

ISA 210

PODMÍNKY AUDITNÍCH ZAKÁZEK

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období
počínající 15. prosince 2006 nebo po tomto datu.
Příloha č. 2 obsahující změny standardu nabývá účinnosti později.)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod	1-4
Smlouvy o provedení auditu	5-9
Pravidelně opakované audity	10-11
Přijetí změny zakázky	12-19
Příloha 1: Příklad smlouvy o provedení auditu	
Příloha 2: Novelizace ISA 210 v důsledku přijetí ISA 700 – datum účinnosti dosud nebylo upřesněno	

Mezinárodní auditorský standard č. 210 „Podmínky auditních zakázek“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 210. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 210.

Harmonizační novela ISA 210 vznikla také v důsledku přijetí standardu ISRE 2410 „Prověрка mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky“. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2006 nebo po tomto datu a byly zapracovány do znění standardu.

Standard ISA 700 vedl k vydání upravujících dodatků standardu ISA 210. Implementace těchto změn byla odložena do doby, kdy vstoupí v platnost standard ISA 800 (revidovaný). Změny standardu ISA 210 jsou přílohou č. 2 standardu.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout vodítko na
 - (a) Dohodnutí podmínek zakázky s klientem; a
 - (b) Reakci auditora na žádost klienta změnit rozsah zakázky na takový, který poskytuje nižší míru jistoty.
2. **Auditor a klient se musí dohodnout na podmínkách zakázky.**
Dohodnuté podmínky musí být uvedeny ve smluvním dopisu auditu nebo v jiné vhodné formě smlouvy.
3. Cílem tohoto standardu je pomoci auditorovi sestavit smlouvu o provedení auditu účetní závěrky. Tento návod se vztahuje také na související služby. Pokud jsou poskytovány další služby, například daňové nebo účetní poradenství či poradenství v řízení, je vhodné vypracovat samostatné smluvní dopisy.
4. V některých zemích jsou cíl a rozsah auditu a povinnosti auditora stanoveny zákonem. I v těchto případech však může auditor považovat smluvní dopisy pro své klienty za informativní.

Smlouvy o provedení auditu

5. Je v zájmu klienta i auditora, aby auditor zaslal smluvní dopis a to nejlépe před zahájením zakázky. Vyhne se tak případným nedorozuměním v souvislosti se zakázkou. Smlouva o provedení auditu dokládá a potvrzuje, že auditor přijal zakázku, a dále cíl a rozsah auditu, rozsah odpovědnosti auditora vůči klientovi a formu všech zpráv.

Hlavní obsah

6. Forma a obsah smluv o provedení auditu se může u každého klienta lišit, ale většinou obsahují informace o:
 - Cíli auditu účetní závěrky;
 - Odpovědnosti vedení za účetní závěrku;
 - Rozsahu auditu, včetně odkazu na odpovídající zákony, nařízení nebo prohlášení profesních organizací, podle kterých auditor postupuje;
 - Formu zprávy nebo jiného sdělení výsledků zakázky;
 - Skutečnosti, že kvůli výběrovému způsobu provedení auditu a jiným přirozeným omezením auditu, spolu s přirozenými omezeními vnitřní kontroly, existuje nevyhnutelné riziko, že i některé významné nedostatky by mohly zůstat neodhaleny;
 - Neomezeném přístupu k jakýmkoliv záznamům, dokumentům a dalším informacím, které si auditor v souvislosti s auditem vyžádá.

7. Auditor může do smlouvy o provedení zakázky zahrnout:
- Ujednání ohledně plánování a provedení auditu.
 - Očekávání, že od vedení obdrží písemné potvrzení k prohlášením vedení, která souvisejí s auditem.
 - Žádost, aby klient odsouhlasil podmínky zakázky potvrzením přijetí smlouvy o provedení auditu.
 - Charakteristiku případných jiných dopisů či zpráv, o kterých se auditor domnívá, že budou pro klienta vypracovány.
 - Základ, ze kterého se vypočítá cena zakázky, a ujednání o způsobu fakturace.
8. Pokud je to relevantní, smlouva o provedení auditu může obsahovat i následující body:
- Ujednání o spolupráci jiných auditorů nebo odborníků v určité oblasti auditu.
 - Ujednání o spolupráci interních auditorů a jiných pracovníků klienta.
 - U prvního auditu ujednání s předchozím auditorem.
 - Omezení odpovědnosti auditora, tam kde je to možné.
 - Odkaz na další dohody mezi auditorem a klientem.

Příklad smlouvy o provedení auditu (zakázkový dopis) je uveden v příloze.

Audity složek

9. