma ani firma v rámci siete nesmie poskytovať klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, účtovné služby ani služby vedenia účtovníctva, vrátane zostavenia finančných výkazov, na ktoré firmy vyjadri názor, ani prípravy finančných informácií, ktoré tvoria základ takýchto finančných výkazov, ak:

- (a) služby nie sú rutínnej alebo mechanickej povahy a
- (b) firma nerieši ohrozenia, ktoré nie sú na akceptovateľnej úrovni.

601.5 A1 Účtovné služby a služby vedenia účtovníctva, ktoré sú rutinné alebo mechanické:

- (a) zahŕňajú informácie, dáta alebo materiály, v súvislosti s ktorými klient urobil akékoľvek úsudky alebo rozhodnutia, ktoré by mohli byť potrebné, a
- (b) vyžadujú malú mieru odborného úsudku alebo nevyžadujú žiadny odborný úsudok.

601.5 A2 Účtovné služby a služby vedenia účtovníctva môžu byť manuálne alebo automatizované. Pri určovaní, či automatizovaná služba je rutinná alebo mechanická, je potrebné zohľadniť faktory, ako sú činnosti, ktoré vykonáva technológia, a jej výstupy, a či technológia poskytuje automatizovanú službu, ktorá je založená na odborných znalostiach alebo úsudku firmy alebo firmy v rámci siete, alebo či si prípadne takéto znalosti a úsudok vyžaduje.

601.5 A3 Medzi príklady služieb, či už ide o manuálne alebo automatizované, ktoré možno považovať za rutinné alebo mechanické, patria nasledujúce služby:

- Vypracovanie mzdových výpočtov alebo hlásení pre schválenie a platbu klientom na základe údajov generovaných klientom.
- Zaúčtovanie opakujúcich sa transakcií, ktorých sumy sa ľahko určia zo zdrojových dokumentov, ako napríklad faktúry za energiu, vodné a stočné, ku ktorým klient určil alebo schválil vhodnú účtovnú klasifikáciu.
- Výpočet odpisov dlhodobého majetku, u ktorého klient určil zásady účtovania a odhadol jeho ekonomickú životnosť a zostatkovú cenu.
- Zaúčtovanie klientom zakódovaných transakcií do hlavnej účtovnej knihy.
- Zaúčtovanie klientom schválených zápisov v obratovej predvahe.
- Zostavenie finančných výkazov na základe informácií v obratovej predvahe schválenej klientom a príprava súvisiacich poznámok zo záznamov schválených klientom.

Firma alebo firma v rámci siete môže poskytovať takéto služby klientom auditu, ktorí nie sú subjektom verejného záujmu, ak firma alebo firma v rámci siete spĺňa požiadavky uvedené v odseku R400.21, aby sa zabezpečilo, že neprevezme zodpovednosť manažmentu v súvislosti so službou, a požiadavku v odseku R601.5 (b).

601.5 A4 Medzi príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom, ktoré vzniká pri poskytovaní účtovných služieb a služieb vedenia účtovníctva klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, patrí:

- využívanie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, na vykonanie služby,
- preskúmanie vykonanej audítorskej práce alebo služby vhodným odborníkom vykonávajúcim kontroly, ktorý sa nepodieľal na poskytovaní služby.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R601.6 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať účtovné služby a služby vedenia účtovníctva klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu.

R601.7 Platí výnimka z odseku R601.6, podľa ktorej firma alebo firma v rámci siete môže zostaviť štatutárne finančné výkazy pre spriaznenú osobu klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, zahrnutú v bode (c) alebo (d) definície spriaznenej osoby, za predpokladu, že:

- (a) audítorská správa o finančných výkazoch subjektu verejného záujmu bola vydaná,
- (b) firma alebo firma v rámci siete nepreberá zodpovednosť manažmentu a uplatňuje koncepčný rámec na identifikovanie, vyhodnotenie a riešenie ohrozenia nezávislosti,
- (c) firma alebo firma v rámci siete nezostavuje účtovné záznamy, ktoré sú podkladom pre štatutárne finančné výkazy spriaznenej osoby a tieto finančné výkazy vychádzajú z informácií schválených klientom, a
- (d) štatutárne finančné výkazy spriaznenej osoby nebudú tvoriť základ budúcich finančných výkazov skupiny tohto subjektu verejného záujmu.

PODODDIEL 602 – ADMINISTRATÍVNE SLUŽBY

Úvod

602.1 Okrem špecifického aplikačného materiálu v tomto pododdieli sú pri aplikovaní koncepčného rámca v prípade poskytovania administratívnych služieb klientovi auditu relevantné aj požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch 600.1 až 600.28 A1.

Aplikačný materiál

Popis služby

602.2 A1 Administratívne služby zahŕňajú pomoc klientom pri ich rutinných alebo mechanických úlohách v rámci bežnej prevádzky.

602.2 A2 Medzi príklady administratívnych služieb patrí:

- spracovanie alebo formátovanie dokumentu,
- príprava administratívnych alebo zákonných formulárov na schválenie klientom,
- podávanie takýchto formulárov podľa inštrukcií klienta,
- sledovanie termínov na podávanie zákonných priznaní a informovanie klienta auditu o týchto termínoch.

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania administratívnych služieb

Všetci klienti auditu

602.3 A1 Poskytovanie administratívnych služieb klientovi auditu zvyčajne nevedie k vzniku ohrozenia nezávislosti, ak sú tieto služby úradníckej

PODODDIEL 603 – OCEŇOVACIE SLUŽBY

Úvod

603.1 Okrem špecifických požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdiel sú pre uplatňovanie koncepčného rámca pri poskytovaní oceňovacích služieb klientovi auditu relevantné požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch 600.1 to 600.28 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

603.2 A1 Oceňovanie zahŕňa vytváranie predpokladov vzhľadom na budúci vývoj, použitie vhodnej metodológie a techník, a kombináciu obidvoch týchto prístupov s cieľom vypočítať určitú hodnotu alebo rozsah hodnôt pre majetok, záväzkov alebo podnik ako celok.

603.2 A2 Ak je firma alebo firma v rámci siete požiadaná o vykonanie ocenenia ako pomoc klientovi auditu v súvislosti s povinnosťami daňového výkazníctva alebo na účely daňového plánovania, a výsledky ocenenia nemajú priamy vplyv na finančné výkazy, platí aplikačný materiál stanovený v odsekoch 604.17 A1 až 604.19 A1, ktorý sa týka takýchto služieb.

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania oceňovacích služieb

Všetci klienti auditu

603.3 A1 Poskytovanie oceňovacej služby klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti, ak existuje riziko, že výsledky služby ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firmy vyjadri názor. Takáto služba môže tiež viesť k ohrozeniu v dôsledku lobizmu.

603.3 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri identifikovaní ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu, ktoré vzniká pri poskytovaní oceňovacej služby klientovi auditu, a pri hodnotení úrovne takéhoto ohrozenia, patrí nasledujúce:

- použitie a účel správy z oceňovania,
- skutočnosť, či bude správa z oceňovania zverejnená,
- rozsah, v akom je metodika oceňovania podložená zákonom alebo predpisom, iným precedensom alebo zavedenou praxou,

- rozsah, v akom sa klient podieľa na určovaní a schvaľovaní metodiky oceňovania a iných významných záležitostí vyžadujúcich úsudok,
- miera subjektivity obsiahnutej v posudzovanej položke, ak oceňovanie zahŕňa štandardné alebo zavedené metodiky,
- skutočnosť, či oceňovanie bude mať významný vplyv na finančné výkazy,
- rozsah zverejnení týkajúcich sa oceňovania vo finančných výkazoch,
- stupeň závislosti od budúcich udalostí takej povahy, ktorá by mohla spôsobiť významnú nestálosť príslušných hodnôt,

Ak bolo identifikované ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R603.5.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

603.3 A3 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu, ktoré vzniká pri poskytovaní služieb oceňovania klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú nasledujúce:

- Využitie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, na vykonanie služby môže riešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu.
- Vhodná osoba vykonávajúca kontrolu, ktorá sa nepodieľa na poskytovaní služby, môže odstrániť ohrozenie previerky po sebe samom preskúmaním audítorskej práce alebo poskytnutej služby.

R603.4 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať oceňovacie služby klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, v prípade, že:

- (a) oceňovanie zahŕňa značnú mieru subjektivity a
- (b) oceňovanie má významný vplyv na finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor

603.4 A1 Určité oceňovania nezahŕňajú významnú mieru subjektivity. Ide hlavne o prípady, keď základné predpoklady sú dané zákonom alebo predpisom, alebo sú všeobecne akceptované, a keď techniky a metodológie, ktoré sa použijú, vychádzajú zo všeobecne akceptovaných štandardov alebo sú stanovené zákonom alebo predpisom. Za takýchto okolností výsledky ocenenia vykonaného dvoma alebo viacerými stranami sa pravdepodobne nebudú významne odlišovať.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Ohrozenie v dôsledku preverky po sebe samom

R603.5 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať oceňovacie služby klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak by poskytnutie takejto oceňovacej služby mohlo viesť k ohrozeniu v dôsledku preverky po sebe samom. (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

Ohrozenie v dôsledku lobizmu

603.5 A1 Príkladom opatrenia, ktoré by mohlo byť opatrením na riešenie ohrozenia v dôsledku lobizmu, ktoré vzniká poskytnutím služby oceňovania klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, je využitie odborníkov, ktorí nie sú členmi auditorského tímu, na vykonanie služby.

PODODDIEL 604 – DAŇOVÉ SLUŽBY

Úvod

604.1 Pri aplikovaní koncepčného rámca v prípade poskytovania daňových služieb klientovi auditu sú okrem špecifických požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli relevantné aj požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch 600.1 až 600.28 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

604.2 A1 Daňové služby zahŕňajú širokú škálu služieb. Tento pododdiel sa venuje konkrétne týmto druhom služieb:

- Vypracovanie daňových priznaní
- Daňové výpočty na účely prípravy účtovných zápisov
- Daňové poradenské služby
- Služby daňového plánovania
- Daňové služby zahŕňajúce oceňovanie
- Pomoc pri riešení daňových sporov

604.2 A2 Daňové služby je možné posudzovať v rámci širokých okruhov, ako napríklad daňové plánovanie alebo dodržiavanie daňových predpisov. Takéto služby sú však v praxi často vzájomne prepojené a môžu sa kombinovať s inými druhmi služieb, ktoré firma neposkytuje, ako napríklad služby v oblasti podnikových financií. Preto nie je možné všeobecne kategorizovať ohrozenia, ktoré konkrétne daňové služby vyvolávajú.

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania daňových služieb

- 604.3 A1 Poskytovanie daňových služieb klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Takéto služby môžu tiež viesť k ohrozeniu nezávislosti v dôsledku lobizmu.
- 604.3 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri identifikácii ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu, ktoré vzniká poskytovaním akejkoľvek daňovej služby klientovi auditu, a pri posudzovaní úrovne takéhoto ohrozenia, patria:
- konkrétne charakteristiky zákazky.
 - úroveň daňových znalostí zamestnancov klienta.
 - systém, podľa ktorého daňové orgány posudzujú a spravujú príslušné dane, a úloha firmy alebo firmy v rámci siete v tomto procese.
 - komplexnosť príslušného daňového režimu a miera úsudku potrebná na jeho uplatnenie.

Všetci klienti auditu

- R604.4** Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytnúť daňovú službu alebo odporučiť transakciu klientovi auditu, ak sa služba alebo transakcia týka marketingu, plánovania alebo vyjadrenia v prospech daňového režimu, ktorý pôvodne priamo alebo nepriamo odporučila firma alebo firma v rámci siete, a významným účelom daňového režimu alebo transakcie je vyhýbanie sa plateniu daní, pokiaľ si firma nie je istá, že navrhovaný režim má základ v platných daňových zákonoch alebo predpisoch, ktoré pravdepodobne prevládnu.
- 604.4 A1 Pokiaľ daňový postup nemá základ v platných daňových zákonoch alebo predpisoch, o ktorých je firma presvedčená, že pravdepodobne prevládnu, poskytovanie služby inej ako uisťovacej popísanej v odseku R604.4 vedie k ohrozeniu nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, v dôsledku previerky po sebe samom a v dôsledku lobizmu, ktoré nie je možné odstrániť, a nie je možné uplatniť opatrenie na zníženie ohrozenia na akceptovateľnú úroveň.

A. Vypracovanie daňového priznania**Popis služby**

- 604.5 A1 Služba vypracovania daňového priznania zahŕňa:
- pomoc klientom v súvislosti s ich povinnosťami daňového výkazníctva, a to vypracovaním a vyplnením informácií vrátane výšky splatnej dane (zvyčajne v štandardných formulároch), ktoré sa majú predložiť príslušným daňovým orgánom.

- poskytnutie poradenstva pri posudzovaní transakcií z minulosti v daňovom priznaní.
- odpovedanie v mene klienta auditu na žiadosti daňových orgánov o dodatočné informácie a analýzy (vrátane poskytnutia vysvetlení a technickej podpory pri zvolenom prístupe).

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania služieb vypracovania daňového priznania

Všetci klienti auditu

- 604.6 A1 Poskytovanie služby vypracovania daňových priznání zvyčajne nepredstavuje vznik ohrozenia, pretože:
- služby vypracovania daňového priznania sú založené na historických informáciách a zahŕňajú najmä analýzu a prezentáciu takýchto historických informácií podľa existujúcich daňových zákonov, vrátane precedensov a zaužívanej praxe, a
 - daňové priznania podliehajú procesu kontroly alebo schvaľovania, ktorý daňový úrad považuje za vhodný.

B. Daňové výpočty na účely prípravy účtovných zápisov

Popis služby

- 604.7 A1 Služby daňových výpočtov zahŕňajú prípravu výpočtov splatných a odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok na účely prípravy účtovných zápisov potvrdzujúcich daňové pohľadávky alebo záväzky vo finančných výkazoch klienta auditu.

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania služieb daňových výpočtov

Všetci klienti auditu

- 604.8 A1 Príprava výpočtov splatných a odložených daňových záväzkov (alebo pohľadávok) pre klienta auditu na účely prípravy účtovných zápisov, ktoré bude následne firma preverovať v rámci auditu, vytvára ohrozenie v dôsledku previerky po sebe.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

- 604.9 A1 Okrem faktorov uvedených v odseku 604.3 A2 je pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia, ktoré vzniklo pri príprave výpočtov pre klienta auditu, relevantný aj faktor, či môže výpočet významne ovplyvniť finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor.
- 604.9 A2 Príklady opatrení, ktoré by mohli byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, keď klient auditu nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú:

- poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi auditorského tímu, aby vykonali túto službu.
- využitie služieb vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal práce vykonané na audite alebo poskytnutú službu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R604.10 Firma alebo firma v rámci siete nesmie pripravovať daňové výpočty splatných a odložených daňových záväzkov (alebo pohľadávok) pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu. (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

C. Služby daňového poradenstva a daňového plánovania

Popis služby

604.11 A1 Daňové plánovanie alebo iné daňové poradenské služby predstavujú širokú škálu služieb, ako napríklad poradenstvo pre klienta o daňovo efektívnom štruktúrovaní záležitostí, alebo poradenstvo pri uplatňovaní nových daňových zákonov alebo predpisov.

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania služieb daňového poradenstva a daňového plánovania

Všetci klienti auditu

604.12 A1 Poskytovanie služieb daňového plánovania a iných daňových poradenských služieb môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Takéto služby môžu tiež vytvoriť ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu.

604.12 A2 Poskytovanie služieb daňového plánovania a iných daňových poradenských služieb nevytvorí ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, ak takéto služby:

- sú podporené stanoviskom daňového orgánu alebo iným precedensom,
- sú založené na zavedenej praxi (ktorá sa bežne používa a nebola spochybnená príslušným daňovým orgánom), alebo
- majú základ v daňovom práve, o ktorom je firma presvedčená, že pravdepodobne prevládne.

604.12 A3 Okrem odseku 604.3 A2 sú pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom alebo lobizmu v prípade poskytovania služieb daňového plánovania a iných daňových poradenských služieb klientom auditu relevantné faktory, ako napríklad:

- miera subjektivity obsiahnutá pri určovaní vhodného posúdenia v súvislosti s daňovým poradenstvom vo finančných výkazoch.
- skutočnosť, či sa daňové posúdenie opiera o súkromné rozhodnutie alebo bolo inak potvrdené daňovým orgánom pred zostavením finančných výkazov.
- rozsah, v akom výsledok daňového poradenstva má významný vplyv na finančné výkazy.

Ak bolo identifikované ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R604.15.

Prípady, keď efektívnosť daňového poradenstva závisí od konkrétneho účtovného postupu alebo prezentácie vo finančných výkazoch

- R604.13** Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať službu daňového plánovania ani iné daňové poradenské služby klientovi auditu:
- (a) efektívnosť daňového poradenstva závisí od konkrétneho účtovného postupu alebo prezentácie vo finančných výkazoch, a
 - (b) audítorský tím má odôvodnené pochybnosti týkajúce sa vhodnosti súvisiaceho účtovného postupu alebo prezentácie podľa príslušného rámca finančného výkazníctva.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

604.14 A1 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním služieb daňového poradenstva alebo daňového plánovania klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú nasledujúce:

- Poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali službu, môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom alebo lobizmu.
- Poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal audítorskú prácu alebo poskytnutú službu, môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom.
- Získanie predbežného súhlasu alebo poradenstva od daňových orgánov môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom alebo lobizmu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom

R604.15 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby daňového poradenstva alebo daňového plánovania klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak by poskytnutie takýchto služieb mohlo viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom. (Pozri odseky R600.15, R600.17, a 604.12 A2).

Ohrozenie v dôsledku lobizmu

- 604.15 A1 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu poskytovaním služieb daňového poradenstva a daňového plánovania klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú:
- poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi auditorského tímu, aby vykonali službu.
 - získanie predbežného súhlasu od daňových orgánov.

D. DAŇOVÉ SLUŽBY ZAHŔŇAJÚCE OCENENIE

Popis služby

- 604.16 A1 K poskytovaniu daňových oceňovacích služieb môže dôjsť za rôznych okolností vrátane nasledujúcich:
- Transakcie spojené s fúziou a akvizíciou
 - Reštrukturalizácia skupiny a podniková reorganizácia
 - Štúdiá transferového oceňovania
 - Dohody o odmeňovaní na základe akcií

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania daňových služieb zahŕňajúcich ocenenie

Všetci klienti auditu

- 604.17 A1 Poskytnutie ocenenia na daňové účely klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, ak existuje riziko, že výsledky služby ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Takáto služba môže tiež predstavovať ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu.
- 604.17 A2 Ak firma alebo firma v rámci siete vykoná ocenenie na daňové účely s cieľom pomôcť klientovi auditu pri plnení jeho daňových oznamovacích povinností alebo na účely daňového plánovania, výsledok ocenenia:

- (a) nemusí mať žiadny vplyv na účtovné záznamy alebo finančné

výkazy okrem účtovných položiek týkajúcich sa dane.

V takýchto situáciách sa uplatňujú požiadavky a aplikačný materiál uvedený v tomto pododdiel.

- (b) môže ovplyvniť účtovné záznamy alebo finančné výkazy spôsobom, ktorý sa neobmedzuje iba účtovné položky súvisiace s daňou, napríklad ak ocenenie vedie k preceneniu majetku. V takýchto situáciách sa uplatňujú požiadavky uvedené v pododdiel 603 týkajúce sa oceňovacích služieb.

604.17 A3 Vykonanie ocenenia na daňové účely pre klienta auditu nebude viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, ak:

- (a) základné predpoklady sú stanovené zákonom alebo inými predpismi, alebo sú všeobecne uznávané, alebo
- (b) techniky a metodiky, ktoré sa majú použiť, vychádzajú zo všeobecne uznávaných štandardov alebo iných právnych predpisov a ocenenie podlieha externému preskúmaniu zo strany daňových orgánov alebo podobných regulačných orgánov.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

604.18 A1 Firma alebo firma v rámci siete môže vykonať ocenenie na daňové účely pre klienta auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, ak výsledok ocenenia ovplyvňuje účtovné záznamy alebo finančné výkazy prostredníctvom účtovných položiek týkajúcich sa dane. Toto by zvyčajne nevytváralo ohrozenie nezávislosti, ak je vplyv na finančné výkazy nevýznamný alebo ak ocenenie, ktoré je súčasťou daňového priznania alebo iného podania, podlieha externému preskúmaniu zo strany daňových orgánov alebo podobných regulačných orgánov.

604.18 A2 Ak ocenenie vykonané na daňové účely nepodlieha externému preskúmaniu a jeho vplyv na finančné výkazy je významný, okrem odseku 604.3 A2 sú pri identifikovaní ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním týchto služieb klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, a pri vyhodnocovaní úrovne takýchto ohrození relevantné tieto faktory:

- Rozsah, v akom je metodika oceňovania podložená daňovým zákonom alebo predpisom, iným precedensom alebo zavedenou praxou.
- Stupeň subjektivity, ktorá súvisí s ocenením.
- Spoľahlivosť a rozsah podkladových údajov.

604.18 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie

takýchto ohrození pre klienta auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú nasledujúce:

- Poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali službu, môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom alebo lobizmu.
- Poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal audítorskú prácu alebo poskytnutú službu, môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom.
- Získanie predbežného súhlasu alebo poradenstva od daňových orgánov môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom alebo lobizmu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom

R604.19 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať oceňovacie služby na daňové účely pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak poskytovanie takejto služby môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom. (Pozri odseky R600.15, R600.17 a 604.17 A3).

Ohrozenie v dôsledku lobizmu

604.19 A1 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu poskytovaním oceňovacích služieb na daňové účely pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú:

- poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali službu.
- získanie predbežného súhlasu alebo poradenstva od daňových orgánov.

E. Pomoc pri riešení daňových sporov

Popis služby

604.20 A1 Služba iná ako uistovacia na poskytovanie pomoci klientovi auditu pri riešení daňových sporov môže vyplývať na základe posúdenia daňového úradu pri daňových výpočtoch a postupoch. Takáto služba môže zahŕňať napríklad poskytovanie pomoci, keď daňový úrad oznámil klientovi, že argumenty v určitej otázke boli zamietnuté a daňový úrad alebo klient postúpil vec na rozhodnutia vo formálnom konaní pred súdom alebo verejným tribunálom.

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania pomoci pri riešení daňových sporov

Všetci klienti auditu

604.21 A1 Poskytovanie pomoci pri riešení daňového sporu klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, ak existuje riziko, že výsledky služby ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Takáto služba môže tiež vytvoriť ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu.

604.22 A1 Okrem faktorov, ktoré boli identifikované v odseku 604.3 A2, medzi faktory, ktoré sú relevantné pri identifikovaní ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním pomoci klientovi auditu pri riešení daňových sporov, a pri posudzovaní úrovne takýchto ohrození, patrí nasledujúce:

- úloha, ktorú zohráva manažment pri riešení sporu.
- rozsah, v akom bude mať výsledok sporu významný vplyv na finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor.
- skutočnosť, či poskytnuté poradenstvo je predmetom daňového sporu.
- rozsah, v akom záležitosť vychádza z daňových zákonov a predpisov, ostatných precedensov alebo zavedených postupov.
- skutočnosť, či ide o verejné pojednávanie.

Ak bolo identifikované ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R604.24.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

604.23 A1 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním služby pomoci pri riešení daňových sporov klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú nasledujúce:

- Poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi auditorského tímu, aby vykonali danú službu, môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu.
- Poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal auditorskú prácu alebo poskytnutú službu, môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom

R604.24 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať pomoc pri riešení daňových sporov klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak by poskytnutie takejto pomoci mohlo viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom. (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

Ohrozenie v dôsledku lobizmu

604.24 A1 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, je poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu.

Riešenie daňových záležitostí vrátane výkonu funkcie advokáta pred súdom alebo verejným tribunálom

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

R604.25 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať daňové služby, ktoré zahŕňajú poskytnutie pomoci pri riešení daňových sporov, klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, ak:

- (a) služby zahŕňujú zastupovanie klienta auditu pred verejným tribunálom alebo súdom pri riešení daňovej záležitosti, a
- (b) predmetné sumy sú významné z hľadiska finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R604.26 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať daňové služby, ktoré zahŕňajú poskytovanie pomoci pri riešení daňových sporov, klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak služby zahŕňajú zastupovanie klienta auditu pred súdom alebo verejným tribunálom.

604.27 A1 Odseky R604.25 a R604.26 nevyklúčujú, aby firma alebo firma v rámci siete pokračovala vo funkcii poradcu v súvislosti so záležitosťou, ktorá je predmetom pojednávania pred verejným tribunálom alebo súdom, napríklad:

- odpovedanie na špecifické žiadosti o informácie.
- poskytnutie popisu skutkového stavu alebo svedectva o vykonaných prácach.
- pomoc klientovi pri analyzovaní daňových záležitostí súvisiacich s daným problémom.

604.27 A2 Význam pojmov „verejný tribunál“ alebo „súd“ sa určí podľa toho, ako je daňové konanie prerokúvané v konkrétnej jurisdikcii.

PODODDIEL 605 – SLUŽBY INTERNÉHO AUDITU

Úvod

605.1 Okrem konkrétnych požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli platia požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch v odsekoch 600.1 až 600.28 A1 pri aplikovaní koncepčného rámca v prípade poskytovanie služby interného auditu klientovi auditu.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

- 605.2 A1 Služby interného auditu zahŕňajú širokú škálu činností a môžu zahŕňať pomoc klientovi auditu pri vykonávaní jedného alebo viacerých aspektov jeho činností. Činnosti interného auditu môžu zahŕňať nasledujúce:
- monitorovanie interných kontrolných postupov - preverovanie kontrolných systémov, sledovanie ich fungovania a odporúčanie zlepšení.
 - preskúmanie finančných a prevádzkových informácií:
 - previerka prostriedkov použitých na identifikovanie, meranie,
 - klasifikáciu a vykazovanie finančných a prevádzkových informácií.
 - špecifické previerky jednotlivých položiek vrátane podrobného testovania transakcií, stavov a postupov.
 - previerka hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti prevádzkových činností vrátane nefinančných činností subjektu.
 - previerka súladu:
 - so zákonmi, predpismi a inými externými požiadavkami.
 - so zásadami a predpismi manažmentu a inými internými požiadavkami.
- 605.2A2 Rozsah a ciele činností interného auditu sú veľmi rozsiahle a závisia od veľkosti a štruktúry spoločnosti, požiadaviek manažmentu a osôb poverených spravovaním, rovnako ako aj od potreby a očakávania manažmentu. Keďže sa nemusia týkať záležitostí, ktoré majú prevádzkový charakter, nemusia sa nevyhnutne vzťahovať na záležitosti, ktoré budú predmetom posudzovania v súvislosti s auditom finančných výkazov.

Riziko prevzatia zodpovednosti manažmentu pri poskytovaní služby interného auditu

R605.3 Odsek R400.20 vylučuje, aby firma alebo firma v rámci siete prevzala zodpovednosť manažmentu. Pri poskytovaní služby interného auditu klientovi auditu sa musí firma uistiť, že:

- (a) klient vyčlenil primerané a dostatočné zdroje, ktoré sú podriadené osobám povereným spravovaním:
 - (i) na prevzatie neustálej zodpovednosti za činnosti interného auditu, a
 - (ii) na potvrdenie zodpovednosti za navrhnutie, realizáciu, monitorovanie a udržiavanie interných kontrol;
- (b) klient preskúmal, posúdil a schválil rozsah, riziká a frekvenciu služieb interného auditu.
- (c) klient vyhodnotil primeranosť služieb interného auditu a zistení vyplývajúce z ich výkonu.
- (d) klient vyhodnotil a určil, ktoré odporúčania poskytnutých služieb interného auditu sa majú realizovať, a aby manažment klienta riadil implementačný proces, a
- (e) klient oboznámil osoby poverené spravovaním s dôležitými zisteniami a odporúčaniami vyplývajúcimi z poskytnutých služieb interného auditu.

605.3 A1 Vykonávanie časti činností interného auditu klienta zvyšuje možnosť, že jednotlivci v rámci firmy alebo firmy v rámci siete poskytujúci služby interného auditu prevezmú zodpovednosť manažmentu.

605.3 A2 Medzi príklady služieb interného auditu, ktoré zahŕňujú prevzatie zodpovednosti manažmentu, patrí nasledujúce:

- Určenie zásad interného auditu alebo strategického smerovania činností interného auditu.
- Riadenie a prevzatie zodpovednosti za konanie zamestnancov oddelenia interného auditu spoločnosti.
- Rozhodnutie, ktoré odporúčania vyplývajúce zo záverov interného auditu je potrebné implementovať.
- Oznamovanie výsledkov činností interného auditu osobám poverených spravovaním v mene manažmentu.
- Vykonávanie postupov, ktoré sú súčasťou vnútorných kontrolných postupov, ako napríklad preverovanie a schvaľovanie zmien oprávnení zamestnancov na prístup k údajom.
- Prevzatie zodpovednosti za navrhovanie, implementovanie a udržiavanie systému vnútorných kontrol.
- Vykonávanie činností interného auditu dodávateľským spôsobom, ktoré zahŕňajú celú alebo podstatnú časť činností útvaru interného auditu v prípade, že firma alebo firma v rámci siete je zodpovedná za určenie rozsahu prác interného auditu a môže zodpovedať za jednu alebo viac záležitostí uvedených vyššie.

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z poskytovania služieb interného auditu*Všetci klienti auditu*

605.4 A1 Poskytovanie služieb interného auditu klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia audit finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

605.4 A2 Ak firma využíva práce útvaru interného auditu v prípade zákazky na audit, Medzinárodné audítorské štandardy požadujú, aby firma vykonala postupy na posúdenie primeranosti týchto prác. Podobne, ak firma alebo firma v rámci siete prijme zákazku poskytovať služby interného auditu klientovi auditu a výsledky týchto služieb sa použijú pri vykonávaní externého auditu, dochádza k ohrozeniu v dôsledku previerky po sebe samom, keďže existuje možnosť, že audítorský tím bude využívať výsledky služieb interného auditu bez:

- (a) primeraného posúdenia týchto výsledkov, alebo
- (b) uplatnenia rovnakého stupňa profesionálneho skepticizmu, aký by mal byť uplatnený, ak by práce interného auditu vykonávali osoby, ktoré nie sú zamestnancami firmy.

605.4 A3 Faktory, ktoré sú relevantné pri identifikovaní ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom poskytovaním služieb interného auditu klientovi auditu a pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia zahŕňujú nasledujúce:

- Významnosť súm vykázaných v súvisiacich finančných výkazoch.
- Riziko chyby vyplývajúce z tvrdení, ktoré sa týkajú súm vykázaných v týchto finančných výkazoch.
- Miera spoliehania sa, že audítorský tím bude vykonávať činnosť služieb interného auditu aj počas externého auditu.

V prípade, že bolo identifikované ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R605.6.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

605.5 A1 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom poskytovaním služby interného auditu klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, je poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R605.6 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby interného auditu klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak poskytovanie takýchto služieb môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom. (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

605.6 A1 Medzi príklady služieb, ktoré sú zakázané podľa odseku R605.6, patria služby interného auditu, ktoré sa týkajú:

- interných kontrol finančného výkazníctva.
- finančných systémov účtovníctva, ktoré vytvárajú informácie pre účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor.
- sumy alebo zverejnenia, ktoré sa týkajú finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

PODODDIEL 606 – SLUŽBY SÚVISIACE SO SYSTÉMAMI INFORMAČNÝCH TECHNOLOGIÍ

Úvod

606.1 Okrem konkrétnych požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli sú pri aplikovaní koncepčného rámca v prípade poskytovania služieb súvisiacich s informačnými technológiami (IT) klientovi auditu relevantné aj požiadavky uvedené v odsekoch 600.1 až 600.28 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

- 606.1 A1 Služby súvisiace so systémami IT zahŕňajú širokú škálu služieb vrátane:
- návrhu alebo implementácie hardvérových alebo softvérových systémov.
 - implementovania systémov IT, vrátane inštalácie, konfigurácie, prepojenia alebo prispôbenia podľa potrieb klienta.
 - prevádzky, údržby, monitorovania, aktualizovania alebo modernizovania systémov IT.
 - zberu alebo ukladania údajov alebo správy hostingu údajov (priamo alebo nepriamo).
- 606.2 A2 Systémy IT môžu:
- (a) zhromažďovať zdrojové dáta,
 - (b) byť súčasťou vnútorných kontrol v rámci finančného výkazníctva, alebo
 - (c) generovať informácie, ktoré ovplyvňujú účtovné záznamy, resp. finančné výkazy vrátane súvisiacich zverejnení informácií.

Systémy IT však môžu zahŕňať aj záležitosti, ktoré nesúvisia s účtovnými záznamami klienta auditu, vnútornými kontrolnými postupmi v rámci finančného výkazníctva ani finančnými výkazmi.

Riziko prevzatia zodpovednosti manažmentu pri poskytovaní služieb súvisiacich so systémami IT

R606.3 Odsek R400.20 vylučuje, aby firma alebo firma v rámci siete prevzala zodpovednosť manažmentu. Pri poskytovaní služieb súvisiacich so systémami IT klientovi auditu sa firma alebo firma v rámci siete musí uistiť, že:

- (a) klient potvrdil svoju zodpovednosť za vytvorenie a monitorovanie systému vnútorných kontrol,
- (b) klient určil kompetentného zamestnanca, pokiaľ možno z vyšších úrovní riadenia, ktorý bude zodpovedný za vykonanie všetkých manažérskych rozhodnutí týkajúcich sa návrhu a implementácie hardvérových alebo softvérových systémov,
- (c) klient vyhodnotil primeranosť a výsledky návrhu, vývoja, implementácie, prevádzky, údržby, monitorovania, aktualizácie alebo modernizácie systému IT, a
- (d) klient je zodpovedný za prevádzku systému IT a za údaje, ktoré systém generuje a používa.

606.3 A1 Príklady služieb systémov, ktoré vedú k prevzatiu zodpovednosti za riadenie, zahŕňajú prípady, keď firma alebo firma v rámci siete:

- ukladá údaje alebo spravuje (priamo alebo nepriamo) hosting údajov v mene klienta auditu. Takéto služby zahŕňajú:
 - pôsobenie ako jediný prístup k finančnému alebo nefinančnému informačnému systému klienta auditu.
 - prevzatie do úschovy alebo uchovávanie údajov alebo záznamov klienta auditu tak, že údaje alebo záznamy klienta auditu sú inak neúplné.
 - poskytovanie elektronických bezpečnostných alebo zálohovacích služieb, ako je napríklad funkcia kontinuity podnikania alebo obnovy po havarijnom stave, pre údaje alebo záznamy klienta auditu.
- prevádzkuje, udržiava alebo monitoruje systémy IT, sieť alebo webové stránky klienta auditu.

606.3 A2 Zber, prijímanie, prenos a uchovávanie údajov poskytnutých zo strany klienta auditu v priebehu auditu alebo umožnenie poskytovania príпустnej služby tomuto klientovi sa nepovažuje za prevzatie manažérskej zodpovednosti za riadenie.

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z poskytovania služieb súvisiacich so systémami IT

Všetci klienti auditu

606.4 A1 Poskytovanie služieb súvisiacich so systémami IT klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia audit finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor.

606.4 A2 Faktory, ktoré sú relevantné pri identifikácii ohrozenia nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom poskytovaním služieb súvisiacich so systémami IT klientovi auditu a pri posudzovaní úrovne takéhoto ohrozenia, zahŕňajú:

- povahu služby,
- charakter IT systémov klienta a miera, do ktorej ovplyvnia alebo pôsobia na účtovné záznamy klienta, jeho interné kontroly finančného výkazníctva alebo finančné výkazy,
- mieru spoliehania sa na systémy IT, ktorá bude priradená konkrétny systémom IT v rámci auditu.

V prípade identifikácie ohrozenia nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R606.6.

606.4 A3 Príklady služieb systémov IT, ktoré vedú k riziku ohrozenia nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom, ak sú súčasťou účtovných záznamov alebo systému vnútornej kontroly finančného výkazníctva klienta auditu alebo majú na túto vnútornú kontrolu vplyv, zahŕňajú:

- návrh, vývoj, implementáciu, prevádzku, údržbu, monitorovanie, aktualizáciu alebo modernizáciu systémov IT, vrátane tých, ktoré súvisia s kybernetickou bezpečnosťou,
- podporu systémov IT klienta auditu, vrátane sieťových a softvérových aplikácií,
- implementáciu softvéru na vykazovanie účtovných alebo finančných informácií, bez ohľadu na to, či bol vyvinutý firmou alebo firmou v rámci siete.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

606.5 A1 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom poskytovaním služieb súvisiacich so systémami IT klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, je poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R606.6 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby súvisiace so systémami IT klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak poskytovanie takýchto služieb môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

PODODDIEL 607 – SLUŽBY PODPORY PRI SÚDNYCH PROCESOCH

Úvod

607.1 Okrem konkrétnych požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli sú pri aplikovaní koncepčného rámca v prípade poskytovania služby podpory pri súdnych procesoch klientovi auditu relevantné aj požiadavky uvedené v odsekoch 600.1 až 600.28 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

607.2 A1 Služby podpory pri súdnych procesoch môžu zahŕňať nasledujúce činnosti:

- Podpora pri spravovaní a vyhľadávaní dokumentácie.
- Vystupovanie v pozícii svedka vrátane súdneho znalca.
- Výpočet odhadovanej náhrady škody alebo iných súm, ktoré sa môžu stať pohľadávkou alebo záväzkom ako výsledok súdneho sporu alebo iného právneho sporu.
- Forenzné alebo vyšetrovacie služby.

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z poskytovania služieb podpory pri súdnych procesoch

Všetci klienti auditu

607.3 A1 Poskytovanie služieb podpory pri súdnych procesoch klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Takéto služby môžu tiež vytvoriť ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu.

607.4 A1 Faktory, ktoré sú relevantné pri identifikácii ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním služieb podpory pri súdnych procesoch klientovi auditu, a pri posudzovaní úrovne takýchto ohrození, patria:

- právne a regulačné prostredie, v ktorom je služba poskytovaná,
- povaha a charakteristika služby,
- rozsah, v akom výsledok služby podpory pri súdnych procesoch môže zahŕňať odhad alebo môže ovplyvniť odhad náhrady škody alebo iných súm, ktoré môžu mať významný vplyv na finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor.

Ak bolo identifikované ohrozenie nezávislosti pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R607.6.

- 607.4 A2 Ak firma alebo firma v rámci siete poskytuje služby podpory pri súdnom procese klientovi auditu a služba zahŕňa stanovenie odhadu náhrady škody alebo iných súm, ktoré majú vplyv na finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor, platia aj požiadavky a aplikačný materiál uvedené v pododdielke 603 týkajúce sa oceňovacích služieb.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

- 607.5 A1 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním služby podpory pri súdnych procesoch klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, je poverenie odborníka, ktorý nie je členom auditorského tímu, aby vykonal danú službu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom

- R607.6** Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby podpory pri súdnych procesoch klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak poskytovanie takýchto služieb môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom. (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

- 607.6 A1 Príkladom služby, ktorá je zakázaná, pretože môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti, je poskytovanie poradenstva v súvislosti so súdnym konaním, ak existuje riziko, že výsledok služby ovplyvní vyčíslenie akejkoľvek rezervy alebo inej sumy vo finančných výkazoch, na ktoré firma vyjadruje názor.

Ohrozenie v dôsledku lobizmu

- 607.6 A2 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu poskytovaním služby podpory pri súdnych procesoch klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, je poverenie odborníka, ktorý nie je členom auditorského tímu, aby vykonal danú službu.

Vystupovanie v úlohe svedka

Všetci klienti auditu

- 607.7 A1 Odborník vo firme alebo firme v rámci siete môže poskytnúť dôkazy pred verejným tribunálom alebo súdom ako svedok skutočnosti alebo ako súdny znalec.

- (a) Svedok skutočnosti je fyzická osoba, ktorá pred súdom alebo verejným tribunálom podáva svedectvo na základe svojej priamej znalosti skutočnosti alebo udalostí.
- (b) Súdny znalec je fyzická osoba, ktorá pred súdom alebo verejným tribunálom poskytuje dôkazy vrátane stanovísk k veciam na základe svojich odborných znalostí.

607.7 A2 Ak fyzická osoba v súvislosti so záležitosťou, ktorá sa týka klienta auditu, vystupuje ako svedok skutočnosti a v rámci svojej činnosti poskytne názor v oblasti svojej odbornosti v odpovedi na otázku položenú v priebehu poskytovania faktických dôkazov, nedochádza k vzniku ohrozenia nezávislosti.

607.7 A3 Ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu pri výkone funkcie súdneho znalca v mene klienta auditu je na akceptovateľnej úrovni, ak firma alebo firma v rámci siete:

- (a) je vymenovaná verejným tribunálom alebo súdom, aby pôsobila ako súdny znalec v záležitosti týkajúcej sa klienta, alebo
- (b) je poverená, aby poskytla poradenstvo alebo pôsobila ako súdny znalec v súvislosti s hromadnou žalobou (alebo rovnocennou skupinovú žalobou), ak:
 - (i) klienti auditu firmy tvoria menej ako 20% členov kategórie alebo skupiny (počtom a hodnotou),
 - (ii) nie je menovaný žiadny klient auditu, aby viedol danú kategóriu alebo skupinu, a
 - (iii) žiadny klient auditu nie je poverený kategóriou ani skupinou, aby určil povahu a rozsah služieb, ktoré má firma poskytovať, alebo podmienky, za ktorých sa takéto služby majú poskytovať.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

607.8 A1 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu pre klienta auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, je poverenie odborníka, ktorý nie je a nebol členom auditorského tímu, aby vykonal službu.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R607.9 Firma alebo firma v rámci siete alebo pracovník firmy alebo firmy v rámci siete smie konať v mene klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ako súdny znalec v akejkoľvek záležitosti, iba ak platia okolnosti v odseku 607.7 A3.

PODODDIEL 608 – PRÁVNE SLUŽBY

Úvod

608.1 Okrem konkrétnych požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli sú pri poskytovaní právnych služieb klientovi auditu relevantné aj požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch 600.1 až 600.28 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

608.2 A1 Právne služby sú definované ako služby, pre ktoré musí osoba, ktorá ich poskytuje:

- (a) mať požadované právne vzdelanie na vykonávanie právnickej praxe, alebo
- (b) mať oprávnenie vystupovať pred súdmi príslušného právneho systému, v ktorom sa takéto služby poskytujú.

608.2 A2 Tento pododdiel sa špecificky zaoberá nasledujúcim:

- Poskytovanie právneho poradenstva
- Pôsobenie ako hlavný právny poradca
- Pôsobenie v úlohe advokáta

Potenciálne ohrozenia vyplývajúce z poskytovania právnych služieb

Všetci klienti auditu

608.3 A1 Poskytovanie právnych služieb klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Takéto služby môžu tiež vytvoriť ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu.

A. Poskytovanie právneho poradenstva

Popis služby

608.4 A1 V závislosti od jurisdikcie môže poskytovanie právneho poradenstva zahŕňať širokú a rôznorodú škálu oblastí služieb, vrátane podnikových a komerčných služieb pre klientov auditu, ako napríklad:

- Podpora týkajúca sa zmlúv.
- Podpora klienta auditu pri vykonávaní transakcie.
- Fúzie a akvizície.
- Podpora a pomoc internému právnemu oddeleniu klienta auditu.
- Právna *due* diligence a reštrukturalizácia.

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z poskytovania právneho poradenstva

Všetci klienti auditu

608.5 A1 Faktory, ktoré sú relevantné pri identifikácii ohrozenia v dôsledku preverky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním právneho poradenstva klientovi auditu, a pri posudzovaní úrovne takýchto ohrození, patria:

- závažnosť konkrétnej záležitosti vo vzťahu k finančným výkazom klient auditu.
- zložitosť právnej záležitosti a miera úsudku potrebného na poskytnutie služby.

Ak bolo identifikované ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu pre klienta, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R608.7.

608.5 A2 Príklady právneho poradenstva, ktoré môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti, zahŕňajú:

- odhad potenciálnej straty vyplývajúcej zo súdneho sporu na účel zaúčtovania opravnej položky vo finančných výkazoch klient auditu.
- výklad ustanovení v zmluvách, ktorý môže viesť k vzniku záväzku premietnutého vo finančných výkazoch klient.

608.5 A3 Rokovanie v mene klienta auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu alebo môže viesť k tomu, že firma alebo firma v rámci siete prevezme zodpovednosť manažmentu.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

608.6 A1 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia v dôsledku preverky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním právneho poradenstva klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú nasledujúce:

- Poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu, môže vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu.
- Využitie služieb vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal audítorskú prácu alebo poskytnutú službu, môže vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku preverky po sebe samom.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom

- R608.7** Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať právne poradenstvo klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak poskytnutie takejto služby môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti. (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

Ohrozenie v dôsledku lobizmu

- 608.8 A1 Úvahy v odsekoch 608.5 A1 a 608.5 A3 až 608.6 A1 sú tiež relevantné pre vyhodnocovanie a riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu, ktoré by mohlo byť poskytovaním právnej služby klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu.

B. Pôsobenie ako hlavný právny poradca

Všetci klienti auditu

- R608.9** Partner alebo zamestnanec firmy alebo firmy v rámci siete nesmie pôsobiť ako hlavný právny poradca klient auditu.
- 608.9 A1 Funkcia hlavného právneho poradcu je zvyčajne funkciou v rámci vrcholového manažmentu so širokou zodpovednosťou za právne záležitosti spoločnosti.

C. Pôsobenie v pozícii advokáta

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z pôsobenia v pozícii advokáta pred verejným tribunálom alebo súdom

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

- R608.10** Firma alebo firma v rámci siete nesmie pôsobiť v pozícii advokáta pre klienta auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu v súvislosti s riešením sporu alebo súdneho sporu pred verejným tribunálom alebo súdom, ak súvisiace sumy sú významné pre finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor.
- 608.10 A1 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu pôsobením v úlohe advokáta pre klienta auditu ktorý nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú:
- poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu.
 - poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal audítorskú prácu alebo

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

R608.11 Firma alebo firma v rámci siete nesmie pôsobiť v pozícii advokáta pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, v súvislosti s riešením sporu alebo súdneho sporu pred verejným tribunálom alebo súdom.

PODODDIEL 609 – NÁBOROVÉ SLUŽBY

Úvod

609.1 Okrem konkrétnych požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli sú pri aplikovaní koncepčného rámca pri poskytovaní náborovej služby klientovi auditu relevantné aj požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch 600.1 až 600.28 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

609.2 A1 Náborové služby môžu zahŕňať činnosti, ako napríklad:

- vypracovanie popisu pracovného miesta.
- vypracovanie procesu na identifikovanie a výber potenciálnych kandidátov.
- vyhľadávanie kandidátov na pracovné miesto.
- preverovanie potenciálnych kandidátov na danú pozíciu na základe:
 - preskúmania odborných kvalifikácií alebo spôsobilosti uchádzačov a stanovenie ich vhodnosti na dané pracovné miesto.
 - kontroly referencií možných kandidátov.
 - realizácia pracovných pohovorov a výber vhodných kandidátov a poradenstvo v oblasti kompetencií kandidátov.
- určenie pracovných podmienok a dohodnutie podrobností, ako napríklad plat, pracovná doba a iné odmeňovanie.

Riziko prevzatia zodpovednosti manažmentu pri poskytovaní náborovej služby

R609.3 Odsek R400.20 vylučuje, aby firma alebo firma v rámci siete prevzala zodpovednosť manažmentu. Pri poskytovaní náborovej služby klientovi auditu sa firma musí uistiť, že:

- (a) klient určil kompetentného zamestnanca, pokiaľ možno z vyšších úrovní manažmentu, zodpovedného za prijímanie všetkých manažérskych rozhodnutí týkajúcich sa prijímania kandidáta na danú pozíciu, a
- (b) klient prijíma všetky manažérske rozhodnutia súvisiace s procesom nábora zamestnancov vrátane:
 - určenia vhodnosti perspektívnych kandidátov a výberu kandidátov vhodných na danú pozíciu,
 - určenia pracovných podmienok a dohodnutia podrobností, ako napríklad plat, pracovná doba a iné odmeňovanie.

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z poskytovania náborových služieb

Všetci klienti auditu

- 609.4 A1 Poskytovanie náborovej služby klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, blízkych vzťahov alebo v dôsledku zastrašovania.
- 609.4 A2 Poskytovanie nasledujúcich služieb zvyčajne nevedie k vzniku ohrozenia, pokiaľ zamestnanci firmy alebo firmy v rámci siete nepreberajú zodpovednosť manažmentu:
- preskúmanie odborných kvalifikácií viacerých uchádzačov a poskytnutie poradenstva o vhodnosti jednotlivých kandidátov na danú pozíciu.
 - realizácia pracovného pohovoru s kandidátmi a poradenstvo, ktoré sa týka spôsobilosti kandidáta na finančnú, účtovnú, administratívnu alebo kontrolnú pozíciu.
- 609.4 A3 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri identifikovaní ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, v dôsledku blízkych vzťahov alebo v dôsledku zastrašovania poskytovaním náborovej služby klientovi auditu, a pri posudzovaní úrovne takýchto ohrození, patria:
- povaha požadovanej pomoci,
 - úloha osoby, ktorá bude novoprijatá.
 - akýkoľvek konflikt záujmov alebo vzťahy, ktoré môžu existovať medzi kandidátmi a firmou poskytujúcou poradenstvo alebo službu.
- 609.4 A4 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie takéhoto ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, v dôsledku blízkych vzťahov alebo v dôsledku zastrašovania, je poverenie

odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu.

Náborové služby, ktoré sú zakázané

- R609.5** Keď firma alebo firma v rámci siete poskytuje náborové služby klientovi auditu, nesmie konať ako zástupca v mene klienta.
- R609.6** Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať náborové služby klientovi auditu, ak sa služba týka:
- (a) vyhľadávania kandidátov,
 - (b) kontroly referencií možných kandidátov,
 - (c) odporúčania osoby, ktorá má byť vymenovaná, alebo
 - (d) poradenstva o podmienkach zamestnávania, odmeňovania alebo súvisiacich prínosoch konkrétneho kandidáta,

v súvislosti s nasledujúcimi pozíciami:

- (i) riaditeľ alebo vedúci činiteľ subjektu, alebo
- (ii) člen vrcholového manažmentu v pozícii, ktorá mu umožňuje významne ovplyvňovať prípravu účtovných záznamov alebo finančných výkazov klienta, na ktoré firma vyjadruje názor.

PODODDIEL 610 – SLUŽBY V OBLASTI PODNIKOVÝCH FINANCIÍ

Úvod

610.1

Okrem konkrétnych požiadaviek a aplikačného materiálu v tomto pododdieli sú pri aplikovaní koncepčného rámca pri poskytovaní služieb v oblasti podnikových financií klientovi auditu relevantné aj požiadavky a aplikačný materiál v odsekoch 600.1 až 600.28 A1.

Požiadavky a aplikačný materiál

Popis služby

610.1 A1

Medzi príklady služieb v oblasti podnikových financií patria nasledujúce služby:

- Asistencia poskytnutá klientovi auditu pri vypracovaní podnikových stratégií
- Identifikácia možných spoločností, ktoré by klient auditu mohol získať
- Poradenstvo ohľadom potenciálnej kúpnej alebo predajnej

- Asistencia pri transakciách získavania financií
- Poskytovanie poradenstva pri reštrukturalizácii
- Poradenstvo pri štruktúrovaní transakcií týkajúcich sa podnikových finančných transakcií alebo finančných dohovorov

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z poskytovania o služieb v oblasti podnikových financií

Všetci klienti auditu

- 610.2 A1 Poskytovanie služieb v oblasti podnikových financií klientovi auditu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti, ak existuje riziko, že výsledky služieb ovplyvnia účtovné záznamy alebo finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor. Takéto služby môžu tiež vytvoriť ohrozenie nezávislosti v dôsledku lobizmu.
- 610.3 A1 Faktory, ktoré sú relevantné pri identifikácii ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním služieb v oblasti podnikových financií klientovi auditu, a pri posudzovaní úrovne takýchto ohrození, patria:
- miera subjektivity obsiahnutá pri určovaní vhodného posudzovania výsledku alebo dôsledkov poradenstva v oblasti podnikových financií vo finančných výkazoch.
 - rozsah, v akom:
 - výsledok poradenstva v oblasti podnikových financií priamo ovplyvní sumy vykázané vo finančných výkazoch.
 - výsledok služby poradenstva v oblasti podnikových financií môže mať významný vplyv na finančné výkazy.

Ak bolo identifikované ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom pre klienta auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, platí odsek R610.8.

Služby v oblasti podnikových financií, ktoré sú zakázané

- R610.5** Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby v oblasti podnikových financií klientovi auditu, ak takéto služby zahŕňujú propagáciu predaja, obchodovanie alebo upisovanie akcií klienta auditu, dlhových alebo iných finančných nástrojov, ktoré vydal klient auditu, alebo poskytovania poradenstva v oblasti investícií do takýchto akcií, dlhových alebo iných finančných nástrojov.

R610.6 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby v oblasti podnikových financií klientovi auditu, ak:

- (a) efektívnosť takéhoto poradenstva závisí od konkrétneho účtovného postupu alebo prezentácie vo finančných výkazoch, na ktoré firma vyjadruje názor, a
- (b) audítorský tím má pochybnosť o vhodnosti súvisiaceho účtovného postupu alebo prezentácie na základe príslušného rámca finančného výkazníctva.

Klienti auditu, ktorí nie sú subjektmi verejného záujmu

610.7 A1 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom alebo v dôsledku lobizmu poskytovaním služieb v oblasti podnikových financií klientovi auditu, ktorý nie je subjektom verejného záujmu, zahŕňajú nasledujúce:

- Poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu, môže vyriešiť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom alebo lobizmu.
- Využitie služieb vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal audítorskú prácu alebo poskytnutú službu, môže vyriešiť ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom.

Klienti auditu, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom

R610.8 Firma alebo firma v rámci siete nesmie poskytovať služby v oblasti podnikových financií klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, ak poskytovanie takýchto služieb môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom. (Pozri odseky R600.15 a R600.17).

Ohrozenie v dôsledku lobizmu

610.8 A1 Príkladom opatrenia, ktoré môže byť opatrením na riešenie ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu poskytovaním služieb v oblasti podnikových financií klientovi auditu, ktorý je subjektom verejného záujmu, je využitie odborníkov, ktorí nie sú členmi audítorského tímu, aby vykonali danú službu.

ODDIEL 800**SPRÁVY O FINANČNÝCH VÝKAZOCH NA OSOBITNÉ ÚČELY, KTORÉ OBSAHUJÚ OBMEDZENIE POUŽITIA A DISTRIBÚCIE (ZÁKAZKY NA AUDIT A PREVIERKY)****Úvod**

- 800.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 800.2 Tento oddiel stanovuje určité modifikácie časti 4A, ktoré sú povolené za určitých okolností zahrňujúcich audity finančných výkazov na osobitné účely, ak správa obsahuje obmedzenie použitia a distribúcie. V tomto oddiele sa zákazka súvisiaca s vydaním správy s obmedzeným použitím a distribúciou za okolností stanovených v odseku R800.3 označuje ako „zákazka na príslušný audit“.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- R800.3** Ak firma plánuje vydať správu z auditu finančných výkazov na osobitné účely, ktorá obsahuje obmedzenie použitia a distribúcie, požiadavky nezávislosti stanovené v časti 4A, ktoré sú povolené podľa tohto oddielu, je možné modifikovať iba v prípade, ak:
- (a) firma komunikuje s predpokladanými používateľmi správy ohľadom modifikovaných požiadaviek nezávislosti, ktoré musia byť dodržané pri poskytovaní služby, a
 - (b) predpokladaní užívatelia správy chápu účel a obmedzenia správy a výslovne súhlasia s aplikovaním modifikácií.
- 800.3 A1 Predpokladaní užívatelia správy sa môžu oboznámiť s účelom a obmedzeniami správy účasťou, priamou alebo nepriamou prostredníctvom zástupcu, ktorý má oprávnenie konať v mene predpokladaných užívateľov, na stanovení povahy a rozsahu zákazky. Takáto účasť v každom prípade pomáha, aby firma komunikovala s predpokladanými užívateľmi ohľadom záležitostí nezávislosti, vrátane okolností, ktoré sú relevantné pri aplikovaní koncepčného rámca. Tiež to umožňuje, aby firma získala súhlas predpokladaných užívateľov s modifikovanými požiadavkami nezávislosti.

- R800.4** Ak predpokladaní užívateľa predstavujú skupinu užívateľov, ktorí nie sú špecificky identifikovateľní v čase stanovenia podmienok zákazky, firma musí takýchto užívateľov následne informovať o modifikovaných požiadavkách nezávislosti, ktoré dohodol ich zástupca.
- 800.4 A1 Napríklad, ak predpokladaní užívateľa predstavujú skupinu užívateľov, ako napríklad veritelia v rámci syndikovanej úverovej zmluvy, môže firma opísať pre zástupcu veriteľov modifikované požiadavky nezávislosti v zmluve o zákazke. Zástupca môže potom túto zmluvu o zákazke predložiť členom skupiny veriteľov, aby sa tak splnila požiadavka, podľa ktorej firma musí oboznámiť takýchto užívateľov s modifikovanými požiadavkami, ktoré dohodol ich zástupca.
- R800.5** Ak firma vykonáva zákazku na príslušný audit, musia byť všetky modifikácie časti 4A obmedzené na modifikácie uvedené v odsekoch R800.7 až R800.14. Firma tieto modifikácie nesmie aplikovať, keď audit finančných výkazov vyžaduje zákon alebo predpis.
- R800.6** Ak firma vydáva audítorskú správu, ktorá neobsahuje obmedzenie použitia a distribúcie pre toho istého klienta, musí firma na túto zákazku na audit aplikovať časť 4A.

Subjekty verejného záujmu

- R800.7** Keď firma vykonáva zákazku na príslušný audit, nemusí aplikovať požiadavky nezávislosti stanovené v časti 4A, ktoré platia iba na zákazku na audit subjektu verejného záujmu.

Spriaznené osoby

- R800.8** Keď firma vykonáva zákazku na príslušný audit, odkazy na „klienta auditu“ v časti 4A nemusia zahrňovať jeho spriaznené osoby. Keď však audítorský tím vie alebo má dôvod sa domnievať, že vzťah alebo okolnosti zahrňujúce spriaznenú osobu klienta sú relevantné na vyhodnotenie nezávislosti firmy od klienta, musí audítorský tím pri identifikovaní, hodnotení a riešení ohrozenia nezávislosti túto spriaznenú osobu zahrnúť.

Siete a firmy v rámci siete

- R800.9** Keď firma vykonáva zákazku na príslušný audit, nemusia sa aplikovať špecifické požiadavky týkajúce sa firmy v rámci siete stanovené v časti 4A. Keď však firma vie alebo má dôvod sa domnievať, že vzniklo ohrozenie nezávislosti v dôsledku akýchkoľvek záujmov a vzťahov firmy v rámci siete, firma sa takýmto ohrozením musí zaoberať.

Finančná zainteresovanosť, úvery a záruky, blízke obchodné vzťahy, rodinné a osobné vzťahy

R800.10 Ak firma vykonáva zákazku na príslušný audit:

- (a) príslušné ustanovenia stanovené v oddieloch 510, 511, 520, 521, 522, 524 a 525 sa musia aplikovať iba na členov tímu pracujúcich na zákazke, ich najbližších rodinných príslušníkov a prípadne blízkych rodinných príslušníkov.
- (b) firma musí určiť, vyhodnotiť a riešiť akékoľvek ohrozenie nezávislosti, ktoré môže vzniknúť v dôsledku zainteresovanosti a vzťahov, ako je stanovené v oddieloch 510, 511, 520, 521, 522, 524 a 525, medzi klientom auditu a nasledujúcimi členmi audítorského tímu:
 - (i) osobami, ktoré poskytujú konzultácie týkajúce sa technických alebo špecifických odvetvových záležitostí, transakcií alebo udalostí, a
 - (ii) osobami, ktoré zabezpečujú kontrolu kvality zákazky, vrátane tých, ktoré vykonávajú previerku kontroly kvality zákazky, a
- (c) firma musí vyhodnotiť a riešiť akékoľvek ohrozenie, o ktorom má tím pracujúci na zákazke dôvod sa domnievať, že je spôsobené zainteresovanosťou a vzťahmi medzi klientom auditu a ostatnými pracovníkmi vo firme, ktorí môžu mať priamy vplyv na výsledok zákazky na audit.

800.10 A1 Ostatné osoby v rámci firmy, ktoré môžu mať priamy vplyv na výsledok zákazky na audit, zahŕňujú tých, ktorí odporúčajú odmeňovanie partnera zodpovedného za zákazku na audit alebo ktorí vykonávajú priamy dohľad, riadenie alebo inú kontrolu nad partnerom zodpovedným za zákazku na audit v súvislosti s výkonom zákazky na audit vrátane tých osôb, ktoré sú na ďalších riadiacich úrovniach vyšších ako úroveň partnera zodpovedného za zákazku až po osobu, ktorá je najvyšším alebo vedúcim partnerom firmy (funkcia generálneho riaditeľa alebo jej ekvivalent).

R800.11 Ak firma vykonáva zákazku na príslušný audit, musí vyhodnotiť a riešiť akékoľvek ohrozenie, o ktorom má tím pracujúci na zákazke dôvod sa domnievať, že vzniká z finančnej zainteresovanosti na klientovi auditu vo vlastníctve osôb, ako sa uvádza v odsekoch R510.4(c) a (d), R510.5, R510.7 a 510.10 A5 a A9.

R800.12 Ak firma vykonáva zákazku na príslušný audit, nesmie mať pri aplikovaní ustanovení uvedených v odsekoch R510.4(a), R510.6 a R510.7 na zainteresovanosť firmy žiadnu významnú priamu ani významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi auditu.

Zamestnanie u klienta auditu

R800.13 Ak firma vykonáva zákazku na príslušný audit, musí vyhodnotiť a riešiť akékoľvek ohrozenie vyplývajúce z akýchkoľvek pracovnoprávných vzťahov, ako je uvedené v odsekoch 524.3 A1 až 524.5 A3.

Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích

R800.14 Ak firma vykonáva zákazku na príslušný audit a poskytuje klientovi auditu služby iné ako uisťovacie, musí dodržať ustanovenia uvedené v oddieloch 410 až 430 a oddiele 600 vrátane jeho pododdielov pri zohľadnení odsekov R800.7 až R800.9.

**MEDZINÁRODNÉ ŠTANDARDY NEZÁVISLOSTI
(ČASTI 4A A 4B)**

**ČASŤ 4B – NEZÁVISLOSŤ PRE ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE
SLUŽBY INÉ AKO AUDIT A PREVIERKA**

	Strana
Oddiel 900 Uplatňovanie koncepčného rámca na nezávislosť pre zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a preverenie...	265
Oddiel 905 Honoráre.....	276
Oddiel 906 Dary a pohostinnosť.....	281
Oddiel 907 Prebiehajúce alebo hroziace súdne procesy.....	282
Oddiel 910 Finančná zainteresovanosť.....	283
Oddiel 911 Úvery a záruky	287
Oddiel 920 Podnikateľské vzťahy.....	290
Oddiel 921 Rodinné a osobné vzťahy	292
Oddiel 922 Nedávno poskytované služby klientovi uisťovacích služieb.....	296
Oddiel 923 Pozícia riaditeľa alebo funkcionára v spoločnosti klienta uisťovacích služieb	298
Oddiel 924 Zamestnanie u klienta uisťovacích služieb	299
Oddiel 940 Dlhodobé prepojenie personálu s klientom uisťovacích služieb.....	302
Oddiel 950 Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientom uisťovacích služieb.....	305
Oddiel 990 Správy, ktoré obsahujú obmedzenie ich použitia a šírenia (Zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a preverenie).....	310

ČASŤ 4B – NEZÁVISLOSŤ PRE ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY INÉ AKO ZÁKAZKY NA AUDIT A ZÁKAZKY NA PREVERENIE

ODDIEL 900

UPLATŇOVANIE KONCEPČNÉHO RÁMCA NA NEZÁVISLOSŤ PRE ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY INÉ AKO ZÁKAZKY NA AUDIT A PREVERENIE

Úvod

Všeobecné

900.1 Táto časť sa vzťahuje na zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a preverenie. Príkladmi takýchto zákaziek sú:

- výkon uisťovacej služby v súvislosti s hlavnými výkonnosťnými ukazovateľmi spoločnosti,
- výkon uisťovacej služby v súvislosti s dodržiavaním zákonov alebo predpisov zo strany spoločnosti,
- výkon uisťovacej služby v súvislosti s výkonnosťnými ukazovateľmi, ako je napríklad hodnota za peniaze, ktoré dosiahol subjekt verejného záujmu,
- výkon uisťovacej služby v súvislosti s efektívnosťou systému internej kontroly subjektu,
- výkon uisťovacej služby v súvislosti s vyhlásením subjektu o nefinančných informáciách, napríklad informácie o výkone subjektu z environmentálneho a sociálneho hľadiska a hľadiska spravovania a riadenia, vrátane vyhlásenia subjektu o skleníkových plynch.
- audit špecifických prvkov, účtov alebo položiek finančných výkazov.

900.2 V tejto časti sa výraz „auditor“ vzťahuje na jednotlivých audítorov poskytujúcich služby a ich firmy.

900.3 Medzinárodný štandard riadenia kvality ISQM 1 vyžaduje, aby firma navrhla, zaviedla a uplatňovala systém riadenia kvality pre zákazky na uisťovacie služby, ktoré firma vykonáva. Podľa ISQM 1 musí firma v rámci tohto systému riadenia kvality stanoviť ciele kvality, ktoré sa týkajú plnenia povinností v súlade s relevantnými etickými požiadavkami vrátane tých, ktoré sa týkajú nezávislosti. ISQM 1 definuje, že relevantnými etickými požiadavkami sú tie požiadavky, ktoré sa týkajú firmy, jej zamestnancov a prípadne iných osôb, na ktoré sa vzťahujú požiadavky nezávislosti, ktoré musí firma a jej zákazky splňať. Okrem toho, Medzinárodné štandardy pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) a Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) stanovujú povinnosti pre partnerov zodpovedných za zákazky a tímy pracujúce na zákazke na úrovni zákazky. Rozdelenie zodpovedností v rámci firmy závisí od jej veľkosti, štruktúry a organizácie. Mnohé z ustanovení v časti 4B nepredpisujú žiadnu konkrétnu zodpovednosť osôb v rámci firmy za činnosti súvisiace s nezávislosťou, a namiesto toho sa pre ľahšiu orientáciu odvolávajú na „firmu“. Firma pridelí danej osobe (osobám) prevádzkovú zodpovednosť za dodržiavanie požiadaviek nezávislosti v súlade s ISQM 1. Jednotliví audítori zostávajú zodpovední za dodržiavanie všetkých ustanovení, ktoré sa uplatňujú na ich činnosti, záujmy alebo vzťahy súvisiace s nezávislosťou.

900.4 Nezávislosť je prepojená s princípmi objektívnosti a bezúhonnosti a zahŕňa nasledujúce:

- (a) Nezávislosť mysle - stav mysle, ktorý dovoľuje vysloviť názor bez toho, aby bol ovplyvnený záležitosťami skresľujúcimi odborný úsudok, a tým umožniť jednotlivcovi konať bezúhonne a uplatňovať objektívnosť a odborný skepticizmus.
- (b) Nezávislosť vystupovania - vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko významné, že by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana po zvážení všetkých špecifických okolností a skutočností pravdepodobne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektívnosť alebo odborný skepticizmus firmy alebo člena tímu pracujúceho na zákazke na uisťovacie služby sú skreslené.

V tejto časti odkaz na osobu alebo firmu, ktorá je „nezávislá“, znamená, že daná osoba alebo firma dodržiava ustanovenia tejto časti.

900.5 V prípade výkonu zákazky na uisťovacie služby kódex vyžaduje, aby firmy dodržiavali základné princípy a boli nezávislé. Táto časť stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál, ako uplatňovať koncepčný rámec na dodržiavanie nezávislosti v prípade vykonávania takýchto zákaziek.

Koncepčný rámec stanovený v oddiele 120 sa vzťahuje na nezávislosť rovnako ako aj na základné princípy stanovené v oddiele 110.

900.6

Táto časť opisuje:

- (a) Skutočnosti a okolnosti vrátane odborných činností, zainteresovanosti a vzťahov, ktoré vytvárajú alebo môžu vytvárať ohrozenie nezávislosti.
- (b) Potenciálne kroky vrátane opatrení, ktoré môžu byť vhodné na riešenie takéhoto ohrozenia.
- (c) Niektoré situácie, keď ohrozenie nie je možné odstrániť alebo keď nie je možné prijať žiadne opatrenia na zníženie ohrozenia na akceptovateľnú úroveň.

Popis zákaziek na uisťovacie služby

900.7

V rámci zákazky na uisťovacie služby je cieľom firmy získať dostatočné a vhodné dôkazy na vyjadrenie záveru, ktorý má zvýšiť stupeň dôvery predpokladaných užívateľov iných ako zodpovedná strana o predmetných informáciách. ISAE 3000 (revidované znenie) opisuje prvky a ciele zákazky na uisťovacie služby v súlade s týmto štandardom. Uisťovací rámec poskytuje všeobecný popis zákaziek na uisťovacie služby. Zákazka na uisťovacie služby môže byť atestačná zákazka alebo priama zákazka.

900.8

V tejto časti sa pojem „zákazka na uisťovacie služby“ vzťahuje na zákazky na uisťovacie služby iné ako zákazky na audit a zákazky na preverenie.

Správy, ktoré obsahujú obmedzenie ich použitia a šírenia

900.9

Správa o uistení môže zahrňovať obmedzenie jej použitia a distribúcie. Ak správa takéto obmedzenie obsahuje a podmienky stanovené v oddiele 990 sú splnené, potom požiadavky nezávislosti uvedené v tejto časti je možné modifikovať, ako je stanovené v oddiele 990.

Zákazky na audit a preverenie

900.10

Štandardy nezávislosti pre zákazky na audit a preverenie sú uvedené v časti 4A - Nezávislosť pre zákazky na audit a preverenie. Ak firma vykonáva zákazku na uisťovacie služby a aj audit alebo zákazku na preverenie pre toho istého klienta, potom sa požiadavky uvedené v časti 4A naďalej uplatňujú na firmu, firmu v rámci siete a členov tímu vykonávajúceho audit alebo zákazku na preverenie.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- R900.11** Firma, ktorá vykonáva zákazku na uisťovacie služby, musí byť nezávislá od klienta uisťovacej služby.
- 900.11 A1 Na účely tejto časti je klientom uisťovacej služby pri uisťovacej zákazke zodpovedná strana a pri atestačnej zákazke aj strana, ktorá preberá zodpovednosť za informácie o predmete zákazky (ktorá môže byť totožná so zodpovednou stranou).
- 900.11 A2 Úlohy strán zapojených do zákazky na uisťovacie služby sa môžu líšiť a ovplyvniť uplatňovanie ustanovení o nezávislosti v tejto časti. Vo väčšine atestačných zákaziek sú zodpovedná strana a strana, ktorá preberá zodpovednosť za informácie o predmete zákazky, totožné. Patria sem okolnosti, keď zodpovedná strana zapojí do merania alebo hodnotenia základného predmetu podľa kritérií inú stranu (osobu vykonávajúcu meranie alebo hodnotiteľa), ak zodpovedná strana preberá zodpovednosť za informácie o predmete zákazky, ako aj za základný predmet. Zodpovedná strana alebo strana zadávajúca zákazku však môže poveriť inú stranu, aby vypracovala informácie o predmete zákazky na základe toho, že táto strana prevezme zodpovednosť za informácie o predmete zákazky. V takom prípade sú zodpovedná strana aj strana zodpovedná za informácie o predmete na účely tejto časti klientmi zákazky na uisťovacie služby.
- 900.11 A3 Okrem zodpovednej strany a v prípade atestačnej zákazky aj strany, ktorá preberá zodpovednosť za informácie o predmete zákazky, môžu v súvislosti so zákazkou existovať aj ďalšie strany. Napríklad môže existovať samostatná strana zadávajúca zákazku alebo strana, ktorá je osobou vykonávajúcou meranie, alebo ktorá je hodnotiteľom, iná ako strana, ktorá preberá zodpovednosť za informácie o predmete zákazky. V takomto prípade si uplatnenie koncepčného rámca vyžaduje, aby audítor identifikoval a posúdil ohrozenia základných princípov, ktoré vznikajú v dôsledku akýchkoľvek záujmov alebo vzťahov s takýmito stranami, vrátane toho, či môžu existovať konflikty záujmov, ako je uvedené v oddiele 310.
- R900.12** Firma uplatňuje koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovala, vyhodnotila a riešila ohrozenie nezávislosti v súvislosti so zákazkou na uisťovacie služby.

Zákaz prevzatia zodpovednosti manažmentu

- R900.13** Firma nesmie prevziať zodpovednosť manažmentu súvisiacu so základným predmetom zákazky a v prípade atestačnej zákazky s informáciami o predmete zákazky na uisťovacie služby, ktoré poskytla firma.

Ak firma preberá zodpovednosť manažmentu ako súčasť inej služby poskytovanej klientovi uistovacej služby, musí firma zabezpečiť, aby sa táto zodpovednosť netýkala základného predmetu a v prípade atestačnej zákazky informácií o predmete atestačnej zákazky poskytnutých firmou.

900.13 A1 Zodpovednosti manažmentu zahŕňajú kontrolu, vedenie a riadenie subjektu vrátane rozhodovania o získavaní, využívaní a kontrole ľudských, finančných, technologických, fyzických a nehmotných zdrojov.

900.13 A2 Ak firma prevezme zodpovednosť manažmentu týkajúcu sa základného predmetu a v prípade atestačnej zákazky informácií o predmete zákazky na uistovacie služby, vzniká ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku blízkych vzťahov. Prevzatie zodpovednosti manažmentu môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku lobizmu, pretože firma sa príliš stotožní s názormi a záujmami manažmentu.

900.13 A3 Určenie, či je činnosť zodpovednosťou manažmentu, závisí od okolností a vyžaduje si uplatnenie odborného úsudku. Príklady činností, ktoré by sa považovali za zodpovednosť manažmentu zahŕňajú:

- stanovenie politík a strategického smerovania,
- prijímanie alebo prepúšťanie zamestnancov,
- riadenie a preberanie zodpovednosti za činnosť zamestnancov v súvislosti s ich prácou pre spoločnosť,
- schvaľovanie transakcií,
- kontrola alebo správa bankových účtov alebo investícií,
- rozhodnutia o tom, ktoré odporúčania firmy alebo tretích strán sa majú vykonať,
- predkladanie správ osobám povereným spravovaním v mene manažmentu,
- prevzatie zodpovednosti za návrh, implementáciu, monitorovanie a udržiavanie internej kontroly.

900.13 A4 Príklady služieb v oblasti systémov IT, ktoré vedú k prevzatiu zodpovednosti manažmentu v súvislosti so základným predmetom, a v prípade atestačnej zákazky k informáciám o základnom predmete uistovacej zákazky, zahŕňajú nasledujúce prípady:

- Firma ukladá údaje alebo spravuje (priamo alebo nepriamo) hosting údajov súvisiacich so základným predmetom alebo informáciami o základnom predmete. Takéto služby zahŕňajú:
 - pôsobenie ako jediný prístup k údajom alebo záznamom týkajúcim sa základného predmetu alebo informácií o základnom predmete.
 - prevzatie do úschovy alebo uchovávanie údajov alebo záznamov týkajúcich sa základného predmetu alebo informácií o základnom predmete tak, že údaje alebo záznamy klienta sú inak neúplné.
 - poskytovanie elektronických bezpečnostných alebo zálohovacích služieb, ako je zabezpečenie kontinuity podnikania alebo funkcia obnovy po havarijnom stave, na účely zabezpečenia údajov alebo záznamov klienta týkajúcich sa základného predmetu alebo informácií o základnom predmete.
- Firma prevádzkuje, udržiava alebo monitoruje systémy IT, sieť alebo webové stránky klienta uisťovacích služieb, súvisiace so základným predmetom alebo informáciami o základnom predmete.

900.13 A5 Zber, prijímanie, prenos a uchovávanie údajov poskytnutých klientom v priebehu auditu alebo s cieľom umožniť poskytovanie prípustnej služby inej ako audit sa nepovažuje za prevzatie zodpovednosti manažmentu.

900.13 A6 V súlade s odsekom R900.14 sa poskytovanie poradenstva a odporúčaní na pomoc manažmentu klienta uisťovacej služby pri plnení jeho povinností nepovažuje za prevzatie zodpovednosti manažmentu.

R900.14 Pri vykonávaní odbornej činnosti pre klienta uisťovacej služby, ktorá súvisí so základným predmetom, a v prípade atestačnej zákazky s informáciami o predmete zákazky na uisťovacie služby, sa firma musí uistiť, že manažment klienta vykonáva všetky úsudky a rozhodnutia, ktoré predstavujú riadnu zodpovednosť manažmentu. Zahŕňa to uistenie, že manažment klienta:

- (a) určí osobu, ktorá má primerané zručnosti, znalosti a skúsenosti, aby mohla vždy niest' zodpovednosť za rozhodnutia klienta a dohliadala na činnosti. Takáto osoba, najlepšie člen vyššieho manažmentu, by mala byť oboznámená s:

- (i) cieľmi, povahou a výsledkami činností a
- (ii) príslušnými zodpovednosťami klienta a manažmentu.

Od tejto osoby sa však neočakáva, aby mala odborné znalosti na vykonávanie alebo opätovné vykonanie činností.

- (b) zabezpečuje dohľad nad činnosťami a vyhodnocuje primeranosť výsledkov činnosti vykonanej na účely klienta
- (c) preberá zodpovednosť za prípadné opatrenia, ktoré sa majú prijať na základe výsledkov činností.

900.14 A1 Ak sa na výkon odbornej činnosti pre klienta uisťovacej služby využíva technológia, platia požiadavky uvedené v odsekoch R900.13 a R900.14 bez ohľadu na povahu alebo rozsah používania technológie.

Viac zodpovedných strán a strán preberajúcich zodpovednosť za informácie o predmete zákazky

900.15 A1 V prípade niektorých zákaziek na uisťovacie služby, či už ide o atestačnú zákazku alebo priamu zákazku, môže byť niekoľko zodpovedných strán alebo pri atestačnej zákazke niekoľko strán zodpovedných za informácie o predmete. Pri určení, či je potrebné uplatniť ustanovenia tejto časti na každú jednotlivú zodpovednú stranu alebo na každú jednotlivú stranu zodpovednú za informácie o predmete v prípade takýchto zákaziek, môže firma zohľadniť určité záležitosti.

Medzi tieto záležitosti patrí to, či by záujem alebo vzťah medzi firmou alebo členom uisťovacieho tímu a konkrétnou zodpovednou stranou alebo stranou, ktorá preberá zodpovednosť za informácie o predmete, viedol k ohrozeniu nezávislosti, ktoré nie je v kontexte informácií o predmete triviálna a nepodstatná. Pri tomto rozhodovaní sa zohľadňujú faktory, ako napríklad:

- (a) významnosť základného predmetu alebo informácií o predmete, za ktoré je konkrétna strana zodpovedná v kontexte celkovej zákazky na uisťovacie služby.
- (b) stupeň verejného záujmu spojeného so zákazkou na uisťovacie služby.

Ak firma určí, že ohrozenie nezávislosti vyplývajúce z takéhoto záujmu alebo vzťahu s konkrétnou stranou by bolo zanedbateľné a bezvýznamné, nemusí byť nutné, aby na túto stranu boli uplatnené všetky ustanovenia tohto oddielu.

Firmy v rámci siete

R900.16 Ak firma vie alebo má dôvod sa domnievať, že v dôsledku takýchto záujmov alebo vzťahov firmy v rámci siete vzniká ohrozenie nezávislosti firmy, musí firma takéto ohrozenie vyhodnotiť a vyriešiť.

900.16 A1 Firmy v rámci siete sú predmetom úvah v odsekoch 400.50 A1 až 400.54 A1.

Spriaznené osoby

R900.17 Ak uisťovací tím vie alebo má dôvod sa domnievať, že vzťah alebo okolnosť, ktorá zahŕňa spriaznenú osobu klienta uisťovacích služieb, je podstatný pre posúdenie nezávislosti firmy od daného klienta, musí uisťovací tím pri identifikovaní a hodnotení ohrozenia nezávislosti a pri uplatňovaní primeraných opatrení túto spriaznenú osobu zohľadniť.

[Odseky 900.18 to 900.29 sú zámerne ponechané bez textu]

Obdobie, počas ktorého sa vyžaduje nezávislosť

R900.30 Nezávislosť podľa požiadaviek uvedených v tejto časti musí byť zachovaná počas:

- (a) obdobia trvania zákazky a
- (b) obdobia, na ktoré sa vzťahujú informácie o predmete.

900.30 A1 Obdobie zákazky sa začína momentom, keď uisťovací tím začne poskytovať uisťovacie služby v súvislosti s konkrétnou zákazkou.

Obdobie zákazky sa končí vydaním uisťovacej správy. Keď ide o opakujúcu sa zákazku, končí sa oznámením ktorejkoľvek strany o ukončení odborných vzťahov alebo vydaním záverečnej uisťovacej správy, pričom za deň ukončenia sa vždy považuje neskorší z týchto dvoch uvedených dní.

R900.31 Keď sa spoločnosť stane klientom uisťovacích služieb počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú informácie o predmete, ku ktorému bude firma vyjadrovať záver, alebo po tomto období, firma musí určiť, či v tejto súvislosti nedochádza k vzniku ohrozenia nezávislosti vzhľadom na:

- (a) finančné alebo obchodné vzťahy s klientom uisťovacích služieb služby počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú informácie o predmete, alebo po tomto období, ale pred prijatím zákazky na uisťovacie služby, alebo
- (b) predchádzajúce služby poskytnuté klientovi uisťovacích služieb.

R900.32 Ohrozenie nezávislosti vzniká, ak služba iná ako uisťovacia bola poskytnutá klientovi uisťovacích služieb počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú informácie o predmete zákazky, alebo po tomto období, ale pred tým, ako uisťovací tím začne vykonávať uisťovacie služby, ktoré neboli počas obdobia zákazky na uisťovacie služby povolené. Za takýchto okolností musí firma posúdiť a vyriešiť akékoľvek ohrozenie nezávislosti vyplývajúce z poskytovania takýchto služieb. Ak ohrozenie nie je na akceptovateľnej úrovni, môže firma prijať zákazku na uisťovacie služby iba vtedy, ak je ohrozenie znížené na akceptovateľnú úroveň.

900.32 A1 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie, patrí:

- poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi uisťovacieho tímu, aby vykonali službu.
- poverenie vhodného odborníka, aby preskúmal práce vykonané v rámci zákazky na uisťovacie služby a prípadne zákazku na služby iné ako uisťovacie.

R900.33 Ak služba iná ako uisťovacia, ktorá by nebola počas obdobia trvania zákazky povolená, nebola ukončená a nie je ju možné dokončiť alebo zrušiť pred začatím poskytovania služieb v súvislosti so zákazkou na uisťovacie služby, môže firma akceptovať zákazku na uisťovacie služby iba vtedy, ak je splnené nasledujúce:

- (a) Firma sa uistí, že:
 - (i) služby iné ako uisťovacie budú dokončené v krátkom časovom období, alebo
 - (ii) klient má možnosť previesť službu na iného poskytovateľa v krátkom časovom období.
- (b) Firma prijme potrebné opatrenia počas obdobia poskytovania služby.
- (c) Firma prediskutuje záležitosť s osobami, ktoré poverili firmu vykonať zákazku alebo s osobami poverenými správaním klienta uisťovacích služieb.

Komunikácia s osobami poverenými správaním

900.34 A1 Odseky R300.9 až 300.9 A2 stanovujú požiadavky a aplikačný materiál relevantné pre komunikáciu so stranou, ktorá firme zadala zákazku, alebo s osobami poverenými správaním klienta uisťovacích služieb.

900.34 A2 Komunikácia so stranou, ktorá firme zadala zákazku, alebo s osobami poverenými spravovaním klienta uisťovacích služieb môže byť vhodná, ak sa uplatňujú významné úsudky a vyvodzujú závery s cieľom riešiť ohrozenie nezávislosti v súvislosti so zákazkou na uisťovacie služby, pretože informácie o predmete tejto zákazky sú výsledkom služby inej ako uisťovacej, ktorá bola predtým vykonaná.

[Odseky 900.35 až 900.39 sú zámerne ponechané bez textu]

Všeobecné zdokumentovanie nezávislosti pre zákazky na uisťovacie služby

R900.40 Firma musí zdokumentovať závery o súlade s požiadavkami tejto časti a podstatu všetkých relevantných rokovaní, na základe ktorých k uvedeným záverom dospela. Preto:

- (a) keď sa prijímú opatrenia na vyriešenie ohrozenia, musí firma zdokumentovať charakter ohrozenia a zavedené alebo uplatnené opatrenia, a
- (b) keď si ohrozenie vyžiadalo významnú analýzu a firma dospela k záveru, že opatrenie je už na akceptovateľnej úrovni, musí firma zdokumentovať charakter ohrozenia a zdôvodniť uvedený záver.

900.40 A1 Dokumentácia poskytuje dôkaz o úsudkoch firmy pri formulácii záverov o súlade s požiadavkami na nezávislosť podľa tejto časti. Absencia dokumentácie nie je faktorom, na základe ktorého možno určiť, či firma posúdila konkrétnu skutočnosť alebo či je nezávislá.

[Odseky 900.41 až 900.49 sú zámerne ponechané bez textu]

Porušenie ustanovenia o nezávislosti pre zákazky na uisťovacie služby

Prípád, keď firma identifikuje porušenie

R900.50 Ak firma dospeje k záveru, že došlo k porušeniu požiadavky určenej v tejto časti, musí:

- (a) ukončiť, prerušiť alebo eliminovať zainteresovanosť alebo vzťah, ktorý spôsobil porušenie,
- (b) posúdiť významnosť porušenia a jeho dopad na objektívnosť firmy a schopnosť firmy vydať správu o uistení, a
- (c) určiť, či je možné prijať opatrenie, ktoré by dostatočne vyriešilo následky porušenia.

Pri tomto určovaní musí firma uplatniť odborný úsudok a zohľadniť skutočnosť, či primerane uvažujúca a informovaná tretia strana by pravdepodobne dospela k záveru, že objektívnosť firmy by bola narušená, a preto by firma nebola schopná vydať správu o uistení.

R900.51 Ak firma dospeje k záveru, že nie je možné prijať opatrenie na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia, musí to bezodkladne oznámiť strane, ktorá poverila firmu, alebo prípadne osobám povereným spravovaním. Firma tiež musí podniknúť kroky potrebné na ukončenie zákazky na uisťovacie služby v súlade s platnými právnymi alebo regulačnými požiadavkami relevantnými na ukončenie zákazky na uisťovacie služby.

R900.52 Ak firma dospeje k záveru, že je možné prijať opatrenie na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia, musí toto porušenie a opatrenie, ktoré prijala alebo ktorého prijatie navrhuje, prediskutovať so stranou, ktorá poverila firmu, alebo prípadne s osobami poverenými spravovaním. Firma musí prediskutovať porušenie a navrhované opatrenie čo najskôr a zohľadniť pritom okolnosti zákazky a porušenia.

R900.53 Ak strana, ktorá poverila firmu, alebo osoba poverená spravovaním nesúhlasí, že opatrenie navrhované firmou v súlade s odsekom R900.50(c) uspokojivo rieši následky porušenia, musí firma vykonať potrebné kroky na ukončenie zákazky na uisťovacie služby v súlade s platnými právnymi alebo regulačnými požiadavkami relevantnými pre ukončenie zákazky na uisťovacie služby.

Dokumentácia

R900.54 Firma, aby splnila požiadavky v odsekoch R900.50 až R900.53, musí zdokumentovať:

- (a) zistené porušenie,
- (b) prijaté opatrenia,
- (c) prijaté hlavné rozhodnutia a
- (d) všetky záležitosti, o ktorých rokovala so stranou, ktorá poverila firmu, alebo s osobami poverenými spravovaním.

R900.55 Ak firma pokračuje v zákazke na uisťovacie služby, musí zdokumentovať:

- (a) záver, že podľa odborného úsudku firmy nedošlo k narušeniu objektívnosti, a
- (b) odôvodnenie, prečo prijaté opatrenie dostatočne vyriešilo následky porušenia a umožnilo firme vydať správu uistení.

ODDIEL 905**HONORÁR****Úvod**

- 905.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 905.2 Charakter a úroveň honoráru alebo iných typov odmeňovania môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca s cieľom identifikovať, vyhodnotiť a riešiť ohrozenia nezávislosti vyplývajúce z honorárov účtovaných klientom uisťovacích služieb.

Požiadavky a aplikačný materiál

Honorár, ktorý má vyplatiť klient uisťovacej služby

- 905.3 A1 Ak je honorár dohodnutý s klientom uisťovacej služby a honorár má vyplatiť tento klient, vzniká ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu a môže vzniknúť aj ohrozenie nezávislosti v dôsledku zastrašovania.
- 905.3 A2 Uplatňovanie koncepčného rámca vyžaduje, aby firma pred prijatím zákazky na uisťovacie služby pre klienta uisťovacej služby určila, či je ohrozenie nezávislosti v dôsledku honoráru navrhnutého klientovi na akceptovateľnej úrovni. Uplatňovanie koncepčného rámca tiež vyžaduje, aby firma prehodnotila takéto ohrozenie, ak sa počas trvania zákazky zmenia skutočnosti a okolnosti.
- 905.3 A3 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri posudzovaní úrovne ohrozenia, ktoré vzniká, ak honorár vyplatiť klient uisťovacej služby, patria:
- úroveň honoráru za zákazku na uisťovacie služby a rozsah, v akom zohľadňuje požadované zdroje so zreteľnom na obchodné a trhové priority firmy.
 - rozsah akejkoľvek závislosti medzi výškou honoráru za službu a jej výsledkom.
 - úroveň honoráru v kontexte služby, ktorú má poskytnúť firma alebo firma v rámci siete.
 - významnosť klienta pre firmu alebo partnera.
 - charakter klienta.
 - charakter zákazky na uisťovacie služby.

- zapojenie osôb poverených spravovaním do procesu dohodnutia honoráru.
- skutočnosť, či úroveň honoráru je stanovená nezávislou treťou stranou, napríklad regulačným orgánom.

- 905.3 A4 Podmienky, pravidlá a postupy popísané v odsekoch 120.15 A3 (najmä existencia systému riadenia kvality, ktorú firma navrhla a zaviedla v súlade so štandardmi riadenia kvality, ktoré vydala Medzinárodná rada pre audítorské a uisťovacie štandardy (IAASB), môžu tiež ovplyvniť hodnotenie toho, či je ohrozenie nezávislosti na akceptovateľnej úrovni.
- 905.3 A5 V nasledujúcich požiadavkách a aplikačnom materiáli sú uvedené okolnosti, ktoré môže byť potrebné ďalej posúdiť pri určovaní, či je ohrozenie nezávislosti na akceptovateľnej úrovni. Pre prípad takýchto okolností aplikačný materiál obsahuje príklady ďalších faktorov, ktoré by mohli byť relevantné pri posudzovaní ohrozenia.

Úroveň honoráru za zákazky na uisťovacie služby

- 905.4 A1 Určenie honoráru, ktorý sa bude účtovať klientovi uisťovacej služby za uisťovacie služby alebo iné služby, je obchodným rozhodnutím firmy, ktorá zohľadňuje skutočnosti a okolnosti relevantné pre danú konkrétnu zákazku vrátane požiadaviek technických a odborných štandardov.
- 905.4 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri posudzovaní úrovne ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrahovania, ktoré vytvára výška honoráru za zákazku na uisťovacie služby, ak ho platí klient zákazky na uisťovacie služby, patrí:
- spôsob, ako firma obchodne zdôvodnení honorár za zákazku na uisťovacie služby.
 - skutočnosť, či klient vyvíjal alebo vyvíja neprimeraný tlak na zníženie honoráru za zákazku na uisťovacie služby.
- 905.4 A3 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie takéhoto ohrozenia, zahŕňajú:
- poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do vykonávania zákazky na uisťovacie služby, aby posúdil primeranosť navrhovaného honoráru s prihliadnutím na rozsah a zložitosť zákazky.
 - poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do vykonávania zákazky na uisťovacie služby, aby preskúmal vykonanú prácu.

Podmienенý honorár

905.5 A1 Podmienенý honorár je honorár vypočítaný na vopred určenom základe, ktorý súvisí so závermi transakcie alebo výsledkom služieb vykonaných firmou. Podmienенý honorár účtovaný prostredníctvom sprostredkovateľa je príkladom nepriameho podmienенého honoráru. V tomto oddiele sa honorár nepovažuje za podmienенý, ak bol stanovený súdom alebo iným orgánom verejnej správy.

R905.6 Firma nemôže priamo ani nepriamo účtovať podmienенý honorár za zákazku na uisťovacie služby.

R905.7 Firma nemôže priamo ani nepriamo účtovať podmienенý honorár za službu inú ako uisťovaciú poskytovanú klientovi uisťovacích služieb, ak výsledok služieb iných ako uisťovacích, a preto aj suma honoráru, závisia od budúceho alebo súčasného úsudku súvisiaceho so záležitosťou, ktorá je významná pre informácie o predmete zákazky na uisťovacie služby.

905.7 A1 Odseky R905.6 a R905.7 vylučujú, aby firma uzavrela určité dohovory o podmienенom honorári s klientom uisťovacích služieb. Aj v prípade, keď dohovor o podmienенom honorári nie je vylúčený v prípade poskytovania služby inej ako uisťovacej klientovi uisťovacích služieb, môže vzniknúť ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu.

905.7 A2 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri posudzovaní úrovne takéhoto ohrozenia nezávislosti, patrí:

- rozpätie možných súm honoráru,
- skutočnosť, či príslušný orgán určuje výsledok, od ktorého závisí podmienенý honorár,
- zverejnenie informácií o práci, ktorú vykonala firma, určeným užívateľom,
- povaha služby,
- vplyv udalosti alebo transakcie na informáciu o predmete zákazky.

905.7 A3 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, patrí:

- poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do poskytovania služieb iných ako uisťovacích, aby preskúmal príslušnú prácu vykonanú v rámci uisťovacej služby.
- získanie predbežnej písomnej dohody s klientom o základe, podľa ktorého sa určí honorár.

Celkový honorára — Honorár po lehote splatnosti

- 905.8 A1 Úroveň ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu môže byť ovplyvnená, ak honorár, ktorý má vyplatiť klient zákazky na uisťovacie služby alebo iné služby, je počas trvania obdobia zákazky na uisťovacie služby po lehote splatnosti.
- 905.8 A2 Vo všeobecnosti sa očakáva, že takýto honorár bude firme vyplatený pred vydaním uisťovacej správy.
- 905.8 A3 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri posudzovaní úrovne takéhoto ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu, patrí:
- význam nevyplateného honoráru pre firmu.
 - dĺžka omeškania honoráru.
 - spôsob, ako firma posúdi schopnosť a ochotu klienta alebo inej relevantnej strany vyplatiť neuhradený honorár.
- 905.8 A4 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie takéhoto ohrozenia, zahŕňajú:
- získanie čiastočnej platby honoráru po lehote splatnosti.
 - poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol zapojený do zákazky na uisťovacie služby, aby preveril vykonanú prácu.
- R905.9** V prípade, že významná časť honoráru, ktorý má vyplatiť klient uisťovacej služby, zostáva nesplatená počas dlhého obdobia, musí firma určiť:
- (a) či sa honorár po lehote splatnosti môže považovať za pôžičku pre klienta, pričom v takom prípade sa uplatňujú požiadavky a aplikačný materiál v oddiele 911, a
- (b) či je vhodné, aby firma bola znova poverená vykonať zákazku na uisťovacie služby, alebo aby firma pokračovala v zákazke na uisťovacie služby.

Celkový honorár — Závislosť honoráru

- 905.10 A1 Keď celkový honorár od klienta uisťovacej služby predstavuje veľkú časť zo sumy všetkých honorárov firmy vyjadrujúcej závery v prípade zákazky na uisťovacie služby, závislosť od tohto klienta a obava z možnosti straty klienta môžu vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania.
- 905.10 A2 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrašovania vzniká za okolností popísaných v odseku 905.10 A1, dokonca aj vtedy, ak klient uisťovacích služieb nie je zodpovedný za rokovanie o honorári za zákazku na uisťovacie služby ani za jeho vyplatenie.

- 905.10 A3 Pri výpočte celového honoráru firmy môže firma použiť finančné informácie dostupné z predchádzajúceho finančného roka a v prípade potreby odhadnúť podiel na základe týchto informácií.
- 905.10 A4 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri posudzovaní úrovne takéhoto ohrozenia nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrašovania, patrí:
- prevádzková štruktúra firmy,
 - predpoklad, že podnik sa bude diverzifikovať tak, že sa akákoľvek závislosť od klienta zákazky na uisťovacie služby zníži.
- 905.10 A5 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie takéhoto ohrozenia, zahŕňajú:
- zníženie rozsahu služieb iných ako služieb poskytovaných klientovi podľa zákazky na uisťovacie služby,
 - rozšírenie klientskej základe partnera s cieľom znížiť závislosť od klienta uisťovacích služieb.
- 905.10 A6 Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania vzniká aj vtedy, keď honoráre firmy od klienta uisťovacích služieb predstavujú veľkú časť príjmov od individuálnych klientov partnera.
- 905.10 A7 Medzi faktory, ktoré sú relevantné pri posudzovaní úrovne takéhoto ohrozenia nezávislosti, patrí:
- kvalitatívny a kvantitatívny význam klienta uisťovacej zákazky pre partnera,
 - rozsah, v akom je odmena partnera závislá od honorárov prijatých od daného klienta.
- 905.10 A8 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie takéhoto ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu alebo v dôsledku zastrašovania, zahŕňajú:
- poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby preveril vykonanú prácu.
 - zabezpečenie, aby odmena pre partnera nebola významne ovplyvnená honorárom od klienta uisťovacej služby.
 - rozšírenie klientskej základe partnera s cieľom znížiť závislosť od klienta uisťovacích služieb.

ODDIEL 906**DARY A POHOSTINNOSŤ****Úvod**

- 906.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 906.2 Prijatie darov alebo pohostinnosti od klienta uist'ovacích služieb môže spôsobiť vznik ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania. Tento oddiel určuje špecifickú požiadavku a aplikačný materiál, ktorý je relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál

- R906.3** Firma ani člen uist'ovacieho tímu nesmú akceptovať dary a pohostinnosť od klienta uist'ovacích služieb, pokiaľ hodnota nie je bezvýznamná a nezávažná.
- 906.3 A1 Ak firma alebo člen uist'ovacieho tímu ponúka klientovi uist'ovacích služieb alebo akceptuje od klienta uist'ovacích služieb stimul, platia požiadavky a aplikačný materiál stanovený v oddiele 340 a nesúlad s týmito požiadavkami môže viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti.
- 906.3 A2 Požiadavky stanovené v oddiele 340 týkajúce sa ponúkania alebo akceptovania stimulov neumožňujú, aby firma alebo člen uist'ovacieho tímu akceptoval dary a pohostinnosť, ak zámerom je neprimerané ovplyvnenie správania, dokonca aj keď hodnota stimulu je bezvýznamná a nezávažná.

ODDIEL 907**PREBIEHAJÚCE ALEBO HROZIACE SÚDNE PROCESY****Úvod**

- 907.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 907.2 Keď prebieha súdny spor s klientom uisťovacej služby, alebo sa takýto súdny proces zdá byť pravdepodobný, vzniká ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a ohrozenie v dôsledku zastrašovania. Tento oddiel určuje špecifický aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Aplikačný materiál**Všeobecné**

- 907.3 A1 Vzťah medzi manažmentom klienta a členmi uisťovacieho tímu musí byť charakterizovaný úplnou nestrannosťou a poskytovaním kompletných informácií o všetkých aspektoch obchodných činností klienta. Prebiehajúci alebo hroziaci súdny spor medzi klientom uisťovacej služby a firmou alebo členom uisťovacieho tímu môže postaviť klienta uisťovacej služby a firmu alebo člena uisťovacieho tímu do pozície protivníkov. Takáto pozícia protivníkov môže ovplyvniť ochotu manažmentu zverejniť úplné informácie a vzniká ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a ohrozenie v dôsledku zastrašovania.
- 907.3 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- závažnosť súdneho sporu.
 - skutočnosť, či súdny spor súvisí s predchádzajúcimi zákazkami na uisťovacie služby.
- 907.3 A3 Ak súdny spor zahrňuje člena uisťovacieho tímu, príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrašovania, je vylúčenie danej osoby z uisťovacieho tímu.
- 907.3 A4 Príkladom opatrení, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrašovania, je využitie služieb vhodného odborníka, ktorý preverí vykonanú prácu.

ODDIEL 910**FINANČNÁ ZAJINTERESOVANOSŤ****Úvod**

- 910.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 910.2 Finančná zainteresovanosť na firme, ktorá je klientom uisťovacích služieb, môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 910.3 A1 Finančnú zainteresovanosť možno vlastniť priamo alebo nepriamo prostredníctvom sprostredkovateľa ako napríklad subjekt kolektívneho investovania, vzájomný fond alebo podielový fond. Keď konečný vlastník má kontrolu nad sprostredkovateľom alebo schopnosť ovplyvniť jeho investičné rozhodnutia, kódex stanovuje, že takáto finančná zainteresovanosť sa musí považovať za priamu finančnú zainteresovanosť. A naopak, ak konečný vlastník nemá kontrolu nad investičným nástrojom ani schopnosť ovplyvňovať jeho investičné rozhodnutia, podľa tohto kódexu sa takáto finančná zainteresovanosť považuje za nepriamu finančnú zainteresovanosť.
- 910.3 A2 Tento oddiel obsahuje odkazy na „významnosť“ finančnej zainteresovanosti. Pri určovaní, či takáto zainteresovanosť je významná pre určitú osobu, môže sa zohľadniť súčet výšky čistého príjmu danej osoby a jej najbližších rodinných príslušníkov.
- 910.3 A3 Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, ktoré vyvolalo vlastníctvo finančnej zainteresovanosti na klientovi uisťovacích služieb, zahŕňujú nasledujúce:

- Postavenie osoby, ktorá je finančne zainteresovaná.
- Skutočnosť, či je finančná zainteresovanosť priama alebo nepriama.
- Významnosť finančnej zainteresovanosti.

Finančná zainteresovanosť firmy, členov uisťovacieho tímu a najbližších rodinných príslušníkov

R910.4 Priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb nesmie mať:

- (a) firma ani
- (b) člen uisťovacieho tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník.

Finančná zainteresovanosť na subjekte, ktorý kontroluje klienta uisťovacích služieb

R910.5 Ak má subjekt kontrolnú zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb a klient je pre daný subjekt významný, potom firma ani člen uisťovacieho tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmie mať na tomto subjekte priamu ani významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť.

Finančná zainteresovanosť, ktorú vlastní poručnícky správca

R910.6 Odsek R910.4 sa vzťahuje aj na finančnú zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb, ktorú vlastní poručnícka správa, pre ktorú firma alebo osoba pôsobí ako poručnícky správca, pokiaľ:

- (a) žiadny z nasledujúcich subjektov nie je beneficiantom fondu: poručnícky správca, člen uisťovacieho tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník alebo jeho firma;
- (b) finančná zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb, ktorú má poručnícka správa, je nevýznamná pre poručnícku správu;
- (c) poručnícka správa nie je schopná významne ovplyvňovať klienta uisťovacích služieb; a

- (d) žiadny z nasledujúcich subjektov nemôže významne ovplyvniť žiadne investičné rozhodnutie zahrňujúce finančnú zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb: poručnícky správca, člen uisťovacieho tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník alebo firma.

Finančná zainteresovanosť získaná neúmyselne

R910.7 Ak firma, člen uisťovacieho tímu alebo najbližší rodinný príslušník získa priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť v spoločnosti, ktorá je klientom uisťovacích služieb, napríklad formou dedičstva, daru alebo v dôsledku zlúčenia, pričom podľa ustanovení tohto oddielu nie je dovolené mať takúto finančnú zainteresovanosť, potom:

- (a) ak takúto zainteresovanosť získa firma, musí sa takejto finančnej zainteresovanosti okamžite zbaviť, prípadne sa musí zbaviť dostatočne veľkej časti nepriamej finančnej zainteresovanosti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola významná; alebo
- (b) ak takúto zainteresovanosť získa člen uisťovacieho tímu alebo jeho najbližší rodinný príslušník, osoba, ktorá takúto finančnú zainteresovanosť získala, sa jej musí okamžite zbaviť, prípadne sa musí zbaviť dostatočne veľkej časti nepriamej finančnej zainteresovanosti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola významná.

Finančná zainteresovanosť – Iné okolnosti*Blízki rodinní príslušníci*

- 910.8 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu môže dôjsť vtedy, keď člen uisťovacieho tímu vie, že jeho blízky rodinný príslušník má priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb.
- 910.8 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia sú relevantné nasledujúce faktory:
- Povaha vzťahu medzi členom uisťovacieho tímu a jeho blízkym rodinným príslušníkom.
 - Skutočnosť, či je finančná zainteresovanosť priama alebo nepriama.
 - Významnosť finančnej zainteresovanosti pre blízkeho rodinného príslušníka.
- 910.8 A3 Medzi opatrenia, ktoré môžu odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, patrí nasledujúce:
- Blízky rodinný príslušník sa okamžite zbaví akejkoľvek finančnej zainteresovanosti, alebo sa zbaví dostatočne veľkej časti nepriamej finančnej zainteresovanosti tak, aby zostávajúca zainteresovanosť nebola významná.
 - Vylúčenie danej osoby z uisťovacieho tímu.
- 910.8 A4 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je poverenie vhodného odborníka, aby preveril prácu člena uisťovacieho tímu.

Iné osoby

- 910.8 A5 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu môže dôjsť, ak člen uisťovacieho tímu vie, že niektorá z nasledujúcich osôb má finančnú zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb:
- Partneri a odborní zamestnanci firmy, okrem tých, ktorí majú výslovne zakázané, aby vlastnili takúto finančnú zainteresovanosť podľa odseku R910.4, alebo ich najbližší rodinní príslušníci.
 - Osoby s blízkym osobným vzťahom s členom uisťovacieho tímu.
- 910.8 A6 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je vylúčenie člena uisťovacieho tímu s osobným vzťahom z uisťovacieho tímu.

910.8 A7 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, patrí:

- vylúčenie člena uisťovacieho tímu z významných rozhodnutí týkajúcich sa zákazky na uisťovacie služby,
- poverenie vhodného odborníka, aby preveril prácu člena uisťovacieho tímu.

ODDIEL 911**ÚVERY A ZÁRUKY****Úvod**

- 911.1 Firms musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 911.2 Úver alebo záruka na úver od klienta uisťovacích služieb môže vytvoriť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 911.3 A1 Tento oddiel obsahuje odkazy na „významnosť“ úveru alebo záruky na úver. Pri určovaní, či takýto úver alebo záruka je významná pre danú osobu, sa môže zohľadniť súčet výšky čistého príjmu danej osoby a jej najbližších rodinných príslušníkov.

Úvery a záruky od klienta uisťovacích služieb

- R911.4** Firma, člen uisťovacieho tímu ani jeho najbližší rodinný príslušník nemôže poskytnúť alebo sa zaručiť za úver klientovi uisťovacích služieb, pokiaľ tento úver alebo záruka nie je nevýznamná pre:
- (a) pre firmu alebo osobu poskytujúcu úver alebo prípadne záruku aj
 - (b) pre klienta.

Úvery a záruky, ktoré poskytol klient uisťovacích služieb, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou

- R911.5** Firma, člen uisťovacieho tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmie prijať úver alebo záruku na úver od klienta uisťovacích služieb, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou, pokiaľ úver alebo záruka nie je poskytnutá podľa bežných postupov, podmienok a požiadaviek poskytovania úverov a záruk.
- 911.4 A1 Medzi príklady úverov patria hypotekárne úvery, kontokorentné úvery, úvery na kúpu auta a zostatky na kreditných kartách.

- 911.5 A2 Aj keď firma získa úver od klienta uisťovacích služieb, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou podľa bežných postupov, podmienok a požiadaviek poskytovania úverov a záruk, môže úver viesť k vzniku ohrozenia súladu v dôsledku súkromného záujmu, ak je úver alebo záruka významná pre klienta uisťovacích služieb alebo firmu, ktorá úver alebo záruku získala.
- 911.5 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je poverenie vhodného odborníka, ktorý nie je členom uisťovacieho tímu, z firmy v rámci siete, ktorá nie je príjemcom úveru, aby preveril vykonanú prácu.

Vklady alebo sprostredkovateľské účty

- R911.6** Firma, člen uisťovacieho tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmie mať vklady ani sprostredkovateľský účet u klienta uisťovacích služieb, ktorý je bankou, obchodníkom s cennými papiermi alebo podobnou inštitúciou, pokiaľ vklad alebo účet nie je vedený podľa bežných obchodných podmienok.

Úvery a záruky, ktoré poskytol klient uisťovacích služieb, ktorý nie je bankou ani podobnou inštitúciou

- R911.7** Firma, člen uisťovacieho tímu ani žiadny jeho najbližší rodinný príslušník nesmie prijať úver ani záruku od klienta uisťovacích služieb, ktorý nie je bankou ani podobnou inštitúciou, pokiaľ úver alebo záruka nie je nevýznamná:
- (a) pre firmu alebo osobu, ktorá prijala úver alebo prípadne záruku, aj
 - (b) pre klienta.

ODDIEL 920**PODNIKATELSKÉ VZŤAHY****Úvod**

- 920.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 920.2 Blízky podnikateľský vzťah s klientom uisťovacích služieb alebo jeho manažmentom môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 920.3 A1 Tento oddiel obsahuje odkazy na „významnosť“ finančnej zainteresovanosti a „významnosť“ podnikateľského vzťahu. Pri určovaní, či takáto finančná zainteresovanosť je významná pre určitú osobu, sa môže zohľadniť súčet výšky čistého príjmu danej osoby a jej najbližších rodinných príslušníkov.
- 920.3 A2 Medzi príklady blízkeho podnikateľského vzťahu vyplývajúceho z obchodného vzťahu alebo spoločnej finančnej zainteresovanosti patri nasledujúce:
- Finančná zainteresovanosť v spoločnom podniku s klientom alebo s vlastníkom s rozhodujúcim vplyvom, 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 a dohody o predaji tohto balíka služieb s odvolaním sa na obe strany.
 - Dohody, na základe ktorých firma predáva, ďalej predáva, distribuuje alebo uvádza na trh produkty alebo služby firmy.
 - Dohody, na základe ktorých firma spoločne s klientom vyvíja produkty alebo riešenia, ktorá jedna alebo obidve strany predávajú alebo na ktoré udeľujú licenciu tretím stranám.

- 920.3A3 Príkladom, ktorý by mohol viesť k vytvoreniu úzkeho obchodného vzťahu, v závislosti od skutočností a okolností, je dohoda, na základe ktorej firma poskytuje licencie na produkty alebo riešenia klientovi uisťovacích služieb alebo od neho získava licencie.

Podnikateľské vzťahy firmy, člena uisťovacieho tímu alebo jeho najbližšieho rodinného príslušníka

- R920.4** Firma ani člen uisťovacieho tímu nesmie mať blízky podnikateľský vzťah s klientom uisťovacích služieb alebo jeho manažmentom, pokiaľ finančná zainteresovanosť nie je nevýznamná a podnikateľský vzťah nie je nevýznamný pre klienta alebo jeho manažment a firmu alebo prípadne člena uisťovacieho tímu.

- 920.4 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrážovania môže dôjsť v prípade blízkeho podnikateľského vzťahu medzi klientom uisťovacích služieb alebo jeho manažmentom a najbližším rodinným príslušníkom člena uisťovacieho tímu.

Kúpa tovaru alebo služieb

- 920.5 A1 Ak firma alebo člen uisťovacieho tímu alebo jeho najbližší rodinný príslušník kúpi tovar alebo služby od klienta uisťovacích služieb, vo všeobecnosti to nevytvára ohrozenie nezávislosti za podmienky, že transakcia sa uskutočňuje v rámci bežného podnikania a v súlade s pravidlom nezávislých vzťahov. Takéto transakcie však môžu nadobudnúť určitý charakter alebo rozsah, na základe ktorého vznikne ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu.

- 920.5 A2 Medzi opatrenia, ktoré môžu odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, patrí:

- zrušenie transakcie alebo obmedzenie jej rozsahu,
- vylúčenie danej osoby z uisťovacieho tímu.

Poskytovanie, predaj, ďalší predaj alebo licencovanie technológií

- 920.6 A1 Ak firma poskytuje, predáva, ďalej predáva alebo udeľuje licenciu na technológiu:

- (a) klientovi uisťovacej služby, alebo
- (b) subjektu, ktorý poskytuje uisťovacie služby s využitím takejto technológie klientom firmy,

uplatňujú sa v závislosti od skutočností a okolností požiadavky a aplikačný materiál uvedený v oddiele 950.

ODDIEL 921**RODINNÉ A OSOBNÉ VZŤAHY****Úvod**

- 921.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 921.2 Rodinné alebo osobné vzťahy s personálom klienta môžu vytvoriť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrešovania. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 921.3 A1 Rodinné a osobné vzťahy medzi členom uisťovacieho tímu a riaditeľom alebo funkcionárom alebo určitými zamestnancami klienta uisťovacích služieb v závislosti od ich postavenia môžu vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, blízkych vzťahov alebo zastrešovania.
- 921.3 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- zodpovednosti danej osoby v rámci uisťovacieho tímu.
 - postavenie rodinného príslušníka alebo inej osoby v rámci spoločnosti klienta a blízkosť vzťahu.

Najbližší rodinný príslušník členom uisťovacieho tímu

- 921.4 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrešovania dochádza, keď najbližší rodinný príslušník člena uisťovacieho tímu je zamestnancom v pozícii, ktorá umožňuje významne ovplyvňovať informáciu o predmete zákazky na uisťovacie služby.

921.4 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:

- postavenie najbližšieho rodinného príslušníka.
- postavenie člena uisťovacieho tímu.

921.4 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je vylúčenie danej osoby z uisťovacieho tímu.

921.4 A4 Príkladom opatrení, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je štrukturalizácia zodpovedností uisťovacieho tímu tak, aby sa daný člen uisťovacieho tímu nezaoberal záležitosťami, ktoré sú zodpovednosťou najbližšieho rodinného príslušníka.

R921.5 Jednotlivec nesmie pôsobiť ako člen uisťovacieho tímu, ak ktorýkoľvek z jeho najbližších rodinných príslušníkov:

- (a) je riaditeľom alebo funkcionárom klienta uisťovacích služieb,
- (b) je zamestnancom v postavení, ktoré mu umožňuje významne ovplyvňovať informácie o predmete zákazky na uisťovacie služby, alebo
- (c) bol v takejto pozícii počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje zákazka alebo informácie o predmete.

Blízky rodinný príslušník členom uisťovacieho tímu

921.6 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania dochádza, keď blízky rodinný príslušník člena uisťovacieho tímu je:

- (a) riaditeľom alebo funkcionárom klienta uisťovacích služieb, alebo
- (b) zamestnancom v postavení, ktoré mu umožňuje významne ovplyvňovať informácie o predmete zákazky na uisťovacie služby.

921.6 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory ako napríklad:

- povaha vzťahu medzi členom uisťovacieho tímu

- pozícia blízkeho rodinného príslušníka.
- úloha člena uisťovacieho tímu.

921.6 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je vylúčenie danej osoby z uisťovacieho tímu.

921.6 A4 Príkladom opatrení, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je štrukturalizácia zodpovedností uisťovacieho tímu tak, aby sa daný člen uisťovacieho tímu nezaoberal záležitosťami, ktoré sú zodpovednosťou jeho blízkeho rodinného príslušníka.

Ostatné blízke vzťahy člena uisťovacieho tímu

R921.7 Člen uisťovacieho tímu musí v súlade s pravidlami a postupmi firmy požiadať o radu, ak má blízky vzťah s osobou, ktorá nie je jeho najbližším ani blízkym rodinným príslušníkom, ale ktorá je:

- (a) riaditeľom alebo funkcionárom klienta uisťovacích služieb, alebo
- (b) zamestnancom, ktorý je v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať predmet auditu, alebo v prípade atestačnej zákazky zamestnancom, ktorý je v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať informácie o predmete atestačnej zákazky.

921.7 A1 Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania v prípade takýchto vzťahov, zahŕňajú:

- povahu vzťahu medzi danou osobou a členom uisťovacieho tímu,
- pozíciu danej osoby v rámci spoločnosti klienta,
- úlohu člena uisťovacieho tímu.

921.7 A2 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je vylúčenie danej osoby z

- 921.7 A3 Príkladom opatrení, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania, je štrukturalizácia zodpovedností uist'ovacieho tímu tak, aby sa daný člen uist'ovacieho tímu nezaoberal záležitosťami, ktoré sú zodpovednosťou osoby, s ktorou má daný člen uist'ovacieho tímu blízky vzťah.

Vzťahy partnerov a zamestnancov firmy

- 921.8 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania môže dôjsť v prípade osobného alebo rodinného vzťahu medzi:

- (a) partnerom alebo zamestnancom firmy, ktorý nie je členom uist'ovacieho tímu, a
- (b) medzi niektorou z nasledujúcich osôb klienta uist'ovacej služby:
 - (i) riaditeľ alebo funkcionár klienta,
 - (ii) zamestnanec klienta uist'ovacej služby v pozícii, ktorá mu umožňuje významne ovplyvňovať predmet zákazky, alebo v prípade overovacej zákazky zamestnanec v pozícii, ktorá mu umožňuje významne ovplyvniť informácie o predmete zákazky na uist'ovacie služby.

- 921.8 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako je napríklad:

- povaha vzťahu medzi partnerom alebo zamestnancom firmy a riaditeľom alebo funkcionárom alebo zamestnancom klienta.
- miera vzájomného kontaktu medzi partnerom alebo zamestnancom firmy a uist'ovaním tímom.
- postavenie partnera alebo zamestnanca v rámci firmy.
- úloha jednotlivca u klienta.

- 921.8 A3 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo v dôsledku zastrašovania, patrí:

- štrukturalizácia zodpovedností partnera alebo zamestnanca tak, aby sa znížil akýkoľvek možný vplyv na zákazku na uist'ovacie služby.
- poverenie vhodného odborníka, aby preskúmal príslušnú prácu vykonanú v rámci poskytovania uist'ovacích služieb.

ODDIEL 922**NEDÁVNO POSKYTOVANÉ SLUŽBY KLIENTOVI UISŤOVACÍCH SLUŽIEB****Úvod**

- 922.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 922.2 Ak člen uisťovacieho tímu nedávno pracoval pre klienta pre uisťovacie služby ako riaditeľ, funkcionár alebo zamestnanec, môže dôjsť k vzniku ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom alebo osobných vzťahov. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Služba počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje uisťovacia správa**

- R922.3** Členom uisťovacieho tímu nesmie byť osoba, ktorá počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje uisťovacia správa:
- (a) pracovala pre klienta uisťovacích služieb v pozícii riaditeľa alebo funkcionára, alebo
 - (b) bola zamestnancom v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať predmet auditu, alebo v prípade atestačnej zákazky zamestnancom v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať informácie o predmete atestačnej zákazky.

Služba poskytovaná pred obdobím, na ktoré sa vzťahuje uisťovacia správa

- 922.4 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom alebo osobných vzťahov môže dôjsť, ak pred obdobím, na ktoré sa vzťahuje uisťovacia správa, člen uisťovacieho tímu:
- (a) pracoval pre klienta uisťovacích služieb v pozícii riaditeľa alebo funkcionára, alebo
 - (b) bol zamestnancom v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať predmet auditu, alebo v prípade atestačnej zákazky zamestnancom v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať informácie o predmete atestačnej zákazky.

Napríklad, k ohrozeniu by došlo, ak sa prijaté rozhodnutie alebo práca vykonaná touto osobou počas predchádzajúceho obdobia, keď bola táto osoba zamestnaná u klienta, bude hodnotiť v bežnom období ako časť súčasnej zákazky na audit.

- 922.4 A2 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory ako napríklad:
- postavenie danej osoby u klienta.
 - dĺžka obdobia, ktoré uplynulo od odchodu danej osoby od klienta.
 - úloha daného člena uist'ovacieho tímu.
- 922.4 A3 Príkladom opatrení, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom alebo osobných vzťahov, je poverenie vhodného odborníka, aby preveril prácu vykonanú daným členom uist'ovacieho tímu.

ODDIEL 923**PÔSOBENIE V POZÍCII RIADITEĽA ALEBO FUNKCIONÁRA V SPOLOČNOSTI KLIENTA UISŤOVACÍCH SLUŽIEB****Úvod**

- 923.1 Firms musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 923.2 Pôsobenie v pozícii riaditeľa alebo funkcionára klienta uisťovacích služieb vytvára ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom a v dôsledku súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Pôsobenie v pozícii riaditeľa alebo funkcionára**

- R923.3** Partner alebo zamestnanec firmy nesmie pôsobiť v pozícii riaditeľa alebo funkcionára klienta uisťovacích služieb firmy.

Pôsobenie v pozícii tajomníka spoločnosti

- R923.4** Partner alebo zamestnanec firmy nesmie pôsobiť v pozícii tajomníka spoločnosti firmy, pokiaľ:
- (a) táto prax nie je výslovne povolená podľa miestneho práva, profesijných pravidiel alebo zvyklosti,
 - (b) manažment neprijíma všetky rozhodnutia, a
 - (c) vykonávané povinnosti a činnosti nie sú obmedzené na povinnosti a činnosti rutinej a administratívnej povahy, ako napríklad príprava zápisníc a vedenie zákonných priznaní.
- 923.4 A1 Postavenie vo funkcii tajomníka spoločnosti má v rôznych právnych systémoch odlišné následky. Povinnosti môžu byť rôzne: od administratívnych povinností (napríklad riadenie ľudských zdrojov a vedenie záznamov a registrov spoločnosti) až po také povinnosti ako napríklad zabezpečenia, že spoločnosť koná v súlade s predpismi, alebo poskytovanie poradenstva v záležitostiach týkajúcich sa riadenia spoločnosti. Všeobecne sa táto pozícia chápe tak, že obsahuje v sebe blízke spojenie so subjektom. Preto dochádza k vzniku ohrozenia, ak partner alebo zamestnanec firmy pôsobí v pozícii tajomníka spoločnosti pre klienta uisťovacích služieb. (Ďalšie informácie o poskytovaní služieb iných ako uisťovacích klientovi uisťovacích služieb sú uvedené v oddiele 950, *Poskytovanie služieb iných ako uisťovacích klientovi uisťovacích služieb*.)

ODDIEL 924**ZAMESTNANIE U KLIENTA UISŤOVACÍCH SLUŽIEB****Úvod**

- 924.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 924.2 Zamestnanecké vzťahy s klientom uisťovacích služieb môžu viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, osobných vzťahov alebo zastrašovania. Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

- 924.3 A1 K ohrozeniu v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrašovania môže dôjsť, ak niektorá z nasledujúcich osôb bola členom uisťovacieho tímu alebo partnerom firmy:
- riaditeľ alebo funkcionár klienta uisťovacích služieb.
 - zamestnanec v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať predmet auditu, alebo v prípade atestačnej zákazky zamestnanec v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať informácie o predmete uisťovacieho auditu.

Obmedzenia pre bývalého partnera alebo člena uisťovacieho tímu

- R924.4** Ak sa bývalý partner alebo bývalý člen uisťovacieho tímu zamestnal u klienta uisťovacích služieb firmy v pozícii:
- (a) riaditeľa alebo funkcionára, alebo
- (b) zamestnanec v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať predmet auditu, alebo v prípade atestačnej zákazky zamestnanec v pozícii, v ktorej môže významne ovplyvňovať informácie o predmete uisťovacieho auditu,
- táto osoba sa nesmie ďalej podieľať na obchodných ani odborných činnostiach firmy.
- 924.4 A1 Aj keď sa niektorá z osôb uvedených v R924.4 zamestnala u klienta uisťovacích služieb v takejto pozícii a ďalej sa nepodieľa na obchodných ani odborných činnostiach firmy, môže dôjsť k vzniku ohrozenia v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrašovania.

- 924.4 A2 K ohrozeniu v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrašovania môže dôjsť aj vtedy, keď sa bývalý partner firmy zamestnal v subjekte na niektorej z pozícií uvedených v odseku 924.3 A1 a daný subjekt sa následne stane klientom uisťovacích služieb firmy.
- 924.4 A3 Pri vyhodnocovaní úrovne takéhoto ohrozenia je nutné zohľadniť relevantné faktory, ako napríklad:
- postavenie, ktoré má daná osoba u klienta.
 - akékoľvek zapojenie, ktoré bude mať daná osoba v rámci uisťovacieho tímu.
 - dĺžka času od doby, keď bola daná osoba členom uisťovacieho tímu alebo partnerom vo firme.
 - predchádzajúce postavenie, ktoré mala daná osoba v rámci uisťovacieho tímu alebo firmy, napríklad či bola daná osoba zodpovedná za udržiavanie pravidelného kontaktu s manažmentom klienta alebo s osobami poverenými spravovaním.
- 924.4 A4 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku osobných vzťahov alebo zastrašovania, patrí:
- zabezpečenie, aby daná osoba nemala nárok na žiadne výhody ani platby od firmy, pokiaľ nie sú v súlade s pevnými, vopred určenými dohodami.
 - zabezpečenie, aby suma, ktorú firma dlhuje danej osobe, nebola pre firmu významná.
 - zmena plánu pre zákazku na uisťovacie služby.
 - pridelenie jednotlivcov do uisťovacieho tímu, ktorí majú dostatok skúseností vo vzťahu k osobe, ktorá sa zamestnala u klienta.
 - poverenie vhodného odborníka, aby preveril prácu bývalého člena uisťovacieho tímu.

*Člen uisťovacieho tímu začína rokovania o zamestnaní u klienta*

- R924.5** Firma musí prijať zásady a postupy, ktoré vyžadujú, aby členovia uisťovacieho tímu oznámili firme, keď začnú rokovania o zamestnaní u klienta uisťovacích služieb.
- 924.5 A1 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu dochádza, keď člen uisťovacieho tímu sa naďalej podieľa na zákazke na uisťovacie služby, aj keď vie, že sa zamestná alebo sa v budúcnosti niekedy možno zamestná u klienta.
- 924.5 A2 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je vylúčenie danej osoby zo zákazky na uisťovacie služby.
- 924.5 A3 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť takéto ohrozenie súladu v dôsledku súkromného záujmu, je poverenie vhodného odborníka, aby preveril akékoľvek významné úsudky, ktoré prijal daný člen uisťovacieho tímu, kým ešte bol členom tímu.

ODDIEL 940**DLHODOBÉ PREPOJENIE PERSONÁLU S KLIENTOM
UIŠŤOVACÍCH SLUŽIEB****Úvod**

- 940.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 940.2 Ak je osoba zapojená do zákazky na uisťovacie služby opakujúcej sa počas dlhého obdobia, môže dôjsť k vzniku ohrozenia v dôsledku osobných vzťahov a súkromného záujmu. Tento oddiel stanovuje požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca za takýchto okolností.

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

- 940.3 A1 K ohrozeniu v dôsledku osobných vzťahov môže dôjsť ako výsledok dlhodobého prepojenia osoby s:
- klientom uisťovacích služieb;
 - vyšším manažmentom klienta uisťovacích služieb; alebo
 - základným predmetom alebo v prípade atestačnej zákazky s informáciami o predmete zákazky na uisťovacie služby.
- 940.3 A2 K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu môže dôjsť ako výsledok obavy danej osoby zo straty dlhodobého klienta uisťovacích služieb, alebo záujmu udržiavať blízky osobný vzťah s členom vyššieho manažmentu alebo s osobami poverenými spravovaním. Takéto ohrozenie môže úsudky danej osoby neprimerane ovplyvniť.
- 940.3 A3 Faktory, ktoré sú relevantné pri posudzovaní úrovne takýchto osobných vzťahov alebo ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, zahrňujú nasledujúce:
- Charakter zákazky na uisťovacie služby.
 - Ako dlho bola daná osoba členom uisťovacieho tímu, jej postavenie v rámci tímu a charakter vykonávaných úloh vrátane prípadu, ak takýto vzťah existoval v čase, keď daná osoba pracovala v predchádzajúcej firme.
 - Miera, do ktorej je práca danej osoby riadená, posudzovaná a kontrolovaná služobne vyššie postaveným personálom.

- Miera, do ktorej môže daná osoba vzhľadom na svoje postavenie ovplyvňovať výsledok zákazky na uisťovacie služby, napríklad prijímaním kľúčových rozhodnutí alebo riadením práce iných členov tímu pracujúceho na zákazke.
- Blízkosť osobného vzťahu danej osoby s klientom uisťovacích služieb alebo prípadne vyšším manažmentom.
- Povaha, frekvencia a rozsah vzájomných kontaktov medzi danou osobou a klientom uisťovacích služieb.
- Skutočnosť, či sa zmenil charakter alebo komplexnosť predmetu alebo informácií o predmete.
- Skutočnosť, či došlo k nedávnym zmenám osoby alebo osôb, ktoré sú stranou zodpovednou za základný predmet, alebo v prípade atestačnej zákazky, či došlo k zmenám informácií o predmete zákazky, alebo prípadne k zmenám vyššieho manažmentu.

940.3 A4 Kombinácia dvoch alebo viacerých faktorov môže zvýšiť alebo znížiť úroveň ohrozenia. Napríklad, ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov, ktoré vznikne v priebehu času medzi členom auditorského tímu a osobou zo strany klienta auditu, ktorá je pozíciou umožňujúcej významne ovplyvňovať základný predmet, alebo v prípade atestačnej zákazky, významne ovplyvňovať informácie o predmete, by sa znížilo odchodom danej osoby, ktorá je zodpovednou stranou.

940.3 A5 Príkladom opatrenia, ktoré môže odstrániť ohrozenie v dôsledku osobných vzťahov a v dôsledku súkromného záujmu v súvislosti so špecifickou zákazkou, je rotácia danej osoby mimo uisťovacieho tímu.

940.3 A6 Medzi opatrenia, ktoré môžu vyriešiť takéto ohrozenie v dôsledku osobných vzťahov alebo v dôsledku súkromného záujmu, patrí:

- zmena úlohy danej osoby v rámci uisťovacieho tímu alebo zmena charakteru a rozsahu úloh, ktoré daná osoba vykonáva.
- poverenie vhodného odborníka, ktorý nebol členom uisťovacieho tímu, aby preveril prácu danej osoby.
- vykonávanie pravidelných nezávislých interných alebo externých previerok kvality zákazky.

R940.4

Ak firma dospeje k záveru, že úroveň vzniknutého ohrozenia je možné vyriešiť iba rotáciou danej osoby mimo uisťovacieho tímu, musí určiť primerané obdobie, počas ktorého daná osoba nesmie:

- (a) byť členom tímu pracujúceho na zákazke na uisťovacie služby,
- (b) vykonávať kontrolu kvality pre zákazku na uisťovacie služby, ani
- (c) uplatňovať priamy vplyv na výsledok zákazky na uisťovacie služby.

Toto obdobie musí byť dostatočne dlhé na to, aby umožnilo odstránenie ohrozenia v dôsledku osobných vzťahov a v dôsledku súkromného záujmu.

ODDIEL 950**POSKYTOVANIE SLUŽIEB INÝCH AKO UISŤOVACÍCH
KLIENTOM UISŤOVACÍCH SLUŽIEB****Úvod**

- 950.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé, a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia nezávislosti .
- 950.2 Firmy môžu poskytovať širokú škálu služieb iných ako uisťovacích svojim klientom uisťovacích služieb, na ktoré majú potrebné skúsenosti a odbornosť. Poskytovanie niektorých služieb iných ako uisťovacích klientom uisťovacích služieb môže viesť k vzniku ohrozenia súladu so základnými princípmi a ohrozenia nezávislosti.
- 950.3 Tento oddiel stanovuje špecifické požiadavky a aplikačný materiál relevantný pri aplikovaní koncepčného rámca s cieľom identifikovať, vyhodnotiť a vyriešiť ohrozenie nezávislosti pri poskytovaní služieb iných ako uisťovacích klientom uisťovacích služieb.
- 950.4 Nové trendy v podnikaní, vývoj finančných trhov a zmeny v informačných technológiách znemožňujú zostavenie vyčerpávajúceho zoznamu služieb iných ako uisťovacích, ktoré je možné klientom uisťovacích služieb poskytovať. Koncepčný rámec a všeobecné ustanovenia v tomto oddiele platia, ak firma navrhne klientovi poskytnutie služby inej ako uisťovacej, pre ktorú neexistujú žiadne osobitné požiadavky ani aplikačný materiál.
- 950.5 Požiadavky a aplikačný materiál tohto oddielu sa uplatňujú, ak firma:
- (a) používa technológiu na poskytovanie uisťovacej služby klientovi uisťovacej zákazky, alebo
 - (b) poskytuje, predáva, ďalej predáva alebo udeľuje licenciu na technológiu, čo vedie k tomu, že firma poskytuje služby iné ako uisťovacie:
 - (i) klientovi uisťovacej zákazky, alebo
 - (ii) subjektu, ktorý poskytuje služby využívajúce takúto technológiu klientovi uisťovacej zákazky firmy.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

Riziko prevzatia zodpovednosti manažmentu pri poskytovaní služby inej ako uisťovacej

950.6 A1 Ak firma poskytuje službu inú ako uisťovaciu klientovi uisťovacej služby, vzniká riziko, že firma prevezme zodpovednosť manažmentu v súvislosti so základným predmetom a v prípade atestačnej zákazky zodpovednosť manažmentu za informácie o predmete uisťovacej zákazky, pokiaľ sa firma neuistí, že boli splnené požiadavky v odsekoch R900.13 a R900.14.

Akceptovanie zákazky na poskytovanie služby inej ako uisťovacej

R950.7 Predtým, ako firma akceptuje zákazku na poskytovanie služby inej ako uisťovacej klientovi uisťovacej služby, firma musí aplikovať koncepčný rámec, aby identifikovala, vyhodnotila a vyriešila akékoľvek ohrozenie nezávislosti, ktoré by mohli vzniknúť poskytnutím takejto služby.

Identifikovanie a vyhodnotenie ohrozenia

950.8 A1 Popis kategórií ohrození, ktoré môžu vzniknúť, keď firma poskytuje služby iné ako uisťovacie klientovi uisťovacej služby, je uvedený v odseku 120.6 A3.

950.8 A2 Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnocovaní úrovne ohrozenia v dôsledku poskytovania služieb iných ako uisťovacích klientovi uisťovacích služieb, zahrňujú:

- charakter, rozsah, predpokladané použitie a účel služby.
- spôsob, akým sa služba bude poskytovať, ako napríklad personál, ktorý bude zapojený, a jeho umiestnenie.
- právne a regulačné prostredie, v ktorom je služba poskytovaná.
- skutočnosť, či je klient subjektom verejného záujmu.
- úroveň odbornosti manažmentu a zamestnancov klienta vzhľadom na typ poskytovanej služby.
- skutočnosť, či výsledok služby ovplyvní základný predmet a v prípade atestačnej zákazky záležitosti, ktoré sa odrážajú v informáciách o predmete zákazky na uisťovacie služby, a ak áno, tak:

- rozsah, v akom bude mať výsledok služby významný vplyv na základný predmet a v prípade atestačnej zákazky na informácie o predmete zákazky na uisťovacie služby.
- rozsah, v akom klient uisťovacej služby určuje významné záležitosti posúdenia (pozri odseky R900.13 a R900.14).
- mieru spoliehania sa na výsledok služby ako súčasť zákazky na uisťovacie služby.
- poplatok súvisiaci s poskytovaním služby inej ako uisťovacej.

Významnosť vo vzťahu k informáciám klienta uisťovacej služby

950.9 A1 Významnosť je faktor, ktorý je relevantný pri hodnotení ohrozenia, ktoré vzniká pri poskytovaní služieb iných ako uisťovacích klientovi uisťovacej služby. Koncept významnosti vo vzťahu k informáciám klienta uisťovacích služieb je predmetom *Medzinárodného štandardu pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) 3000 (revidované znenie), Zákazky na uisťovacie služby iné ako audity alebo preverenie historických finančných informácií*. Určenie významnosti zahŕňa uplatnenie odborného úsudku a je ovplyvnené kvantitatívnymi aj kvalitatívnymi faktormi. Je tiež ovplyvnené vnímaním finančných alebo iných informačných potrieb užívateľov.

Viac služieb iných ako uisťovacích poskytnutých tomu istému klientovi uisťovacích služieb

950.10 A1 Firma môže poskytovať viac služieb iných ako uisťovacích klientovi uisťovacích služieb. Za takýchto okolností je pri posudzovaní ohrozenia firmy relevantný kombinovaný účinok ohrozenia, ktoré vznikne poskytovaním týchto služieb.

Ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom

950.11 A1 Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom môže vzniknúť, ak v prípade atestačnej zákazky je firma zapojená do prípravy informácií o predmete, ktoré sa následne stanú informáciami o predmete zákazky na uisťovacie služby. Medzi príklady služieb iných ako uisťovacích, ktoré môžu viesť k vzniku ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom v prípade poskytovania služieb, ktoré sa týkajú informácií o predmete zákazky na uisťovacie služby, patrí:

- vypracovanie a príprava perspektívnych informácií a následné vydanie uisťovacej správy o týchto informáciách.
- vykonanie ocenenia, ktoré súvisí s informáciami o zákazke na uisťovacie služby alebo je ich časťou.

- návrh, vývoj, implementácia, prevádzka, údržba, monitorovanie, aktualizovanie alebo modernizovanie systémov IT alebo kontrol IT a následné prevzatie uist'ovacej zákazky na základe vyhlásenia alebo správy o systémoch IT alebo kontrolách IT.
- návrh, vývoj, implementácia, prevádzka, údržba, monitorovanie, aktualizovanie alebo modernizácia systémov IT a následné vydanie uist'ovacej správy o informáciách o predmete, ako napríklad o prvkoch nefinančných informácií, ktoré sú vypracované na základe informácií generovaných takýmito systémami IT.

Klienti uist'ovacej služby, ktorí sú subjektmi verejného záujmu

950.12 A1 Očakávania týkajúce sa nezávislosti firmy sú zvýšené, ak uist'ovaciú zákazku prevzala firma pre subjekt verejného záujmu a výsledky takejto zákazky budú:

- zverejnené, vrátane zverejnenia akcionárom a iným zainteresovaným stranám, alebo
- poskytnuté subjektu alebo organizácii, ktorá je zriadená podľa zákona alebo nariadenia na účely dohľadu nad prevádzkou alebo činnosťou obchodného sektora.

Zohľadnenie týchto očakávaní je súčasťou testu primerane uvažujúcej a informovanej tretej strany, ktorý sa uplatňuje pri rozhodovaní o tom, či klientovi uist'ovacej služby budú poskytnuté služby iné ako uist'ovacie.

950.12 A2 Ak v súvislosti so zákazkou vykonanou za okolností popísaných v odseku 950.12 A1 (b) vzniká ohrozenie nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom, firma by mala zverejniť informáciu o existencii takéhoto ohrozenia nezávislosti v dôsledku previerky po sebe samom a o prijatých opatreniach na riešenie tohto ohrozenia strane, ktorá zadala zákazku firme, alebo osobám povereným spravovaním klienta uist'ovacej služby a subjektu alebo organizácii zriadenej zákonom alebo predpisom na dohľad nad fungovaním a činnosťou podnikateľského sektora, ktorým sa budú poskytovať výsledky zákazky.

Riešenie ohrozenia súladu

950.13 A1 Odseky R120.10 až 120.10 A2 zahŕňajú aplikačný materiál a požiadavky, ktoré sú relevantné pri riešení ohrozenia nezávislosti, vrátane popisu opatrení na jeho vyriešenie.

- 950.13 A2 Ohrozenie nezávislosti, ktoré vzniká pri poskytovaní služieb iných ako uisťovacích alebo viacerých služieb klientovi uisťovacej služby, sa líši v závislosti od skutočností a okolností zákazky na uisťovacie služby a povahy služby. Takéto ohrozenie nezávislosti je možné riešiť prijatím opatrení alebo úpravou rozsahu navrhovanej služby.
- 950.13 A3 Príklady opatrení, ktoré môžu byť opatreniami na riešenie ohrozenia nezávislosti, zahŕňajú:
- poverenie odborníkov, ktorí nie sú členmi tímu pracujúceho na zákazke na uisťovacie služby, aby vykonali službu.
 - poverenie vhodného odborníka, ktorý nie je zapojený do poskytovania služby, aby preskúmal poskytnutú uisťovaciu službu alebo vykonanú prácu.
- 950.13 A4 Za určitých okolností nie je možné prijať opatrenie na zníženie ohrozenia nezávislosti, ktoré vzniklo poskytovaním služby inej ako uisťovacej klientovi uisťovacej služby na akceptovateľnú úroveň. Za takýchto okolností aplikovanie koncepčného rámca vyžaduje, aby firma:
- (a) upravila rozsah navrhovanej služby tak, aby odstránila okolnosti, ktoré vedú k vzniku ohrozenia nezávislosti;
 - (b) odmietla alebo ukončila službu, ktorá vedie k vzniku ohrozenia nezávislosti, ktoré nie je možné odstrániť ani znížiť na akceptovateľnú úroveň, alebo
 - (c) ukončiť zákazku na uisťovacie služby.

ODDIEL 990**SPRÁVY, KTORÉ OBSAHUJÚ OBMEDZENIE ICH POUŽITIE A ŠÍRENIA (ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY INÉ AKO ZÁKAZKY NA AUDIT A ZÁKAZKY NA PREVERENIE)****Úvod**

- 990.1 Firmy musia dodržiavať základné princípy, byť nezávislé a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120, aby identifikovali, vyhodnotili a vyriešili ohrozenia súladu to nezávislosť.
- 990.2 Tento oddiel určuje niektoré modifikácie časti 4B, ktoré sú povolené za určitých okolností v prípade zákazky na uisťovacie služby, keď správa zahŕňa obmedzenie jej použitia a distribúcie. V tejto časti zákazka na vydanie uisťovacej správy s obmedzeným použitím a distribúciou za okolností stanovených v odseku R990.3 sa označuje ako „zákazka na príslušné uistenie.“

Požiadavky a aplikačný materiál**Všeobecné**

R990.3 Ak má firma v úmysle vydať správu o zákazke na uisťovacie služby, ktorá zahŕňa obmedzenie použitia a distribúcie, sú požiadavky nezávislosti stanovené v časti 4B oprávnené na modifikácie, ktoré sú povolené podľa tejto časti, ale iba za predpokladu, že:

- (a) firma komunikuje s predpokladanými užívateľmi správy ohľadom modifikovaných požiadaviek nezávislosti, ktoré sa majú uplatňovať pri poskytovaní služby; a
- (b) predpokladaní užívatelia správy chápu účel, informácie o predmete a obmedzenia správy a výslovne súhlasia s aplikovaním modifikácií.

990.3 A1 Predpokladaní užívatelia správy sa môžu oboznámiť s účelom, informáciami o predmete a obmedzeniami správy účasťou priamou alebo nepriamou prostredníctvom zástupcu, ktorý má oprávnenie konať v mene predpokladaných užívateľov, na stanovení povahy a rozsahu zákazky. Takáto účasť v každom prípade pomáha, aby firma komunikovala s predpokladanými užívateľmi ohľadom záležitostí nezávislosti vrátane okolností, ktoré sú relevantné pri aplikovaní koncepčného rámca. Umožňuje to aj, aby firma získala súhlas predpokladaných užívateľov s modifikovanými požiadavkami nezávislosti.

R990.4 Ak predpokladaní užívateľa predstavujú skupinu užívateľov, ktorí nie sú špecificky identifikovateľní podľa mena v čase stanovenia podmienok zákazky, musí firma následne takýchto užívateľov oboznámiť s modifikovanými požiadavkami nezávislosti dohodnutými ich zástupcami.

990.4 A1 Napríklad, ak predpokladaní užívateľa predstavujú skupinu užívateľov, ako napríklad veritelia v rámci syndikovanej úverovej zmluvy, môže firma opísať modifikované požiadavky nezávislosti v zmluve o zákazke. Zástupca môže potom túto zmluvu o zákazke predložiť členom skupiny veriteľov, aby sa tak splnila požiadavka, podľa ktorej musí firma takýchto užívateľov oboznámiť s modifikovanými požiadavkami nezávislosti, ktoré dohodol ich zástupca.

R990.5 Ak firma vykonáva zákazku na príslušné uistenie, všetky modifikácie časti 4B musia byť obmedzené na modifikácie stanovené v odsekoch R990.7 a R990.8.

R990.6 Ak firma vydáva aj uisťovaciu správu, ktorá neobsahuje obmedzenie použitia a distribúcie pre toho istého klienta, musí uplatniť časť 4B na túto zákazku na uisťovacie služby.

Finančná zainteresovanosť, úvery a záruky, blízke obchodné, rodinné a osobné vzťahy

R990.7 Ak firma vykonáva zákazku na príslušné uistenie:

- (a) relevantné ustanovenia stanovené v oddieloch 910, 911, 920, 921, 922 a 924 sa musia aplikovať iba na členov tímu pracujúceho na zákazke, a ich najbližších a blízkych rodinných príslušníkov.
- (b) firma musí identifikovať, vyhodnotiť a vyriešiť akékoľvek ohrozenie nezávislosti, ktoré vzniklo v dôsledku zainteresovanosti a vzťahov, ako je stanovené v oddieloch 910, 911, 920, 921, 922 a 924, medzi klientom uisťovacích služieb a nasledujúcimi členmi uisťovacieho tímu;
 - (i) členovia, ktorí poskytujú konzultácie týkajúce sa technických alebo špecifických odvetvových záležitostí, transakcií alebo udalostí, a
 - (ii) členovia, ktorí zabezpečujú kontrolu kvality zákazky vrátane tých, ktorí vykonávajú previerku kontroly kvality zákazky, a

- (c) firma musí posúdiť a riešiť akékoľvek ohrozenie, o ktorom má tím pracujúci na zákazke dôvod sa domnievať, že vzniklo v dôsledku zainteresovanosti a vzťahov medzi klientom uisťovacích služieb a ostatnými osobami v rámci firmy, ktorí môžu priamo ovplyvniť výsledok zákazky na uisťovacie služby, ako je stanovené v oddieloch 910, 911, 920, 921, 922 a 924.

990.7 A1 Ostatné osoby v rámci firmy, ktoré môžu priamo ovplyvniť výsledok zákazky na uisťovacie služby, zahrňujú tie osoby, ktoré navrhujú odmeňovanie, alebo ktoré zabezpečujú priamy dozor, manažment alebo iný dohľad partnera pre zákazku na uisťovacie služby v súvislosti s výkonom zákazky na uisťovacie služby.

R990.8 Ak firma vykonáva oprávnenú zákazku na uisťovacie služby, nesmie mať významnú priamu ani významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť na klientovi uisťovacích služieb.

SLOVNÍK POJMOV, ZOZNAM SKRATIEK

V *Medzinárodnom etickom kódexe audítorov s Medzinárodnými štandardmi nezávislosti (International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards))* odkazuje tvar jednotného čísla súčasne na tvar množného čísla a opačne a nižšie uvedené pojmy majú nasledujúce významy.

V tomto Slovníku pojmov sú vysvetlenia definovaných pojmov uvedené v normálnom fonte; kurzíva je použitá na vysvetlenie opísaných pojmov, ktoré majú špecifický význam v niektorých častiach kódexu, alebo na ďalšie vysvetlenie definovaných pojmov. Uvedené sú aj odkazy na pojmy opísané v kódexe.

Akceptovateľná úroveň
(Acceptable level) Úroveň, pri ktorej by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana pravdepodobne dospela k záveru, že audítor dodržiava základné princípy.

Reklama
(Advertising) Komunikácia smerom k verejnosti, ktorá obsahuje informácie o službách alebo skúsenostiach audítorov poskytujúcich služby s cieľom získať zákazku v odbore.

Vhodný odborník
(Appropriate reviewer) *Odborník, ktorý má potrebné skúsenosti, vedomosti, schopnosti a právomoci, aby mohol objektívne posúdiť príslušnú vykonanú prácu alebo poskytnutú službu. Takouto osobou môže byť audítor.*

Tento pojem je opísaný v odseku 300.8 A4.

Klient uistovacej služby
(Assurance client) Zodpovedná strana a v prípade atestačnej zákazky aj strana, ktorá preberá zodpovednosť za informácie o predmete (ktorá môže byť totožná so zodpovednou stranou).

Zákazka na uistováciu služby
(Assurance engagement) Zákazka, pri ktorej audítor poskytujúci služby zameriava na získanie dostatočných a vhodných dôkazov na vyjadrenie záveru určeného na zvýšenie stupňa dôvery predpokladaných používateľov iných ako zodpovedná strana o predmetných informáciách.

(ISAE 3000 (revidované znenie) popisuje prvky a ciele zákazky na uistovacie služby podľa tohto štandardu a Rámec pre zákazky na uistovacie služby poskytuje všeobecný opis uistovacích zákaziek, na ktoré sa vzťahujú *Medzinárodné auditorské štandardy (ISA)*, *Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE)* a *Medzinárodné štandardy pre uistovacie služby (ISAE)*).

V časti 4B sa pojem „zákazka na uisťovacie služby“ vzťahuje na uisťovacie zákazky iné ako zákazky na audit alebo zákazky na preverenie.

Uisťovací tím (Assurance team)	(a) Všetci členovia tímu pracujúci na zákazke na uisťovacie služby; (b) Všetci ostatní pracovníci vo firme, ktorí môžu priamo ovplyvniť výsledky zákazky na uisťovacie služby, vrátane: <ul style="list-style-type: none"> (i) tých, ktorí navrhujú odmeňovanie partnera zodpovedného za zákazku na uisťovacie služby alebo majú nad ním priamy dohľad, riadia ho alebo ho inak kontrolujú v súvislosti s výkonom zákazky na uisťovacie služby. (ii) tých, ktorí poskytujú konzultácie 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.
Atestačná zákazka (Attestation engagement)	<p>Zákazka na uisťovacie služby, pri ktorej strana iná ako audítor poskytujúci služby meria alebo hodnotí základný predmet na základe kritérií.</p> <p>Strana iná ako audítor tiež často prezentuje výsledné informácie o predmete v správe alebo vyhlásení. V niektorých prípadoch však môže audítor predložiť v správe o uistení informácie o predmete. V prípade atestačnej zákazky sa audítor v svojom závere zaoberá tým, či informácie o predmete neobsahujú významné nesprávnosti.</p> <p>Záver audítora možno formulovať z hľadiska:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) základného predmetu a uplatniteľných kritérií, (ii) informácií o predmete a uplatniteľných kritérií, alebo (iii) vyhlásenia príslušnej strany.
Audit	<p><i>V časti 4A pojem „audit“ zahŕňa aj „preverenie.“</i></p>

Klient auditu (Audit client)	Subjekt, v súvislosti s ktorým firma vykonáva zákazku na audit. Ak je klient kótovanou spoločnosťou, klient audit vždy zahŕňa aj jeho spriaznené osoby. Ak klient auditu nie je kótovanou spoločnosťou, pojem zahŕňa tie spriaznené subjekty, nad ktorými má klient priamu alebo nepriamu kontrolu. (Pozri aj odsek R400.27.) <i>V časti 4A pojem „klient auditu” zahŕňa aj pojem „klient preverenia.”</i> <i>V prípade skupinového auditu, pozri definíciu klienta skupinového auditu.</i>
Zákazka na audit (Audit engagement)	Zákazka vykonávaná s cieľom poskytnúť primerané uistenie, v rámci ktorej audítor poskytujúci vysloví názor, či sú finančné výkazy zostavené vo všetkých významných súvislostiach (alebo či poskytujú verný a pravdivý obraz alebo či sú zostavené verne, vo všetkých významných súvislostiach) v súlade s určeným rámcom finančného výkazníctva, Sem patrí napríklad zákazka vykonaná v súlade s <i>Medzinárodnými audítorskými štandardmi</i> , vrátane štatutárneho auditu, ktorý predstavuje audit požadovaný legislatívou alebo iným nariadením. <i>V časti 4A pojem „zákazka na audit” zahŕňa aj pojem „zákazka na preverenie.”</i>
Audítorská správa (Audit report)	<i>V časti 4A pojem „audítorská správa” zahŕňa aj pojem „správa z preverenia.”</i>

- Audítorský tím (a) Všetci členovia tímu pracujúceho na zákazke na audit.
- (Audit team) (b) Všetci ostatní pracovníci vo firme, ktorí môžu priamo ovplyvňovať výsledky zákazky na audit, vrátane:
- (i) tých, ktorí navrhujú odmeňovanie partnera zodpovedného za zákazku na audit alebo majú nad ním priamy dohľad, riadia ho alebo ho inak kontrolujú v súvislosti s výkonom zákazky na audit vrátane všetkých tých, ktorí pôsobia vo vyššej funkcii nad partnerom zodpovedným za zákazku, až po osobu, ktorá je výkonným riaditeľom firmy, generálnym riaditeľom alebo v podobnej funkcii);
 - (ii) tých, ktorí poskytujú konzultáciu ohľadom technických alebo špecifických odvetvových záležitostí, transakcií alebo udalosti v súvislosti so zákazkou, a
 - (iii) tých, ktorí kontrolujú kvalitu zákazky vrátane tých, ktorí vykonávajú previerku kontroly kvality zákazky v súvislosti so zákazkou, a
- (c) akýchkoľvek iných osôb z firmy v rámci siete, ktoré môžu priamo ovplyvniť výsledok zákazky na audit.

V časti 4A zahŕňa pojem „audítorský tím“ aj pojem „tím pracujúci na zákazke na preverenie.“ V prípade skupinového auditu, pozri definíciu tímu pre skupinový audit.

Blízky rodinný príslušník (Close family)	Rodič, dieťa alebo súrodenec, ktorý nie je najbližším rodinným príslušníkom.
Komponent (Component)	Subjekt, obchodná jednotka, funkcia alebo obchodná činnosť, alebo ich kombinácia, určená audítorom skupiny na účely plánovania a vykonávania audítorských postupov v rámci skupinového auditu.
Klient auditu komponentu (Component audit client)	Komponent, vo vzťahu ku ktorému audítorská firma skupiny alebo audítorská firma komponentu vykonáva audítorskú činnosť na účely skupinového auditu. Ak je komponent: <ul style="list-style-type: none"> (a) právnickou osobou, klientom auditu komponent, je táto právnická osoba a všetky spriaznené osoby, nad ktorými má tento právnický subjekt priamu alebo nepriamu kontrolu, alebo (b) obchodnou jednotkou, funkciou alebo obchodnou činnosťou (alebo ich kombináciou), klientom auditu komponentu je tento subjekt alebo subjekty, ku ktorým obchodná jednotka patrí alebo v ktorých vykonáva funkciu alebo obchodné činnosti.
Audítorská firma komponentu (Component auditor firm)	Firma, ktorá vykonáva audítorskú činnosť súvisiacu s komponentom na účely skupinového auditu.
Koncepčný rámec (Conceptual framework)	<i>Tento pojem je popísaný v oddiele 120.</i>

Dôverné informácie (Confidential information)	Akékoľvek informácie, údaje alebo iné materiály v akejkoľvek forme alebo na akomkoľvek médiu (vrátane písomnej, elektronickej, vizuálnej alebo ústnej formy), ktoré nie sú verejne dostupné.
Podmienенý honorár Contingent fee	Honorár vypočítaný podľa vopred určeného základu v súvislosti s výsledkom transakcie alebo výsledkom služieb poskytnutých firmou. Honorár, ktorý určí súd alebo iný verejný orgán, nie je podmieneným honorárom.
Doba nevykonávania zákazky (Cooling-off Period)	<i>Tento pojem je opísaný v odseku R540.5 na účely odsekov R540.11 až R540.19.</i>
Kritériá (Criteria)	V prípade zákazky na uistenie sú to referenčné hodnoty používané na meranie alebo hodnotenie základného predmetu. „Uplatniteľné kritériá“ sú kritériá používané pre konkrétnu zákazku.
Priama zákazka (Direct engagement)	Zákazka na uist'ovacie služby, pri ktorej audítor poskytujúci služby meria alebo hodnotí základný predmet podľa platných kritérií a prezentuje výsledné informácie o predmete ako súčasť uist'ovacej správy alebo ako jej prílohu. V prípade priamej zákazky sa záver audítora týka oznámeného výsledku merania alebo hodnotenia základného predmetu na základe kritérií.
Priama finančná zainteresovanosť (Direct financial interest)	Finančná zainteresovanosť: <ul style="list-style-type: none"> (a) vlastnená priamo fyzickou alebo právnickou osobou a pod jej kontrolou (vrátane tých, ktoré sú spravované na základe vlastného uváženia inými osobami) alebo (b) v skutočnom vlastníctve prostredníctvom subjektu kolektívneho investovania, majetku, trustu alebo iného sprostredkovateľa, nad ktorým má fyzická alebo právnická osoba kontrolu alebo možnosť ovplyvňovať investičné rozhodnutia.
Riaditeľ alebo funkcionár (Director or officer)	Osoby zodpovedné za správu a riadenie subjektu, alebo konajúce v ekvivalentom postavení, bez ohľadu na názov ich funkcie, ktorý môže byť v rôznych krajinách rôzny.

Zákazka na príslušný audit (Eligible audit engagement)	<i>Tento pojem je popísaný v odseku 800.2 na účely oddielu 800.</i>
Zákazka na príslušné uistenie (Eligible assurance engagement)	<i>Tento pojem je opísaný v odseku 990.2 na účely oddielu 990.</i>
Partner pre zákazku (Engagement partner)	Partner alebo iná osoba vo firme, ktorá je zodpovedná za zákazku a jej vykonanie, ako aj za správu vydávanú v mene firmy, a ktorá má v prípade potreby príslušné oprávnenie od profesijného, právneho alebo regulačného orgánu.
Obdobie zákazky (Engagement period) (Zákazky na audit a preverenie)	Obdobie zákazky sa začína, keď auditorský tím začne vykonávať audit. Obdobie zákazky sa končí vydaním auditorskej správy. Ak má zákazka opakujúci sa charakter, končí sa neskorším z týchto dvoch momentov: oznámením jednej zo strán o ukončení profesionálneho vzťahu alebo vydaním záverečnej auditorskej správy.
Obdobie zákazky (Engagement period) (Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit a preverenie)	Obdobie zákazky sa začína, keď uisťovací tím začne vykonávať uisťovacie služby v súvislosti s konkrétnou zákazkou. Obdobie zákazky sa končí vydaním uisťovacej správy. Ak má zákazka opakujúci sa charakter, končí sa neskorším z týchto momentov: oznámením jednej zo strán, že profesionálny vzťah sa skončil, alebo vydaním záverečnej uisťovacej správy.
Preverenie kvality zákazky (Engagement quality review)	Objektívne vyhodnotenie významných úsudkov, ktoré urobil tím pracujúci na zákazke, a záverov, ku ktorým na ich základe dospel, ktoré vykonal vhodný odborník kontrolujúci kvalitu zákazky a ktoré bolo dokončené k dátumu alebo pred dátumom správy o zákazke.
Vhodný odborník vykonávajúci kontrolu kvality zákazky (Engagement quality reviewer)	Partner, iná osoba vo firme alebo externá osoba, ktorú firma poverí vykonaním kontroly kvality zákazky.

Tím pracujúci na
zákazke

(Engagement
team)

Všetci partneri a zamestnanci vykonávajúci zákazku a všetky ostatné osoby, ktoré vykonávajú postupy v rámci zákazky, s výnimkou externých expertov a interných auditorov, ktorí poskytujú priamu pomoc pri zákazke.

V časti 4A sa pojem „auditorský tím“ vzťahuje na osoby vykonávajúce auditorské postupy alebo postupy previerky v rámci zákazky na audit alebo previerku. Tento pojem je ďalej opísaný v odseku 400.9.

ISA 220 (revidované znenie) poskytuje ďalšie usmernenia k definícii auditorského tímu v kontexte auditu účtovnej závierky.

ISA 620 definuje odborníka menovaného auditorom ako fyzickú osobu alebo organizáciu, ktorá disponuje odbornými znalosťami v oblasti inej ako účtovníctvo alebo audit a ktorej prácu v danej oblasti auditor využíva na pomoc pri získavaní dostatočných a primeraných auditorských dôkazov. ISA 620 sa zaoberá povinnosťami audítora v súvislosti s prácou takýchto odborníkov.

ISA 610 (revidované znenie z roku 2013) sa zaoberá povinnosťami audítora v prípade využívania práce interných auditorov, vrátane využívania interných auditorov na poskytovanie priamej pomoci pri zákazke na audit.

V časti 4B sa pojem „auditorský tím“ vzťahuje na osoby vykonávajúce uisťovacie postupy v rámci zákazky na uistenie.

Súčasný audítor (Existing accountant)	Audítor poskytujúci služby, ktorý je momentálne poverený realizáciou auditu alebo ktorý vykonáva účtovnícke, daňové, konzultačné alebo podobné odborné služby pre klienta.
Externý odborník (External expert)	Osoba (ktorá nie je partnerom ani členom odborného personálu vrátane dočasných zamestnancov firmy alebo firmy v rámci siete) alebo organizácia, ktorá má zručnosti, vedomosti a skúsenosti v inej oblasti ako účtovníctvo alebo audit, ktorých práca v tejto oblasti sa využíva na pomoc audítorovi pri získavaní dostatočných vhodných dôkazov.
Finančná zainteresovanosť (Financial interest)	Podiel na vlastnom imaní alebo inom cennom papieri, dlhopise, pôžičke alebo inom dlhovom nástroji účtovnej jednotky vrátane práv a povinností na nadobudnutie takéhoto podielu a derivátov priamo súvisiacich s týmto podielom.
Finančné výkazy (Financial statements)	Štruktúrovaná prezentácia historických finančných informácií vrátane súvisiacich poznámok s cieľom zobrazit' ekonomické zdroje alebo záväzky subjektu v danom čase alebo ich zmeny za isté časové obdobie v súlade s rámcom finančného výkazníctva. Súvisiace poznámky zvyčajne obsahujú súhrn významných účtovných zásad a iné vysvetľujúce informácie. Pojem sa môže vzťahovať aj na úplný súbor finančných výkazov, ale môže sa vzťahovať aj na jeden finančný výkaz, napríklad súvahu alebo výkaz ziskov a strát a súvisiace poznámky. (Poznámka: V platnej legislatíve SR sa používa pojem účtovná závierka.) <i>Tento pojem sa nevzťahuje na konkrétne prvky, účty alebo položky finančnej správy.</i>

Finančné výkazy, na ktoré firma vyjadruje názor (Financial statements on which the firm will express an opinion)

V prípade jednej účtovnej jednotky finančné výkazy tejto účtovnej jednotky. V prípade konsolidovaných finančných výkazov, označovaných aj ako finančné výkazy skupiny, konsolidované finančné výkazy.

Firma
(Firm)

(a) Samostatne podnikajúci audítor, partnerstvo alebo spoločnosť audítorov

(b) Subjekt, ktorý tieto strany kontroluje na základe vlastníctva, riadenia alebo inak, a

(c) Subjekt, ktorý je týmito stranami kontrolovaný na základe vlastníctva, riadenia alebo inak.

Odseky 400.4 a 900.3 vysvetľujú, ako sa používa výraz „firma“, pokiaľ ide o zodpovednosť audítorov a firiem vzhľadom na súlad s časťami 4A, resp. 4B..

Základné princípy
(Fundamental principles)

Tento pojem je opísaný v odseku 110.1 A1. Základné princípy sú opísané v nasledujúcich odsekoch:

<i>Bezúhonnosť</i>	<i>R111.1</i>
<i>Objektivita</i>	<i>R112.1</i>
<i>Odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť</i>	<i>R113.1</i>
<i>Dôvernosť</i>	<i>R114.1 až R114.3</i>
<i>Profesionálne správanie</i>	<i>R115.1</i>

Skupina (Group)	Vykazujúca jednotka, pre ktorú sa zostavujú konsolidované finančné výkazy.
Skupinový audit (Group audit)	Audit finančných výkazov skupiny.
Klient skupinového auditu (Group audit client)	Subjekt, ktorého konsolidovanú účtovnú závierku audituje firma. Ak je subjekt verejne obchodovaným subjektom, klient skupinového auditu bude vždy zahŕňať jeho spriaznené osoby a akékoľvek iné komponenty, v ktorých firma vykonáva audítorskú činnosť. Ak subjekt nie je verejne obchodovaným subjektom, medzi klientov skupinového skupiny patria aj spriaznené osoby, nad ktorými má tento subjekt priamu alebo nepriamu kontrolu, a akékoľvek iné komponenty, v ktorých sa vykonáva audítorská činnosť. <i>Pozri tiež odsek R400.22.</i>
Audítorská firma skupiny (Group auditor firm)	Firma, ktorá vyjadruje názor na finančné výkazy skupiny.

Audítorský
tím skupiny
(Group
audit team)

- (a) Všetci členovia tímu povereného vykonaním skupinového auditu, vrátane osôb v rámci audítorských firiem komponentov alebo poverených audítorskými firmami komponentov, ktoré vykonávajú audítorské postupy súvisiace s komponentmi na účely skupinového auditu.
- (b) Všetky ostatné osoby v rámci audítorskej firmy skupiny alebo poverené audítorskou firmou skupiny, ktoré môžu priamo ovplyvniť výsledok auditu skupiny, vrátane:
 - (i) osôb, ktoré odporúčajú odmeňovanie partnera zodpovedného za zákazku skupiny, alebo vykonávajú priamy dohľad, riadenie alebo iný dohľad nad takýmto partnerom, v súvislosti s výkonom skupinového auditu, vrátane osôb ktoré sú na všetkých vyšších pozíciách ako partner zodpovedný za zákazku na skupinový audit, a tiež osoby, ktorá je na pozícii seniora partnera alebo riadiaceho partnera firmy (výkonný riaditeľ alebo ekvivalent takéhoto postavenia).
 - (ii) osôb, ktoré na účely skupinového auditu poskytujú poradenstvo týkajúce sa technických alebo odvetvovo špecifických problémov, transakcií alebo udalostí, a
 - (iii) osôb, ktoré na účely skupinového auditu vykonávajú previerku kvality zákazky alebo previerku v súlade s cieľom previerky kvality zákazky.
- (c) iných osôb v rámci firmy, ktorá patrí do siete audítorských firiem skupiny, ktoré môže priamo ovplyvniť výsledok skupinového auditu, a
- (d) iných osôb v rámci audítorskej firmy komponentu, ktorá nie je súčasťou siete audítorských firiem skupiny, ktoré môžu priamo ovplyvniť výsledok skupinového auditu

Partner pre zákazku skupiny (Group engagement partner)	Partner, ktorý je zodpovedný za zákazku na skupinový audit.
Finančné výkazy skupiny (Group financial statements)	Finančné výkazy, ktoré obsahujú finančné informácie dvoch alebo viacerých účtovných jednotiek alebo obchodnej jednotky prostredníctvom konsolidačného procesu.
Historické finančné informácie (Historical financial information)	Informácie vyjadrené vo finančnom vyjadrení vo vzťahu ku konkrétnej účtovnej jednotke, odvodené predovšetkým z účtovného systému tejto účtovnej jednotky, o ekonomických udalostiach, ku ktorým došlo v minulých časových obdobiach, alebo o ekonomických podmienkach alebo okolnostiach v časových bodoch v minulosti.
Najbližší rodinný príslušník (Immediate family)	Manžel/Manželka (alebo iná osoba v ekvivalentnom vzťahu) alebo závislá osoba.
Nezávislosť (Independence)	Nezávislosť zahŕňa: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="359 1029 1053 1173">(a) nezávislosť mysle - stav mysle, ktorý dovoľuje poskytnúť názor bez ovplyvnenia záležitosťami, ktoré by ohrozili odborný úsudok, a ktorý umožňuje jednotlivcovi konať bezúhonne a uplatňovať objektivitu a odborný skepticizmus, <li data-bbox="359 1194 1053 1444">(b) nezávislosť vystupovania - vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko významné, že primerane uvažujúca a informovaná tretia strana pri zohľadnení všetkých relevantných skutočností a okolností by pravdepodobne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektivnosť alebo profesionálny skepticizmus firmy alebo člena audítorského tímu alebo uisťovacieho tímu sú ohrozené.

Ako je uvedené v odsekoch 400.5 a 900.4, odkazy na nezávislú osobu alebo nezávislú firmu znamenajú, že daná osoba alebo firma spĺňa požiadavky časti 4A resp. 4B.

<p>Nepriama finančná zainteresovanosť (Indirect financial interest)</p>	<p>Finančný podiel, ktorý je vo výhodnom vlastníctve prostredníctvom subjektu kolektívneho investovania, majetku, trustu alebo iného sprostredkovateľa, nad ktorým fyzická alebo právnická osoba nemá kontrolu alebo možnosť ovplyvňovať investičné rozhodnutia.</p>
<p>Stimuly (Inducement)</p>	<p>Predmet, situácia alebo udalosť, ktorá sa používa ako prostriedok na ovplyvnenie správania inej osoby, ale nie nevyhnutne so zámerom neprimeraného ovplyvnenia správania danej osoby.</p> <p><i>Stimuly môžu siahať od drobných prejavov pohostinnosti medzi obchodnými kolegami (v prípade zamestnaných audítorov) alebo medzi audítormi a existujúcimi alebo potenciálnymi klientmi (v prípade audítorov poskytujúcich služby) až po činy, ktoré vedú k nedodržaniu zákonov a predpisov. Stimuly môžu mať rôzne formy, napr.:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Dary</i> • <i>Pohostinnosť</i> • <i>Zábava</i> • <i>Politické alebo charitatívne dary</i> • <i>Výzvy k priateľstvu a lojalite</i> • <i>Zamestnanie alebo iné obchodné príležitosti</i> • <i>Prednostné zaobchádzanie, práva alebo výsady</i>
<p>Hlavný partner pre audit (Key audit partner)</p>	<p>Partner zodpovedný za zákazku, osoba zodpovedná za previerku kontroly kvality zákazky a prípadní ďalší partneri pre audit v tíme pracujúcom na zákazke, ktorí prijímajú zásadné rozhodnutia alebo úsudky o závažných skutočnostiach v súvislosti s auditom finančných výkazov, na ktoré firma vyjadruje názor. V závislosti od okolností a úloh jednotlivcov na audite, „ďalšími partnermi pre audit“ môžu byť napríklad partneri pre audit zodpovední za významné dcérske spoločnosti alebo divízie.</p>

<p>Môcť/ Smieť (May)</p>	<p><i>Tento výraz sa v kódexe používa na označenie povolenia vykonať určitý krok za určitých okolností vrátane ako výnimka z požiadavky. Nepoužíva sa na označenie možnosti.</i></p>
<p>Mohol by/Mohli by (Might)</p>	<p><i>Tento výraz sa v kódexe používa na označenie možnosti, že určitá záležitosť vznikne, že sa určitá udalosť odohrá alebo že sa určitý postup uskutoční. Tento výraz sa nespája so žiadnou konkrétnou úrovňou možnosti ani pravdepodobnosti, keď je použitý v súvislosti s ohrozením, pretože vyhodnotenie úrovne ohrozenia závisí od faktov a okolností konkrétnej záležitosti, udalosti alebo postupu.</i></p>
<p>Sieť (Network)</p>	<p>Vyššia štruktúra:</p> <p>(a) zameraná na spoluprácu; a</p> <p>(b) jednoznačne zameraná na zdieľanie zisku alebo nákladov alebo štruktúra, ktorá má spoločné vlastníctvo, kontrolu alebo riadenie, spoločné pravidlá a postupy kontroly kvality, spoločnú obchodnú stratégiu, využívanie spoločnej značky alebo dôležitej časti odborných zdrojov.</p>
<p>Firma v rámci siete (Network firm)</p>	<p>Firma alebo subjekt, ktorý je súčasťou siete.</p> <p><i>Podrobnejšie informácie sú uvedené v odsekoch 400.50 A1 až 400.54 A1.</i></p>
<p>Nesúlada so zákonmi a predpismi (Non-compliance with laws and regulations) (Zamestnaní audítori)</p>	<p><i>Nedodržiavanie zákonov a predpisov ("nedodržiavanie") zahŕňa úmyselné alebo neúmyselné opomenutie alebo spáchanie činov, ktoré sú v rozpore s platnými zákonmi alebo predpismi, ktorých sa dopustili tieto strany:</i></p> <p>(a) zamestnávajúca organizácia profesionálneho účtovníka;</p> <p>(b) osoby poverené spravovaním zamestnávajúcej organizácie;</p> <p>(c) vedenie zamestnávajúcej organizácie alebo</p> <p>(d) iné osoby pracujúce pre zamestnávajúcu organizáciu alebo pod jej vedením.</p> <p><i>Tento pojem je opísaný v odseku 260.5 A1.</i></p>

Nesúlad so
zákonmi a
predpismi

(Audítori
poskytujúci
služby)

Nedodržiavanie zákonov a predpisov ("nedodržiavanie") zahŕňa úmyselné alebo neúmyselné opomenutie alebo spáchanie činov, ktoré sú v rozpore s platnými zákonmi alebo predpismi, ktorých sa dopustili tieto strany:

- (a) klient,
- (b) osoby poverené spravovaním klienta,
- (c) vedenie klienta alebo
- (d) iné osoby pracujúce pre klienta alebo pod jeho vedením.

Tento pojem je opísaný v odseku 360.5 A1.

Kancelária
(Office)

Osobitná podskupina, či už organizovaná na základe geografického alebo praktického členenia.

Predchádzajúci
audítor
(Predecessor
accountant)

Audítor poskytujúci služby, ktorý naposledy vykonával audit alebo účtovné, daňové, poradenské alebo podobné odborné služby pre klienta, ak neexistuje žiadny súčasný audítor.

Audítor
(Professional
accountant)

Osoba, ktorá je členom niektorej z členských organizácii IFAC *In časti 1 sa pojem „audítor“ vzťahuje na individuálnych zamestnaných audítorov a na audítorov poskytujúcich služby a ich firmy*

V časti 2 sa pojem „audítor“ vzťahuje na zamestnaných audítorov.

V častiach 3, 4A a 4B sa pojem „audítor“ vzťahuje na audítorov poskytujúcich služby a ich firmy.

Zamestnaný
audítor
(Professional
accountant in
business)

Zamestnaný audítor pracujúci v oblastiach, ako je obchod, priemysel, služby, verejný sektor, vzdelávanie, neziskový sektor alebo v regulačných či profesijných orgánoch, ktorý môže byť zamestnancom, dodávateľom, partnerom, riaditeľom (výkonným alebo nevýkonným), vlastníkom - manažérom alebo dobrovoľníkom.

Audítor
poskytujúci
služby
(Professional
accountant in
public
practice)

Audítor bez ohľadu na funkčné zaradenie (napríklad audit, dane alebo poradenstvo) vo firme, ktorá poskytuje odborné služby.

Pojem „audítor poskytujúci služby“ sa používa aj na označenie firmy, ktorá združuje audítorov poskytujúcich služby.

Odborná
činnosť
(Professional
activity)

Činnosť vyžadujúca znalosti účtovníctva alebo súvisiace zručnosti, ktorú vykonáva audítor, vrátane účtovníctva, auditu, daní, manažérskeho poradenstva a finančného riadenia.

Odborný
úsudok
(Professional
judgment)

Odborný úsudok zahŕňa uplatnenie príslušného vzdelania, odborných vedomostí, zručností a skúseností primeraných skutočnostiam a okolnostiam, pričom sa zohľadňuje povaha a rozsah konkrétnych odborných činností a príslušné záujmy a vzťahy.

Tento pojem je opísaný v odseku 120.5 A4.

Odborné
služby

(Professional
services)

Odborné činnosti vykonávané pre klientov

Audítor
navrhovaný na
audit
(Proposed
accountant)

Audítor poskytujúci služby, ktorý zvažuje, že prijme zákazku na audit alebo zákazku na vykonanie účtovných, daňových, poradenských alebo podobných odborných služieb pre potenciálneho klienta (alebo v niektorých prípadoch pre existujúceho klienta).

Subjekt
verejného
záujmu
(Public
interest
entity)

Na účely časti 4A je subjektom verejného záujmu subjekt, ktorý patrí do niektorej z nasledujúcich kategórií:

- (a) verejne obchodovateľný subjekt.
- (b) Subjekt, ktorého jednou z hlavných funkcií je prijímanie vkladov od verejnosti.
- (c) Subjekt, ktorého jednou z hlavných funkcií je poskytovanie poistenia verejnosti.
- (d) Subjekt, ktorý je ako taký definovaný zákonom, nariadením alebo profesijnými štandardmi na účely splnenia cieľa opísaného v odseku 400.15.

Kódex stanovuje, že tieto kategórie musia byť jasnejšie definované alebo doplnené, ako je uvedené v odsekoch 400.23 A1 a 400.23 A2.

Verejne
obchodovateľ-
ný subjekt
(Publicly
traded entity)

Účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere, a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu (definícia v súlade s par. 2 ods. 16 písm. a) zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov v platnom znení).

Kótovaný subjekt podľa definície príslušného zákona alebo nariadenia o cenných papieroch je príkladom verejne obchodovateľného subjektu.

Primerane
uvažujúca
a informovaná
tretia strana
(Reasonable
and
informed
third party)

Test primeranej a informovanej tretej strany predstavuje úvahu audítora o tom, či by k rovnakým záverom pravdepodobne dospela aj iná strana. Takáto úvaha sa uskutočňuje z pohľadu rozumnej a informovanej tretej strany, ktorá zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, ktoré audítor pozná, alebo o ktorých sa dá rozumne predpokladať, že ich pozná v čase, keď sa závery robia. Rozumná a informovaná tretia strana nemusí byť audítorom, ale mala by mať príslušné znalosti a skúsenosti, aby pochopila a nestranne zhodnotila vhodnosť záverov audítora.

Test primerane
uvažujúcej
informovanej
tretej strany

Tieto pojmy sú popísané v odseku 120.5 A9.

(Reasonable
and informed
third party test)

Spriaznená osoba
(Related entity)

Subjekt, ktorý má s klientom niektorý z nasledujúcich vzťahov:

- (a) Subjekt, ktorý má priamu alebo nepriamu kontrolu nad klientom, ak je klient pre takýto subjekt významný.
- (b) Subjekt s priamym finančným podielom na klientovi, ak má tento subjekt významný vplyv na klienta a podiel na klientovi je pre takýto subjekt významný.
- (c) Subjekt, nad ktorým má klient priamu alebo nepriamu kontrolu.
- (d) Subjekt, v ktorom má klient alebo subjekt prepojený s klientom podľa písmena c) vyššie priamy finančný podiel, ktorý mu poskytuje významný vplyv na takýto subjekt, a tento podiel je pre klienta a s ním prepojený subjekt podľa písmena c) významný.
- (e) Subjekt, ktorý je pod spoločnou kontrolou s klientom ("sesterský subjekt"), ak sesterský subjekt a klient majú významný vplyv na subjekt, ktorý kontroluje klienta aj sesterský subjekt.

Zodpovedná strana (Responsible party)	V prípade zákazky na uisťovacie služby strana, ktorá je zodpovedná za základný predmet.
Klient pre zákazku na preverenie (Review client)	Subjekt, v súvislosti s ktorým firma vykonáva zákazku na preverenie
Zákazka na preverenie (Review engagement)	Zákazka na uisťovacie služby uskutočnená v súlade s Medzinárodnými štandardmi na zákazky na preverenie (ISRE) alebo s podobnými štandardmi, v ktorej audítor poskytujúci služby na základe postupov neposkytujúcich všetky dôkazy ako pri audite vysloví záver, či si všimol nejaké skutočnosti naznačujúce, že finančné výkazy nie sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s určeným rámcom finančného vykazovania.
Tím pracujúci na zákazke na preverenie (Review team)	<p>(a) Všetci členovia tímu pracujúceho na zákazke na preverenie a</p> <p>(b) Všetci ostatní pracovníci vo firme, ktorí môžu priamo ovplyvniť výsledok zákazky na preverenie, vrátane:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) tých ktorí navrhujú odmeňovanie partnera zodpovedného za zákazku alebo majú nad ním priamy dohľad, riadia ho alebo ho inak kontrolujú v súvislosti s výkonom zákazky na preverenie (vrátane všetkých, ktorí pôsobia vo vyššej funkcii nad partnerom pracujúcim na zákazke až po osobu, ktorá je výkonným riaditeľom firmy, generálnym riaditeľom alebo v podobnej funkcii, (ii) tých, ktorí poskytujú konzultácie týkajúce sa technických alebo špecifických odvetvových záležitostí, transakcií alebo udalostí v súvislosti so zákazkou, a (iii) tých, ktorí vykonávajú kontrolu kvality zákazky, vrátane tých, ktorí vykonávajú previerku kontroly kvality zákazky v súvislosti so zákazkou, a <p>(c) Všetci pracovníci vo firme v rámci siete, ktorí môžu priamo ovplyvniť výsledok zákazky na preverenie.</p>

Opatrenia (Safeguards)	<p><i>Opatrenia sú kroky, ktoré audítor prijíma jednotlivo alebo v kombinácii a ktoré účinne znižujú ohrozenie dodržiavania základných princípov na akceptovateľnú úroveň.</i></p> <p><i>Tento pojem je opísaný v odseku 120.10 A2.</i></p>
<p>Vedúci zamestnaný audítor (Senior professional accountant in business)</p>	<p><i>Vedúcimi zamestnanými audítormi sú riaditelia, vedúci pracovníci alebo vedúci zamestnanci, ktorí sú schopní významne ovplyvňovať a rozhodovať o získavaní, využívaní a kontrole ľudských, finančných, technologických, fyzických a nehmotných zdrojov zamestnávajúcej organizácie.</i></p> <p><i>Tento pojem je opísaný v odseku 260.11 A1.</i></p>
<p>Finančné výkazy na osobitné účely (Special purpose financial statements)</p>	<p>Finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom finančného výkazníctva určeným na splnenie požiadaviek určených používateľov v oblasti finančných informácií.</p>
<p>Informácie o predmete (Subject matter information)</p>	<p>Výsledok merania alebo hodnotenia základného predmetu na základe kritérií, t. j. informácie, ktoré vyplývajú z uplatnenia kritérií na základný predmet.</p>
<p>Významné poškodenie (Substantial harm)</p>	<p><i>Tento pojem je opísaný v odsekoch 260.5 A3 a 360.5 A3</i></p>
<p>Osoby poverené spravovaním (Those charged with governance)</p>	<p>Osoba(-y) alebo organizácia(-y) (napríklad správca spoločnosti) zodpovedná(-é) za dohľad nad strategickým smerovaním subjektu a povinnosťami súvisiacimi so zodpovednosťou subjektu. To zahŕňa dohľad nad procesom finančného výkazníctva. V prípade niektorých subjektov v niektorých jurisdikciách môžu osoby poverené riadením zahŕňať riadiacich pracovníkov, napríklad výkonných členov správnej rady subjektu súkromného alebo verejného sektora, alebo vlastníka – manažéra.</p>

Ohrozenie (Threat)	<i>Tento pojem je opísaný v odseku 120.6 A3 a zahŕňa tieto kategórie:</i>	
	<i>Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu</i>	<i>120.6 A3(a)</i>
	<i>Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom</i>	<i>120.6 A3(b)</i>
	<i>Ohrozenie v dôsledku lobizmu</i>	<i>120.6 A3(c)</i>
	<i>Ohrozenie v dôsledku blízkych vzťahov</i>	<i>120.6 A3(d)</i>
	<i>Ohrozenie v dôsledku zastrašovania</i>	<i>120.6 A3(e)</i>
Doba vykonávania zákazky (Time-on period)	<i>Tento pojem je opísaný v odseku R540.5.</i>	
Základný predmet (Underlying subject matter)	Jav, ktorý je predmetom merania alebo hodnotenia na základe kritérií.	

ZOZNAM SKRATIEK A ŠTANDARDOV UVEDENÝCH V KÓDEXE

ZOZNAM SKRATIEK

Skratka	Vysvetlenie
IFAE	International Framework for Assurance Engagements Medzinárodný rámec pre zákazky na uisťovacie služby
CoCo	Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control Kritériá kontroly Autorizovaných účtovných znalcov Kanady
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Výbor sponzorských organizácií komisie Treadway
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants Medzinárodná rada pre etické štandardy pre účtovníkov a audítorov
IFAC	International Federation of Accountants Medzinárodná federácia účtovníkov
IFEA	International Foundation for Ethics and Audit Medzinárodná nadácia pre etiku a audit
ISAs	International Standards on Auditing Medzinárodné audítorské štandardy
ISAEs	International Standards on Assurance Engagements Medzinárodné štandardy pre zákazky na uisťovacie služby
ISQMs	International Standards on Quality Management Medzinárodné štandardy pre riadenie kvality
ISREs	International Standards on Review Engagements Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie

ZOZNAM ŠTANDARDOV UVEDENÝCH V KÓDEXE

Štandard	Celý názov
ISA 220 (revidované znenie)	Quality Management for an Audit of Financial Statements Riadenie kvality pre audit účtovných zvierok
ISA 320	Materiality in Planning and Performing an Audit Významnosť pri plánovaní a uskutočňovaní auditu
ISA 600 (revidované znenie)	Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) Osobitné hľadiská – audity konsolidovaných účtovných zvierok (vrátane práce audítorov komponentov)
ISA 610 (revidované znenie z roku 2013)	Using the Work of Internal Auditors Využitie práce interných audítorov
ISA 620	Using the Work of an Auditor's Expert Využitie práce experta audítora
ISAE 3000 (revidované znenie)	Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information Uist'ovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií
ISQM 1	Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements Riadenie kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uist'ovacie služby a súvisiace služby
ISQM 2	Engagement Quality Reviews Preverenie kvality zákazky
ISRE 2400 (Revised)	Engagements to Review Historical Financial Statements Zákazky na preverenie historických finančných výkazov

DÁTUM ÚČINNOSTI

S výnimkou nasledujúcich revízií, ktoré majú rôzny dátum účinnosti, je kódex účinný.

- Revízie definície subjektu verejného záujmu a súvisiacich ustanovení kódexu, uverejnené na webovej stránke IESBA v apríli 2022: Účinné pre audity účtovných závierok za obdobia začínajúce 15. decembra 2024 alebo neskôr.
- Ustanovenia týkajúce sa technológií, uverejnené na webovej stránke IESBA v apríli 2023:
 - Revízie častí 1 až 3 nadobúdajú účinnosť 15. decembra 2024.
 - Revízie časti 4A nadobúdajú účinnosť pre audity a previerky finančných výkazov za obdobia začínajúce 15. decembra 2024 alebo neskôr.
 - Harmonizačné novely časti 4B týkajúce sa zákaziek na uisťovacie služby v súvislosti so základným predmetom, ktoré pokrývajú časové obdobia, nadobúdajú účinnosť pre obdobia začínajúce 15. decembra 2024 alebo neskôr. V ostatných prípadoch nadobúdajú tieto zmeny a doplnenia účinnosť 15. decembra 2024.

Skoršie prijatie je povolené.

**ZMENY KÓDEXU – DAŇOVÉ PLÁNOVANIE A SÚVISIACE
SLUŽBY**

OBSAH

Oddiel 280

Oddiel 380

NÁSLEDNÉ ZMENY A DOPLNENIA

Oddiel 321

ČASŤ 2 – ZAMESTNANÍ AUDÍTORI

[Oddiel 280 bude doplnený po odseku 270.4 A1]

ODDIEL 280

ČINNOSTI DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA

ÚVOD

- 280.1 Audítori sú povinní dodržiavať základné zásady a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120 na identifikáciu, vyhodnotenie a riešenie ohrozenia nezávislosti.
- 280.2 Vykonávanie činností v oblasti daňového plánovania môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku vlastného záujmu, previerky po sebe samom, lobizmu alebo zastrasovania, ktoré môžu ohroziť dodržiavanie základných zásad.
- 280.3 Tento oddiel stanovuje požiadavky a aplikačné materiály relevantné pre uplatňovanie koncepčného rámca v súvislosti s vykonávaním činností daňového plánovania. Táto časť tiež vyžaduje, aby audítor pri vykonávaní takýchto činností dodržiaval príslušné daňové zákony a predpis.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

Úloha audítorov vo verejnom záujme v súvislosti s činnosťami daňového plánovania

- 280.4 A1 Audítori hrajú dôležitú úlohu v daňovom plánovaní, keďže svojimi odbornými znalosťami a skúsenosťami pomáhajú zamestnávajúcim organizáciám dosahovať ich ciele v oblasti daňového plánovania pri dodržiavaní daňových zákonov a predpisov. Týmto spôsobom audítori prispievajú k výkonnejšiemu a účinnejšiemu fungovaniu daňového systému danej jurisdikcie, čo je vo verejnom záujme.
- 280.4 A2 Zamestnávajúce organizácie majú právo organizovať svoje záležitosti na účely daňového plánovania. Hoci existuje viacero spôsobov, ako dosiahnuť takéto ciele, zamestnávajúce organizácie majú povinnosť platiť dane stanovené príslušnými daňovými zákonmi a predpismi.

V tejto súvislosti je úlohou audítorov využiť svoje odborné znalosti a skúsenosti na to, aby pomáhali svojim zamestnávateľom dosahovať ciele daňového plánovania a plniť daňové povinnosti. Keď však audítori poskytujú takúto pomoc, môže to zahŕňať určité opatrenia na minimalizáciu daní, ktoré síce nie sú zakázané daňovými zákonmi a predpismi, ale môžu ohroziť dodržiavanie základných zásad.

- 280.4 A3 Konečné rozhodnutie o tom, či daňové plánovanie je v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi, prislúcha tribunálu, súdu alebo inému príslušnému rozhodovaciemu orgánu.

Popis činností daňového plánovania

- 280.5 A1 Činnosti daňového plánovania sú poradenskými činnosťami zamerané na pomoc zamestnávajúcej organizácii pri plánovaní alebo štruktúrovaní jej činností spôsobom, ktorý je daňovo efektívny.
- 280.5 A2 Činnosti daňového plánovania pokrývajú širokú škálu tém alebo oblastí. Príklady takýchto činností zahŕňajú nasledujúce:
- Poradenstvo pre manažment o štruktúrovaní medzinárodných operácií zamestnávajúcej organizácie s cieľom minimalizovať jej celkové dane.
 - Poradenstvo o štruktúrovaní dohôd o transferovom oceňovaní, s prihliadnutím na usmernenia týkajúce sa transferového oceňovania z daňového hľadiska.
 - Poradenstvo pre manažment o využívaní strát daňovo efektívnym spôsobom pre zamestnávajúcu organizáciu.
 - Poradenstvo pre zamestnávajúcu organizáciu pri štruktúrovaní jej stratégie rozdeľovania kapitálu daňovo efektívnym spôsobom.
 - Poradenstvo pre manažment pri vytváraní stratégie odmeňovania zamestnávajúcej organizácie pre vedúcich pracovníkov s cieľom optimalizovať daňové výhody pre zamestnávajúcu organizáciu.
 - Poradenstvo pre zamestnávajúcu organizáciu, ktorá je neziskovou organizáciou, o štruktúrovaní jej podnikania, aby nedošlo k porušeniu neziskového statusu.

- Poradenstvo pre manažment o štruktúrovaní investícií zamestnávajúcej organizácie s cieľom využiť daňové stimuly ponúkané jurisdikciami alebo lokalitami.

280.5 A3 Činnosti daňového plánovania nezahŕňajú činnosti, ktoré sa všeobecne označujú ako daňový súlad alebo príprava daňových priznaní, ktoré sú činnosťami pomáhajúcimi zamestnávajúcej organizácii pri plnení jej povinností v oblasti podávania priznaní, podávania správ, platenia a iných povinností podľa daňových zákonov a predpisov. Ak však daňová činnosť zahŕňa daňové plánovanie aj daňový súlad, časť týkajúcu sa daňového plánovania upravuje tento oddiel.

280.5 A4 Tento oddiel platí bez ohľadu na povahu zamestnávajúcej organizácie, vrátane toho, či ide o subjekt verejného záujmu alebo nie.

Súvisiace činnosti

280.6 A1 Môžu existovať okolnosti, keď sa audítor podieľa na vykonávaní súvisiacej činnosti pre zamestnávajúcu organizáciu, ktorá je založená na daňovom plánovaní vypracovanom tretím poskytovateľom, alebo s ním súvisí. V takýchto prípadoch sa ustanovenia tejto časti vzťahujú na príslušné daňové plánovanie.

280.6 A2 Príklad takýchto činností zahŕňajú :

- pomoc poskytovanú zamestnávajúcej organizácii pri riešení sporu s daňovým úradom týkajúceho sa dohody o daňovom plánovaní.
- zastupovanie zamestnávajúcej organizácie v správnych alebo súdnych konaniach týkajúcich sa daňového plánovania.
- implementovanie dohody o daňovom plánovaní pre zamestnávajúcu organizáciu.
- poradenstvo pre zamestnávajúcu organizáciu pri akvizícii, kde ocenenie závisí od daňového plánovania stanoveného cieľovou spoločnosťou.

Súlad so zákonmi a nariadeniami

280.7 A1 Tento oddiel sa nezaobrá daňovými únikmi, ktoré sú nezákonné.

Zákony a nariadenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam

R280.8 Ak existujú zákony a predpisy, vrátane tých, ktoré by mohli byť označené ako pravidlá proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a ktoré obmedzujú alebo zakazujú určité daňové plánovacie opatrenia, audítor si musí osvojiť znalosť týchto zákonov a predpisov a odporučiť zamestnávajúcej organizácii, aby ich dodržiavala pri vykonávaní daňových plánovacích činností.

Nesúlad s daňovými zákonmi a nariadeniami

280.8 A1 Ak v priebehu vykonávania činnosti daňového plánovania audítor zistí daňový únik alebo podozrenie z daňového úniku alebo iné porušenie alebo podozrenie z porušenia daňových zákonov a predpisov zo strany zamestnávajúcej organizácie, vedenia, osôb poverených riadením alebo iných osôb pracujúcich pre zamestnávajúcu organizáciu alebo pod jej vedením, uplatňujú sa požiadavky a aplikačný materiál v oddiele 260.

Zodpovednosti manažmentu a osôb poverených spravovaním zamestnávajúcej organizácie

280.9 A1 V súvislosti s daňovým plánovaním má manažment pod dohľadom osôb poverených spravovaním viacero povinností, medzi ktoré patrí:

- zabezpečenie, aby daňové záležitosti zamestnávajúcej organizácie boli vykonávané v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi.
- vedenie všetkých účtovných kníh a záznamov a implementácia systémov vnútornej kontroly potrebných na to, aby zamestnávajúca organizácia mohla plniť svoje daňové povinnosti.
- zapojenie odborníkov, ktorí poskytujú poradenstvo v relevantných aspektoch daňového plánovania.
- rozhodovanie o tom, či je vhodné prijať a implementovať odporúčanie alebo radu audítora týkajúcu sa daňového plánovania.
- autorizácia podania daňových priznaní zamestnávajúcej organizácie a včasné vybavenie záležitostí s príslušnými daňovými orgánmi.
- poskytovanie informácií príslušným daňovým orgánom, ako to môžu vyžadovať daňové zákony a predpisy alebo ako to môže byť potrebné na podporu daňového stanoviska, vrátane podrobností o akýchkoľvek dohodách o daňovom plánovaní.

- vhodné zverejňovanie daňovej stratégie, politik alebo iných daňových záležitostí vo finančných výkazoch alebo iných relevantných verejných dokumentoch v súlade s platnými požiadavkami na vykazovanie.
- zabezpečenie, aby daňové plánovanie zamestnávajúcej organizácie bolo v súlade s akoukoľvek verejne zverejnenou daňovou stratégiou alebo politikou.

Zodpovednosti všetkých audítorov

R280.10 V rámci vykonávania daňového plánovania pre zamestnávajúcu organizáciu sa audítor musí oboznámiť s povahou daňového plánovania, vrátane:

- (a) účelu, faktov a okolností dohody o daňovom plánovaní a
- (b) relevantných daňových zákonov a nariadení.

280.11 A1 Audítor musí pri vykonávaní daňového plánovania postupovať s odbornou spôsobilosťou a náležitou starostlivosťou v súlade s pododdielom 113. Od audítora sa tiež očakáva, že bude uplatňovať skúmavú myseľ a odborný úsudok pri posudzovaní konkrétnych skutočností a okolností týkajúcich sa daňového plánovania a postupovať v súlade s oddielom 12.

Základ pre odporúčanie alebo iné poradenstvo týkajúce sa dohody o daňovom plánovaní

R280.12 Audítor poskytne zamestnávajúcej organizácii odporúčenie alebo inú radu v oblasti daňového plánovania iba v prípade, ak zistil, že existuje presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch pre takéto opatrenie.

280.12 A1 Určenie, či existuje presvedčivý základ, si vyžaduje uplatnenie odborného úsudku audítora. Toto určenie sa líši v závislosti od jurisdikcie na základe príslušných zákonov a predpisov platných v danom čase.

280.12 A2 Ak audítor zistí, že daňové plánovanie nemá presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch, odsek R280.12 nebráni, aby audítor vysvetlil svojmu priamemu nadriadenému alebo inej zodpovednej osobe v rámci zamestnávajúcej organizácie dôvody svojho rozhodnutia, alebo aby poradil alternatívne riešenie, ktoré má presvedčivý základ.

280.12 A3 Odsek R280.12 tiež nevylučuje, aby audítor pomáhal zamestnávajúcej organizácii napraviť alebo opraviť daňové plánovanie, ktoré nemá presvedčivý základ. Takýto typ činnosti je súvisiacou činnosťou, ako je opísaná v odsekoch 280.6 A1 a A2. Patrí sem napríklad:

- pomoc zamestnávajúcej organizácii pri reštrukturalizácii daňového plánovania s cieľom dosiahnuť presvedčivý základ v rámci riešenia daňových sporov.
- dohoda so zamestnávajúcou organizáciou o vhodných zmenách v daňovom plánovaní s cieľom dosiahnuť presvedčivý základ ako súčasť zastupovania zamestnávajúcej organizácie v správnych alebo súdnych konaniach.

280.12 A4 Medzi príklady opatrení, ktoré môže audítor prijať na určenie, či existuje presvedčivý základ v súvislosti s konkrétnym daňovým plánovaním, patrí nasledujúce:

- Preskúmanie relevantných skutočností a okolností, vrátane ekonomického účelu a podstaty dohody.
- Posúdenie primeranosti akýchkoľvek predpokladov.
- Preskúmanie relevantnej daňovej legislatívy.
- Preskúmanie legislatívnych konaní, ktoré sa zaoberajú zámerom príslušných daňových právnych predpisov.
- Preskúmanie relevantnej literatúry, ako napríklad súdne rozhodnutia, odborné alebo odvetvové časopisy a rozhodnutia alebo usmernenia daňových orgánov.
- Zváženie, či základ použitý pre navrhované opatrenie je zaužívanou praxou, ktorú príslušné daňové orgány nespochybnili.
- Zváženie pravdepodobnosti, s akou by navrhované opatrenie prijali príslušné daňové orgány, ak by boli zverejnené všetky relevantné skutočnosti a okolnosti.

- Konzultácie s právnym poradcom alebo iným odborníkom zo zamestnávajúcej organizácie alebo mimo zamestnávajúcej organizácie ohľadom toho, aký by mohol byť rozumný výklad príslušných daňových zákonov a predpisov.
- Konzultácie s príslušnými daňovými orgánmi, ak je to vhodné.

R280.13 Ak sa audítor dozvie o okolnostiach, ktoré by mohli ovplyvniť predchádzajúce stanovenie presvedčivého základu, musí znovu posúdiť platnosť tohto základu.

Úvahy týkajúce sa celkového odporúčania alebo poradenstva v oblasti daňového plánovania

R280.14 Okrem stanovenia, že existuje presvedčivý základ pre daňové plánovanie, audítor musí uplatniť svoj odborný úsudok a zvážiť dôsledky pre reputáciu, obchodné a širšie ekonomické dôsledky, ktoré by mohli vyplývať zo spôsobu, akým zainteresované strany môžu vnímať dané opatrenie.

280.14 A1 Reputačné a komerčné dôsledky môžu súvisieť s osobnými alebo obchodnými dôsledkami pre zamestnávajúcu organizáciu alebo s dôsledkami na reputáciu zamestnávajúcej organizácie a profesie v prípade dlhotrvajúceho sporu s príslušnými daňovými alebo inými orgánmi. Dôsledky pre zamestnávajúcu organizáciu môžu zahŕňať negatívnu publicitu, náklady, pokuty alebo sankcie, stratu času manažmentu počas významného obdobia a potenciálne negatívne dôsledky pre zamestnávajúcu organizáciu.

280.14 A2 Pri uvedomení si širších ekonomických dôsledkov by sa mohlo zohľadniť všeobecné chápanie súčasného ekonomického prostredia zo strany audítora a vplyv daňového plánovania na daňový základ jurisdikcie alebo relatívny vplyv daňového plánovania na daňové základy viacerých jurisdikcií, v ktorých zamestnávajúca organizácia pôsobí.

R280.15 Ak sa po zvážení skutočností uvedených v odseku R280.14 audítor rozhodne neodporučiť ani inak neporadiť daňové plánovanie, ktoré by zamestnávajúca organizácia chcela realizovať, audítor o tom informuje vedenie a prípadne aj osoby zodpovedné za spravovanie a vysvetlí dôvody svojho záveru.

Dohody o daňovom plánovaní zahŕňajúce viaceré jurisdikcie

- 280.16 A1 Môžu nastať okolnosti, keď sa audítor dozvie, že zamestnávajúca organizácia získava daňovú výhodu z účtovania tej istej transakcie vo viac ako jednej jurisdikcii, najmä ak medzi jurisdikciami neexistuje daňová dohoda. Za takýchto okolností, hoci zamestnávajúca organizácia môže dodržiavať daňové zákony a predpisy každej jurisdikcie, audítor môže odporučiť vedeniu, aby príslušným daňovým orgánom oznámilo konkrétne skutočnosti a okolnosti a daňové výhody vyplývajúce z transakcie v rôznych jurisdikciách.
- 280.16A2 Medzi relevantné faktory, ktoré môže audítor zohľadniť pri rozhodovaní o tom, či takéto zverejnenie uskutočniť, patria:
- významnosť daňovej výhody v príslušných jurisdikciách.
 - vnímanie zainteresovaných strán vo vzťahu k zamestnávajúcej organizácii, ak by zainteresované strany poznali fakty a okolnosti.
 - skutočnosť, či existujú globálne alebo národne akceptované zásady alebo postupy týkajúce sa oznamovania podobných situácií daňovým orgánom v príslušných jurisdikciách.

Okolnosti neistoty

- 280.17 A1 Pri určovaní, či existuje presvedčivý základ pre daňové plánovanie, môže audítor naraziť na okolnosti, ktoré vyvolávajú neistotu, či navrhované daňové plánovanie bude v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi. Takáto neistota sťažuje audítorovi posúdenie, či existuje spoľahlivý základ v zákonoch a predpisoch pre daňové plánovanie, a môže preto ohroziť dodržiavanie základných zásad.
- 280.17 A2 Okolnosti, ktoré môžu viesť k takejto neistote, zahŕňajú:
- ťažkosti pri stanovení primeraného faktického základu.
 - ťažkosti pri stanovení primeraného základu predpokladov.
 - nejasnosti v daňových zákonoch a predpisoch a ich výklade, vrátane:

- medzery v daňových základoch.
 - námietky voči predchádzajúcim súdnym rozsudkom.
 - rozporuplné daňové zákony a predpisy v rôznych jurisdikciách v prípadoch cezhraničných transakcií.
 - inovatívne obchodné modely, ktoré nie sú upravené súčasnými daňovými zákonmi a predpismi.
 - nedávne rozhodnutia alebo stanoviská súdov alebo daňových orgánov, ktoré vyvolávajú pochybnosti o podobných opatreniach daňového plánovania.
 - zložitosť interpretácie alebo uplatňovania daňových zákonov a predpisov z technického alebo právneho hľadiska.
 - chýbajúce právne precedensy, rozhodnutia alebo stanoviská.
- nejasnosť týkajúca sa ekonomického účelu a podstaty dohody o daňovom plánovaní.
 - nejasnosť týkajúca sa konečných príjemcov daňového plánovania.

R280.18

Ak existuje neistota, či daňové plánovanie je alebo bude v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi, audítor musí túto neistotu prerokovať s vedením a, ak je to vhodné, s osobami zodpovednými za spravovanie.

280.18 A1

Takáto diskusia slúži viacerým účelom, medzi ktoré patrí:

- vysvetlenie posúdenia audítora o tom, aká je pravdepodobnosť, že príslušné daňové orgány budú zastávať názor, ktorý podporuje daňové plánovanie, ak výklad príslušných daňových zákonov a predpisov nie je jednoznačný.
- zváženie všetkých predpokladov pri stanovení základu, na ktorom sa poskytuje poradenstvo v oblasti daňového plánovania.
- získanie akýchkoľvek dodatočných informácií od vedenia a, ak je to vhodné, od osôb zodpovedných za spravovanie, ktoré by mohli znížiť neistotu.

- diskusia o akýchkoľvek dôsledkoch na povest' a o obchodných alebo širších ekonomických dôsledkoch pri realizácii daňového plánovania.
- diskusia o možných postupoch na zmiernenie možných nepriaznivých dôsledkov pre zamestnávajúcu organizáciu, vrátane zváženia oznámenia príslušným daňovým orgánom.

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z vykonávania činností daňového plánovania

280.19 A1 Vykonávanie daňového plánovania pre zamestnávajúcu organizáciu môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom, lobizmu alebo zastrašovania. Napríklad:

- Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom môže vzniknúť, ak audítor nedávno vykonal oceňovaciu činnosť pre zamestnávajúcu organizáciu na daňové účely, pričom výsledok tejto činnosti je potom použitý ako základ alebo kľúčový vstup pre daňové plánovanie zamestnávajúcej organizácie.
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak kariérny postup audítora závisí od vypracovania kreatívneho daňového plánovania, pri ktorom výklad príslušných daňových zákonov a predpisov nie je jednoznačný.
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak je audítor zapojený do systému motivačného odmeňovania, na ktorý má vplyv audítorov návrh daňového plánovania.
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak audítor disponuje dôvernými informáciami získanými v rámci svojej účasti na formulovaní alebo vypracúvaní daňovej politiky, zákonov alebo predpisov pre vládnu agentúru a tieto dôverné informácie by mohli byť cenné pri poskytovaní poradenstva organizácii, ktorá audítora zamestnáva, v oblasti daňového plánovania.

- Ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku lobizmu môžu vzniknúť, ak audítor obhajuje postoj zamestnávajúcej organizácie v daňovom plánovaní, o ktorom audítor predtým informoval daňový úrad, a existujú náznaky, že toto opatrenie nemusí mať presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch.
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrasovania môžu vzniknúť, ak dominantný vlastník alebo vedúci zamestnávajúcej organizácie vyvíja významný vplyv na návrh konkrétneho daňového opatrenia spôsobom, ktorý môže ovplyvniť rozhodnutie audítora, že existuje presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch.
- Ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrasovania môžu vzniknúť, keď audítor čelí potenciálnemu prepusteniu z dôvodu postoja, na ktorom audítor trvá, pri presadzovaní v súvislosti s daňovým plánovaním.

280.19 A2

Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnotení úrovne takýchto ohrození, zahŕňajú nasledujúce:

- Miera transparentnosti týkajúca sa príslušnej obchodnej transakcie alebo okolností, vrátane prípadnej totožnosti konečných príjemcov výhod.
- Skutočnosť, či dohoda o daňovom plánovaní má jasný ekonomický účel a podstatu založenú na príslušnej obchodnej transakcii alebo okolnostiach.
- Povaha a zložitosť príslušnej obchodnej transakcie alebo okolností.
- Zložitosť alebo jasnosť príslušných daňových zákonov a nariadení.
- Skutočnosť, či audítor vie alebo má dôvod sa domnievať, že daňové plánovanie by bolo v rozpore so zámerom príslušných daňových právnych predpisov.
- Počet zapojených jurisdikcií a povaha ich daňových režimov.
- Rozsah odborných znalostí a skúseností audítora v príslušných daňových oblastiach.

- Významnosť potenciálnych daňových úspor.
- Povaha a významnosť akýchkoľvek stimulov ponúkaných audítorovi na vypracovanie dohody.
- Miera, do akej si audítor uvedomuje, že dohoda o daňovom plánovaní odzrkadľuje zaužívanú prax, ktorá nebola spochybnená príslušnými daňovými orgánmi.
- Skutočnosť, či je na audítora vyvíjaný tlak.
- Stupeň naliehavosti pri implementácii daňového plánovania.
- Skutočnosť, či ide o daňové plánovanie používané pre viacerých klientov s malými úpravami pre špecifické okolnosti zamestnávajúcej organizácie.
- Organizačná kultúra zamestnávajúcej organizácie.

280.19 A3

Medzi príklad opatrení, ktoré môžu odstrániť takéto ohrozenia, patria:

- Poradenstvo pre zamestnávajúcu organizáciu pri štruktúrovaní daňového plánovania tak, aby bolo v súlade s existujúcim daňovým výkladom alebo rozhodnutím vydaným príslušnými daňovými orgánmi.
- Získanie predbežného rozhodnutia od príslušných daňových alebo iných orgánov, ak je to možné.
- Odporúčanie pre manažment, aby nepokračoval v daňovom plánovaní.

280.19 A4

Medzi príklady opatrení, ktoré môžu riešiť takéto ohrozenia, patrí:

- Určenie totožnosti konečných príjemcov výhod.
- Poradenstvo pre zamestnávajúcu organizáciu poskytované pri štruktúrovaní daňového plánovania tak, aby bolo v súlade so základným ekonomickým účelom a podstatou.
- Poradenstvo pre zamestnávajúcu organizáciu poskytované pri štruktúrovaní daňového plánovania na základe zaužívanej praxe, ktorá v súčasnosti nie je spochybňovaná príslušnými daňovými orgánmi alebo je o nej známej, že je príslušné daňové orgány akceptujú.

- Konzultácie s právnym poradcom alebo iným odborníkom zamestnávajúcej organizácie alebo mimo zamestnávajúcej organizácie v príslušných daňových oblastiach.
- Získanie stanoviska od príslušne kvalifikovaného odborníka (napríklad právneho poradcu alebo iného audítora) týkajúceho sa výkladu príslušných daňových zákonov a predpisov uplatňovaných na konkrétne okolnosti.
- Poverenie daňového experta, ktorý sa inak nezúčastňuje na daňovom plánovaní, aby skontroloval akúkoľvek prácu alebo závery audítora v súvislosti s daňovým plánovaním.
- Zabezpečenie, aby zamestnávajúca organizácia poskytovala príslušným daňovým orgánom úplnú transparentnosť o daňovom plánovaní, vrátane cieľov, obchodných a právnych aspektov a konečných príjemcov výhod daňového plánovania.

280.19 A5 Medzi príklady krokov, ktoré audítor môže vykonať na zistenie totožnosti konečných príjemcov výhod, patrí nasledujúce:

- Vyžiadanie informácií od manažmentu a iných osôb zo zamestnávajúcej organizácie alebo mimo zamestnávajúcej organizácie so zohľadnením zásady dôvernosti.
- Preskúmanie daňových záznamov, finančných výkazov a iných relevantných firemných záznamov zamestnávajúcej organizácie
- Preskúmanie relevantných verejných záznamov.

Komunikácia o základe odporúčania alebo poradenstva týkajúceho sa daňového plánovania

R280.20 Audítor vysvetlí vedeniu a v prípade potreby aj osobám povereným spravovaním základ, na ktorom audítor odporučil alebo inak poradil zamestnávajúcej organizácii dohodu o daňovom plánovaní.

Nezhoda o dohode o daňovom plánovaní

R280.21 Ak sa audítor nezhodne so svojím priamym nadriadeným alebo inou zodpovednou osobou v rámci zamestnávajúcej organizácie, že dohoda o daňovom plánovaní, ktorú by zamestnávajúca organizácia chcela uskutočniť, má presvedčivý základ, audítor:

- (a) informuje priameho nadriadeného alebo inú zodpovednú osobu v rámci zamestnávajúcej organizácie a v prípade potreby aj osoby poverené spravovaním o audítorskom posúdení.
- (b) informuje ich o potenciálnych dôsledkoch vykonania takejto dohody a
- (c) poradí im dohodu nevykonať.

R280.22 Ak sa priamy nadriadený alebo iná zodpovedná osoba v rámci zamestnávajúcej organizácie rozhodne pokračovať v daňovom plánovaní napriek tomu, že audítor poradil inak, audítor zväží:

- (a) prijatie opatrení na komunikáciu podrobností dohody a rozdielných názorov s najbližšou vyššou úrovňou orgánov v rámci zamestnávajúcej organizácie a v prípade potreby s osobami poverenými spravovaním,
- (b) odporúčanie zamestnávajúcej organizácii, aby príslušným daňovým orgánom dohodu plne zverejnila, a
- (c) informovanie prípadného externého audítora zamestnávajúcej organizácie o podrobnostiach dohody a rozdielných názoroch.

280.22 A1 Podľa toho, ako priamy nadriadený alebo iná zodpovedná osoba v rámci zamestnávajúcej organizácie zareaguje na radu audítora, môže audítor zväžiť aj to, či je potrebné odstúpiť zo zamestnávajúcej organizácie.

280.22 A2 Mnohé zamestnávajúce organizácie zaviedli protokoly a postupy týkajúce sa toho, ako interne riešiť etické alebo iné problémy. Tieto protokoly a postupy zahŕňajú napríklad etickú politiku alebo interný mechanizmus na oznamovanie porušení. Takéto protokoly a postupy môžu umožňovať anonymné oznamovanie problémov prostredníctvom určených kanálov.

Dokumentácia

280.23 A1 Pri vykonávaní činností daňového plánovania audítor včas zdokumentuje:

- účel, okolnosti a podstatu daňového plánovania,
- totožnosť konečných príjemcov výhod,
- povahu akýchkoľvek neistôt,
- analýzu audítora, zvažované postupy, vykonané posúdenia a závery, ku ktorým sa dospelo pri poskytovaní poradenstva zamestnávajúcej organizácii v súvislosti s vypracovaním dohody o daňovom plánovaní,
- výsledky diskusií s priamym nadriadeným audítora a príslušnými úrovňami vedenia, osobami zodpovednými za spravovanie a inými stranami,
- reakciu priameho nadriadeného audítora, vedenia a prípadne osôb zodpovedných za spravovanie na odporúčanie audítora,
- akékoľvek nezhody s priamym nadriadeným audítora, vedením a prípadne s osobami poverenými spravovaním.

280.23 A2 Vypracovanie takejto dokumentácie audítorovi pomôže:

- zväžiť reputačné, komerčné a širšie ekonomické dôsledky, ktoré by mohli vyplývať zo spôsobu, akým zainteresované strany môžu vnímať túto dohodu.
- vypracovať audítorskú analýzu faktov, okolností, príslušných daňových zákonov a predpisov a akýchkoľvek predpokladov alebo zmien.
- zaznamenať základ odborných posúdení v čase, keď boli vykonané alebo zmenené.
- podporiť stanovisko, ak príslušné daňové orgány daňové plánovanie spochybnia.
- preukázať, že audítor dodržal ustanovenia tejto časti.

ČASŤ 3 – AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY

[Oddiel 380 bude doplnený po odseku 360.40 A1]

ODDIEL 380

SLUŽBY DAŇOVÉHO PLÁNOVANIA

Úvod

- 380.1 Audítori sú povinní dodržiavať základné zásady a uplatňovať koncepčný rámec stanovený v oddiele 120 na identifikáciu, hodnotenie a riešenie ohrození.
- 380.2 Poskytovanie služieb daňového plánovania môže vytvárať ohrozenie v dôsledku vlastného záujmu, v dôsledku previerky po sebe samom, v dôsledku lobizmu alebo v dôsledku zastrašovania v súvislosti s dodržiavaním základných zásad.
- 380.3 Tento oddiel stanovuje požiadavky a aplikačný materiál na uplatňovanie koncepčného rámca v súvislosti s poskytovaním služieb daňového plánovania. Tento oddiel tiež vyžaduje, aby audítor pri poskytovaní takýchto služieb dodržiaval príslušné daňové zákony a predpisy.

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

Úloha audítorov vo verejnom záujme v súvislosti so službami daňového plánovania

- 380.4 A1 Audítori zohrávajú dôležitú úlohu v daňovom plánovaní, keďže svojimi odbornými znalosťami a skúsenosťami pomáhajú klientom dosahovať ich ciele v oblasti daňového plánovania pri súčasnom dodržiavaní daňových zákonov a predpisov. Týmto spôsobom účtovníci prispievajú k výkonnejšiemu a účinnejšiemu fungovaniu daňového systému danej jurisdikcie, čo je vo verejnom záujme.
- 380.4 A2 Klienti majú právo organizovať svoje záležitosti na účely daňového plánovania. Hoci existuje viacero spôsobov, ako dosiahnuť takéto ciele, klienti majú povinnosť platiť dane stanovené príslušnými daňovými zákonmi a predpismi. V tejto súvislosti je úlohou audítorov využiť svoje odborné znalosti a skúsenosti na to, aby pomáhali svojim klientom dosahovať ich ciele v oblasti daňového plánovania a plniť ich daňové

povinnosti. Keď však audítori poskytujú takúto pomoc, môže to zahŕňať určité opatrenia na minimalizáciu daní, ktoré síce nie sú zakázané daňovými zákonmi a predpismi, ale môžu ohroziť dodržiavanie základných zásad.

- 380.4 A3 Konečné rozhodnutie o tom, či daňové plánovanie je v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi, prislúcha tribunálu, súdu alebo inému príslušnému rozhodovaciemu orgánu.

Popis služieb daňového plánovania

- 380.5 A1 Služby daňového plánovania sú poradenskými službami, ktorých cieľom je pomáhať klientom, či už fyzickým alebo právnickým osobám, pri plánovaní alebo štruktúrovaní ich záležitostí spôsobom, ktorý je daňovo efektívny.
- 380.5 A2 Služby daňového plánovania pokrývajú širokú škálu tém alebo oblastí. Príklady takýchto služieb zahŕňajú nasledujúce:
- Poradenstvo poskytované jednotlivcom pri štruktúrovaní ich daňových záležitostí s cieľom dosiahnuť ciele v oblasti investícií, dôchodkového zabezpečenia alebo plánovania dedičstva.
 - Poradenstvo poskytované individuálnym podnikateľom v oblasti štruktúrovania vlastníctva a príjmov z podnikania s cieľom minimalizovať celkové dane.
 - Poradenstvo poskytované účtovnej jednotke pri štruktúrovaní jej medzinárodných operácií s cieľom minimalizovať celkové dane.
 - Poradenstvo pri štruktúrovaní dohôd o transferovom oceňovaní s ohľadom na daňové usmernenia týkajúce sa transferového oceňovania.
 - Poradenstvo v oblasti využitia strát daňovo efektívnym spôsobom.
 - Poradenstvo poskytované účtovnej jednotke pri štruktúrovaní stratégie rozdelenia kapitálu spôsobom, ktorý je daňovo efektívny.
 - Poradenstvo poskytované účtovnej jednotke pri štruktúrovaní stratégie odmeňovania vedúcich pracovníkov s cieľom

- 380.5 A3 Služby daňového plánovania nezahŕňajú služby, ktoré sa všeobecne označujú ako daňový súlad alebo príprava daňových priznaní, ktoré sú službami pomáhajúcimi klientovi pri plnení jeho povinností v oblasti podávania priznaní, podávania správ, platenia a iných povinností vyplývajúcich z daňových zákonov a predpisov. Ak však daňové služby zahŕňajú daňové plánovanie aj daňový súlad, časť týkajúca sa daňového plánovania je zahrnutá v tomto oddiele.
- 380.5 A4 Tento oddiel platí bez ohľadu na povahu klienta, vrátane klientov, ktorí sú subjektmi verejného záujmu.

Súvisiace služby

- 380.6 A1 Môžu existovať okolnosti, keď sa audítor podieľa na poskytovaní súvisiacich služieb pre klienta, ktoré sú založené na daňovom plánovaní vypracovanom tretím poskytovateľom alebo s ním súvisí. V takýchto prípadoch sa ustanovenia tohto oddielu vzťahujú na príslušné daňové plánovanie.
- 380.6 A2 Príklady takýchto súvisiacich služieb zahŕňajú:
- podporu klienta pri riešení sporu s daňovým úradom týkajúceho sa daňového plánovania.
 - zastupovanie klienta v správnych alebo súdnych konaniach týkajúcich sa daňového plánovania.
 - implementáciu dohody o daňovom plánovaní pre klienta.
 - poradenstvo pre klienta poskytované pri akvizícii, kde ocenenie závisí od daňového plánovania stanoveného cieľovou spoločnosťou.
 - poradenstvo pre klienta poskytované v oblasti plánovania majetku na základe daňového plánovania stanoveného pre podnikanie klienta.

Súlad so zákonmi a nariadeniami

- 380.7 A1 Tento oddiel sa nezaobera daňovými únikmi, ktoré sú nezákonné.

Zákony a nariadenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam

- R380.8** Ak existujú zákony a predpisy, vrátane tých, ktoré by mohli byť označené ako pravidlá proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktoré obmedzujú alebo zakazujú určité opatrenia daňového plánovania, audítor sa musí oboznámiť s týmito zákonmi a predpismi a pri poskytovaní služieb daňového plánovania odporučiť klientovi, aby ich dodržiaval.

Nesúlad so zákonmi a nariadeniami

380.8 A1 Ak sa v priebehu poskytovania služieb daňového plánovania audítor dozvie o daňových únikoch alebo podozrení z daňových únikov, alebo o inom porušení alebo podozrení z porušenia daňových zákonov a predpisov zo strany klienta, vedenia, osôb poverených spravovaním alebo iných osôb pracujúcich pre klienta alebo pod jeho vedením, platia požiadavky a aplikačný materiál uvedený v oddiele 360.

Zodpovednosti manažmentu a osôb poverených spravovaním

- 380.9 A1 V súvislosti s daňovým plánovaním má vedenie pod dohľadom osôb poverených spravovaním viacero povinností, medzi ktoré patrí:
- zabezpečenie, aby daňové záležitosti klienta boli vykonávané v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi.
 - vedenie všetkých účtovných kníh a záznamov a implementácia systémov vnútornej kontroly potrebných na to, aby klient mohol plniť svoje daňové povinnosti.
 - poskytnutie všetkých faktov a ďalších relevantných informácií potrebných na to, aby audítor mohol vykonávať služby daňového plánovania.
 - zapojenie odborníkov, ktorí poskytujú poradenstvo v oblasti relevantných aspektov dohody o daňovom plánovaní.
 - rozhodnutia o tom, či je vhodné prijať a implementovať odporúčania alebo rady audítora týkajúce sa daňového plánovania.
 - schválenie podania daňového priznania klienta a zabezpečenie, aby všetky otázky vznesené príslušnými daňovými orgánmi boli včas zodpovedané.
 - poskytnutie informácií príslušným daňovým orgánom, ktoré prípadne vyžadujú daňové zákony a predpisy alebo môžu byť potrebné na podporu daňového stanoviska, vrátane podrobností o akýchkoľvek dohodách o daňovom plánovaní.

- vhodné zverejňovanie daňovej stratégie, politik alebo iných daňových záležitostí vo finančných výkazoch alebo iných relevantných verejných dokumentoch v súlade s platnými požiadavkami na vykazovanie.
- zabezpečenie, aby daňové plánovanie klienta bolo v súlade s akoukoľvek verejne zverejnenou daňovou stratégiou alebo politikami.

Zodpovednosti všetkých audítorov

R380.10 V rámci poskytovania služieb daňového plánovania sa audítor musí oboznámiť s povahou zákazky, vrátane:

- (a) oboznámenia sa s klientom, jeho vlastníkmi, vedením a osobami poverenými riadením, ako aj jeho obchodnými činnosťami,
- (b) účelu, faktov a okolností dohody o daňovom plánovaní, a
- (c) relevantných daňových zákonov a nariadení.

380.10 A1 Požiadavky a aplikačný materiál, ktorý stanovuje oddiel 320, sa vzťahujú na akceptovanie klienta a zákazky.

380.10 A2 Audítor môže byť poverený, aby poskytol druhé stanovisko k daňovému plánovaniu. Okrem ustanovení v tejto časti sa v takýchto prípadoch uplatňujú aj požiadavky a aplikačný materiál, ktoré uvádza oddiel 321.

380.11 A1 Audítor musí pri poskytovaní služieb daňového plánovania uplatňovať odbornú spôsobilosť a náležitú starostlivosť v súlade s pododdielom 113. Od audítora sa tiež očakáva, že bude uplatňovať skúmavú myseľ a odborný úsudok v súlade s oddielom 120 pri posudzovaní konkrétnych skutočností a okolností týkajúcich sa služieb daňového plánovania.

Základ pre odporúčanie alebo iné poradenstvo v oblasti daňového plánovania

R380.12 Audítor klientovi poskytne odporúčenie alebo inú radu v oblasti daňového plánovania iba vtedy, ak stanovil, že pre takéto opatrenie existuje presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch.

- 380.12 A1 Určenie, či existuje presvedčivý základ, si vyžaduje uplatnenie odborného úsudku audítora. Toto určenie sa líši v závislosti od jurisdikcie na základe príslušných zákonov a predpisov platných v danom čase.
- 380.12 A2 Ak audítor zistí, že daňové plánovanie nemá presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch, odsek R380.12 nebráni, aby audítor vysvetlil klientovi dôvody svojho rozhodnutia, alebo aby poradil alternatívne riešenie, ktoré má presvedčivý základ.
- 380.12 A3 Odsek R380.12 tiež nevylučuje, aby klient najal audítora alebo aby audítor klientovi inak pomáhal pri náprave alebo oprave daňového plánovania, ktoré nemá presvedčivý základ. Takýto typ služby je súvisiacou službou, ako je opísaná v odsekoch 380.6 A1 a A2. Patrí sem napríklad:
- pomoc poskytovaná klientovi pri reštrukturalizácii daňového plánovania s cieľom dosiahnuť presvedčivý základ v rámci služby riešenia daňových sporov.
 - dohoda s klientom o vhodných zmenách daňového plánovania s cieľom dosiahnuť presvedčivý základ v rámci zastupovania klienta v správnych alebo súdnych konaniach.
- 380.12 A4 Príklady opatrení, ktoré môže audítor prijať na určenie, či existuje presvedčivý základ v súvislosti s konkrétnym daňovým plánovaním, zahŕňajú:
- preskúmanie relevantných skutočností a okolností, vrátane ekonomického účelu a podstaty dohody o daňovom plánovaní.
 - posúdenie primeranosti akýchkoľvek predpokladov.
 - preskúmanie relevantných daňových právnych predpisov.
 - preskúmanie legislatívnych konaní, v ktorých sa diskutuje o zámere relevantných daňových právnych predpisov.
 - preskúmanie relevantnej literatúry, ako sú súdne rozhodnutia, odborné alebo odvetvové časopisy a rozhodnutia alebo usmernenia daňových orgánov.

- zváženie, či základ použitý pre navrhované opatrenie je zaužívanou praxou, ktorú príslušné daňové orgány nespochybnili.
- posúdenie, aká je pravdepodobnosť, že príslušné daňové orgány by navrhované opatrenie prijali, ak by boli zverejnené všetky relevantné skutočnosti a okolnosti.
- konzultácia s právnym poradcom alebo inými odborníkmi z firmy audítora alebo mimo firmy audítora o tom, aký by mohol byť rozumný výklad príslušných zákonov a predpisov.
- konzultácia s príslušnými daňovými orgánmi, ak je to vhodné.

R380.13 Ak sa počas vykonávania úlohy audítora dozvie o okolnostiach, ktoré by mohli ovplyvniť predchádzajúce stanovenie spolahebného základu, audítora opätovne posúdi platnosť tohto základu.

Zohľadnenie celkového odporúčania alebo poradenstva v oblasti daňového plánovania

R380.14 Okrem stanovenia, že existuje presvedčivý základ pre daňové plánovanie, audítora musí uplatniť svoj odborný úsudok a zvážiť dôsledky pre reputáciu, obchodné a širšie ekonomické dôsledky, ktoré by mohli vyplývať zo spôsobu, akým zainteresované strany môžu vnímať dané opatrenie.

380.14 A1 Reputačné a komerčné dôsledky môžu súvisieť s osobnými alebo obchodnými dôsledkami pre klienta alebo s dôsledkami na reputáciu klienta a profesie v dôsledku dlhotrvajúceho sporu s príslušnými daňovými alebo inými orgánmi. Dôsledky pre klienta môžu zahŕňať negatívnu publicitu, náklady, pokuty alebo sankcie, stratu času manažmentu počas významného obdobia a potenciálne negatívne dôsledky pre podnikanie klienta.

380.14 A2 Pri posudzovaní širších ekonomických dôsledkov by sa mohlo zohľadniť všeobecné chápanie súčasného ekonomického prostredia zo strany audítora a vplyv daňového plánovania na daňový základ v danej jurisdikcii alebo relatívny vplyv daňového plánovania na daňové základy vo viacerých jurisdikciách, v ktorých klient pôsobí.

R380.15 Ak sa po zvážení skutočností uvedených v odseku R380.14 audítor rozhodne neodporučiť ani inak neporadiť daňové plánovanie, ktoré by klient chcel realizovať, audítor o tom informuje klienta a vysvetlí mu dôvody svojho rozhodnutia.

Dohody o daňovom plánovaní zahŕňajúce viaceré jurisdikcie

380.16 A1 Môžu nastať okolnosti, keď sa audítor dozvie, že klient získava daňové výhody z účtovania tej istej transakcie vo viac ako jednej jurisdikcii, najmä ak medzi jurisdikciami neexistuje daňová dohoda. Za takýchto okolností, hoci klient môže dodržiavať daňové zákony a predpisy každej jurisdikcie, audítor klientovi poradí, aby príslušným daňovým orgánom oznámil konkrétne skutočnosti a okolnosti a daňové výhody vyplývajúce z transakcie v rôznych jurisdikciách.

380.16 A2 Medzi relevantné faktory, ktoré môže audítor zohľadniť pri rozhodovaní, či klientovi odporučiť takéto zverejnenie, patria:

- význam daňových výhod v príslušných jurisdikciách.
- vnímanie klienta zo strany zainteresovaných strán, ak by im boli známe skutočnosti a okolnosti.
- existencia globálne alebo národne akceptovaných zásad alebo postupov týkajúcich sa oznamovania podobných situácií daňovým orgánom v príslušných jurisdikciách.

Okolnosti neistoty

380.17 A1 Pri určovaní, či existuje presvedčivý základ pre daňové plánovanie, môže audítor naraziť na okolnosti, ktoré vyvolávajú neistotu, či navrhované daňové plánovanie bude v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi. Takáto neistota sťažuje audítorovi určenie, či existuje presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch pre daňové plánovanie, a môže preto ohroziť dodržiavanie základných princípov.

318.17 A2

Medzi okolnosti, ktoré môžu viesť k neistote, patria:

- ťažkosti pri stanovení primeraného vecného základu.
- ťažkosti pri stanovení primeraného základu predpokladov..
- nejasnosti v daňových zákonoch a predpisoch a ich výklade, vrátane:
 - medzier v daňových právnych predpisoch a nariadeniach.
 - napadnutí predchádzajúcich súdnych rozhodnutí.
 - rozporuplných daňových zákonov a predpisov v rôznych jurisdikciách v prípadoch cezhraničných transakcií.
 - inovatívnych obchodných modelov, ktoré nie sú upravené súčasnými daňovými zákonmi a predpismi.
 - nedávnych rozhodnutí alebo stanovísk súdov alebo daňových orgánov, ktoré spochybňujú podobné dohody o daňovom plánovaní.
 - zložitosti interpretácie alebo uplatňovania daňových zákonov a predpisov z technického alebo právneho hľadiska.
- chýbajúci právny precedens, rozhodnutie alebo stanovisko.
- nejasnosti ohľadom ekonomického účelu a podstaty dohody o daňovom plánovaní.
- nejasnosti ohľadom konečných príjemcov výhod dohody o daňovom plánovaní.

R380.18

Ak existuje neistota, či daňové plánovanie je alebo bude v súlade s príslušnými daňovými zákonmi a predpismi, audítor musí túto neistotu prerokovať s vedením a, ak je to vhodné, s osobami zodpovednými za spravovanie.

380.17 A1

Takáto diskusia slúži viacerým účelom, medzi ktoré patrí:

- Vysvetlenie, ako audítor posúdil mieru pravdepodobnosti, že príslušné daňové orgány budú zastávať názor, ktorý podporuje daňové plánovanie, ak výklad príslušných daňových zákonov a predpisov nie je jednoznačný.

- zváženie všetkých predpokladov pri stanovení základu, na ktorom sa poskytuje poradenstvo v oblasti daňového plánovania.
- získanie akýchkoľvek dodatočných informácií od vedenia a, ak je to vhodné, od osôb zodpovedných za spravovanie, ktoré by mohli znížiť neistotu.
- diskusia o akýchkoľvek dôsledkoch na povest' a o obchodných alebo širších ekonomických dôsledkoch pri realizácii daňového plánovania.
- diskusia o možných postupoch na zmiernenie možných nepriaznivých dôsledkov pre zamestnávajúcu organizáciu, vrátane zváženia oznámenia príslušným daňovým orgánom.

Potenciálne ohrozenie vyplývajúce z poskytovania služieb daňového plánovania

380.18 A1 Poskytovanie služieb daňového plánovania môže viesť k vzniku ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom, lobizmu alebo zastrasovania. Napríklad:

- Ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom môže vzniknúť, ak audítor nedávno klientovi poskytol službu oceňovania na daňové účely, pričom výsledok tejto služby je potom použitý ako základ alebo kľúčový vstup pre daňové plánovanie klienta.
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, keď audítor má priamy finančný záujem na klientovi a audítor je zapojený do návrhu dohody o daňovom plánovaní, ktorá má dopad na finančnú situáciu klienta.
- Ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku lobizmu môžu vzniknúť, keď audítor aktívne presadzuje určité daňové stanovisko, ktoré by klient mal prijať.
- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak audítor disponuje dôvernými informáciami získanými v rámci svojej účasti na formulovaní alebo vypracúvaní daňovej politiky, zákonov alebo predpisov pre vládnu agentúru a tieto dôverné informácie by mohli byť cenné pre audítora pri poskytovaní poradenstva iným klientom v oblasti dohôd o daňovom plánovaní.

- Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak audítor prijme poplatok, ktorý by sa mohol považovať za nadmerný, za zákazku na vypracovanie dohody o daňovom plánovaní, pre ktorú je interpretácia príslušných daňových zákonov a predpisov neistá alebo nejasná.
- Ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku lobizmu môžu vzniknúť, keď audítor presadzuje pred daňovým orgánom stanoviská klienta v dohode o daňovom plánovaní, o ktorej audítor predtým poskytoval poradenstvo, ak existujú náznaky, že dohoda nemusí mať presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch.
- Ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu a zastrášovania môžu vzniknúť, keď audítor poskytuje služby klientovi, ktorý má významný vplyv na návrh konkrétnej dohody o daňovom plánovaní spôsobom, ktorý by mohol ovplyvniť rozhodnutie audítora, či pre takúto dohodu existuje presvedčivý základ v zákonoch a predpisoch.
- Ohrozenia v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku zastrášovania môžu vzniknúť, keď audítor čelí potenciálnemu prepusteniu z dôvodu postoja, na ktorom audítor trvá, pri presadzovaní v súvislosti s daňovým plánovaním.

380.19 A2 Faktory, ktoré sú relevantné pri vyhodnotení úrovne takýchto ohrození, zahŕňajú nasledujúce:

- Miera transparentnosti klienta, prípadne vrátane totožnosti konečných príjemcov výhod.
- Skutočnosť, či dohoda o daňovom plánovaní má jasný ekonomický účel a podstatu založenú na príslušnej obchodnej transakcii alebo okolnostiach.
- Povaha a zložitosť príslušnej obchodnej transakcie alebo okolností.
- Zložitosť alebo jasnosť príslušných daňových zákonov a nariadení.
- Skutočnosť, či audítor vie alebo má dôvod sa domnievať, že daňové plánovanie by bolo v rozpore so zámerom príslušných daňových právnych predpisov.
- Počet zapojených jurisdikcií a povaha ich daňových režimov.

- Rozsah odborných znalostí a skúseností audítora v príslušných daňových oblastiach.
- Významnosť potenciálnych daňových úspor.
- Povaha a výška poplatku za službu daňového plánovania.
- Miera, do akej si audítor uvedomuje, že dohoda o daňovom plánovaní odzrkadľuje zaužívanú prax, ktorá nebola spochybnená príslušnými daňovými orgánmi.
- Skutočnosť, či je na audítora vyvíjaný tlak zo strany klienta alebo inej strany.
- Stupeň naliehavosti pri implementácii daňového plánovania.
- Skutočnosť, či ide o daňové plánovanie používané pre viacerých klientov s malými úpravami pre špecifické okolnosti klienta.
- Známe predchádzajúce správanie alebo reputácia klienta vrátane jeho organizačnej kultúry.

380.19 A3 Medzi príklad opatrení, ktoré môžu odstrániť takéto ohrozenia, patrí nasledujúce:

- Odporúčenie, aby sa klient obrátil na experta mimo firmy audítora, ktorý má potrebné odborné znalosti a skúsenosti na poradenstvo klientovi v oblasti daňového plánovania.
- Poradenstvo poskytnuté klientovi pri štruktúrovaní daňového plánovania tak, aby bolo v súlade s existujúcim daňovým výkladom alebo rozhodnutím vydaným príslušnými daňovými orgánmi.
- Získanie predbežného rozhodnutia od príslušných daňových alebo iných orgánov, ak je to možné.
- Odporúčenie, aby klient nepokračoval v daňovom plánovaní.

380.19 A4 Medzi príklady opatrení, ktoré môžu riešiť takéto ohrozenia, patrí:

- Určenie totožnosti konečných príjemcov výhod.
- Poradenstvo pre klienta poskytované pri štruktúrovaní daňového plánovania tak, aby lepšie zodpovedalo základným ekonomickým účelom a podstatou.

- Poradenstvo pre klienta poskytované pri štruktúrovaní daňového plánovania na základe zaužívanej praxe, ktorá v súčasnosti nie je spochybňovaná príslušnými daňovými orgánmi alebo je známa ako akceptovaná príslušnými daňovými orgánmi.
- Konzultácie s právnym poradcom alebo iným odborníkom z firmy audítora alebo mimo firmy audítora v príslušných daňových oblastiach.
- Získanie stanoviska od príslušne kvalifikovaného odborníka (napríklad právneho poradcu alebo iného audítora) týkajúceho sa výkladu príslušných daňových zákonov a predpisov uplatňovaných na konkrétne okolnosti.
- Poverenie daňového experta, ktorý sa inak nezúčastňuje na daňovom plánovaní, aby skontroloval akúkoľvek prácu vykonanú alebo závery dosiahnuté audítorom v súvislosti s daňovým plánovaním.
- Zabezpečenie, aby klient poskytoval príslušným daňovým orgánom úplnú transparentnosť o daňovom plánovaní, vrátane cieľov, obchodných a právnych aspektov a konečných príjemcov výhod daňového plánovania.

380.19 A5 Medzi príklady krokov, ktoré audítor môže vykonať na zistenie totožnosti konečných príjemcov výhod, patrí nasledujúce:

- Vyžiadanie informácií od manažmentu a iných osôb zo strany klienta.
- Dopytovanie sa iných osôb v rámci firmy alebo mimo firmy, ktoré s klientom jednali, s ohľadom na zásadu dôvernosti.
- Preskúmanie daňových záznamov, finančných výkazov a iných relevantných firemných záznamov klienta.
- Zisťovanie príslušných akcionárov v registroch, v ktorých sú klient alebo subjekty spadajúce do jeho právnej štruktúry, zapísané.
- Preskúmanie relevantných verejných záznamov.

Komunikácia o základe odporúčania alebo poradenstva týkajúceho sa daňového plánovania

R380.20 Audítor klientovi vysvetlí základ, z ktorého vychádzal pri odporúčaní dohody o daňovom plánovaní alebo pri poradenstve o dohode o daňovom plánovaní.

Nesúhlas s klientom

R380.21 Ak audítor nesúhlasí, že dohoda o daňovom plánovaní, ktorú by klient chcel uskutočniť, má presvedčivý základ, audítor:

- (a) informuje klienta o základe audítorského posúdenia,
- (b) oboznámi klienta s potenciálnymi dôsledkami vykonania takej dohody a
- (c) odporučí klientovi, aby takúto dohodu nevykonal.

R380.22 Ak sa klient rozhodne pokračovať v daňovom plánovaní napriek tomu, že mu audítor poradil inak, audítor odporučí klientovi:

- (a) komunikovať interne na príslušnej úrovni manažmentu podrobnosti dohody a rozdielne názory na príslušnej úrovni manažmentu,
- (b) zvážiť úplné zverejnenie dohody príslušným daňovým orgánom a
- (c) zvážiť oznámenie podrobností dohody a prípadných rozdielnych názorov externému audítorovi.

380.22 A1 V rámci komunikácie záležitostí uvedených v odsekoch R380.21 a R380.22 môže audítor považovať za vhodné, aby relevantné záležitosti predložil na diskusiu osobám na strane klienta povereným spravovaním.

R380.23 Podľa reakcie klienta na radu audítora musí audítor zvážiť, či je potrebné odstúpiť od zákazky a ukončiť profesionálny vzťah, alebo nie.

Produkty alebo dohody daňového plánovania, ktoré vypracovala tretia strana

- R380.24** Ak si klient najme audítora , aby mu poradil v súvislosti s produktom alebo dohodou o daňovom plánovaní vypracovanou treťou stranou, audítor je povinný:
- (a) informovať klienta o akomkoľvek profesionálnom alebo obchodnom vzťahu, ktorý audítor má s poskytovateľom, ktorý je treťou stranou, a
 - (b) uplatňovať ustanovenia tejto časti v súvislosti s produktom alebo dohodou v oblasti daňového plánovania.
- R380.25** Ak audítor odporučí klientovi tretiu stranu poskytujúcu služby daňového plánovania, audítor je povinný informovať klienta o akomkoľvek profesionálnom alebo obchodnom vzťahu, ktorý má s touto treťou stranou.
- 380.25 A1 Ak audítor iba odporúča alebo odkazuje klienta na poskytovateľa služieb daňového plánovania, ktorý je treťou stranou, ustanovenia tejto časti sa neuplatňujú.
- 380.25 A2 Ak audítor dostane províziu alebo odmenu za odporúčanie od poskytovateľa služieb daňového plánovania, ktorý je treťou stranou, platia ustanovenia oddielu 330.

Dokumentácia

- 380.26 A1 Pri vykonávaní činností daňového plánovania audítor včas zdokumentuje:
- účel, okolnosti a podstatu daňového plánovania.
 - totožnosť konečných príjemcov výhod.
 - povahu akýchkoľvek neistôt.
 - analýzu audítora, zvažované postupy, vykonané posúdenia a závery, ku ktorým sa dospelo pri poskytovaní poradenstva klientovi v oblasti daňového plánovania.
 - výsledky diskusií s klientom a inými stranami.
 - reakciu klienta na odporúčanie audítora.
 - akúkoľvek nezhodu s klientom.

380.26 A2 Vypracovanie takejto dokumentácie audítorovi pomôže:

- zväžiť reputačné, komerčné a širšie ekonomické dôsledky, ktoré by mohli vyplývať zo spôsobu, akým zainteresované strany môžu vnímať túto dohodu.
- vypracovať audítorskú analýzu faktov, okolností, príslušných daňových zákonov a predpisov a akýchkoľvek predpokladov alebo zmien.
- zaznamenať základ odborných posúdení v čase, keď boli vykonané alebo zmenené.
- podporiť stanovisko, ak príslušné daňové orgány daňové plánovanie spochybnia.
- preukázať, že audítor dodržal ustanovenia tohto oddielu.

NÁSLEDNÉ NOVELY KÓDEXU

ČASŤ 3 – AUDÍTORI POSKYTUJÚCI SLUŽBY

ODDIEL 321

DRUHÝ NÁZOR

...

Požiadavky a aplikačný materiál

Všeobecné

...

[Existujúci odsek 321.3 A1 sa nahrádza odsekom 321.3 A1 uvedeným nižšie.]

321.3 A1 Audítor môže byť požiadaný, aby poskytol druhý názor k uplatňovaniu daňových zákonov a predpisov, účtovných, audítorských, vykazovacích alebo iných štandardov alebo zásad na (a) konkrétne okolnosti alebo (b) transakcie vykonané spoločnosťou alebo subjektom, ktorý nie je existujúcim klientom, alebo v ich mene. Ohrozenie nezávislosti, napríklad ohrozenie v dôsledku vlastného záujmu v súvislosti s dodržiavaním zásady odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti, môže vzniknúť, ak druhý názor nie je založený na rovnakých skutočnostiach, ktoré mal k dispozícii súčasný alebo predchádzajúci audítor alebo iný poskytovateľ služieb, alebo je založený na nedostatočných dôkazoch.

....

[Existujúce odseky 321.3 A3 až R321.4 sa nahrádzajú odsekmi 321.3 A3 až R321.4 uvedenými nižšie]

321.3 A3 Medzi príklady opatrení, ktoré riešia takéto ohrozenie v dôsledku vlastného záujmu, patrí:

- získavanie informácií od súčasného alebo predchádzajúceho audítora alebo iného poskytovateľa služieb, pričom získavanie takýchto informácií vyžaduje súhlas klienta.
- určenie obmedzení týkajúcich sa akéhokoľvek názoru v komunikácii s klientom.
- poskytnutie kópie názoru súčasnému alebo predchádzajúcemu audítorovi alebo inému poskytovateľovi služieb .

Prípád, keď povolenie komunikovať nie je udelené

R321.4 Ak subjekt, ktorý žiada audítora o druhý názor, neumožní, aby audítor komunikoval so súčasným alebo predchádzajúcim audítorom alebo iným poskytovateľom služieb, audítor rozhodne, či požadovaný druhý názor môže poskytnúť.

DÁTUM ÚČINNOSTI USTANOVENÍ O DAŇOVOM PLÁNOVANÍ A SÚVISIACICH SLUŽBÁCH

- Oddiel 280 je účinný pre činnosti daňového plánovania začínajúce po 30. júni 2025.
- Oddiel 380 a následné novely oddielu 321 sú účinné pre služby daňového plánovania začínajúce po 30. júni 2025.

Prechodné ustanovenie

V prípade služieb alebo činností daňového plánovania, ktoré začnú pred uvedeným dátumom účinnosti, je možné v takýchto službách alebo činnostiach pokračovať a dokončiť ich v súlade s existujúcimi ustanoveniami kódexu.

Skoršie prijatie je povolené.



International
Federation
of Accountants™

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-571-2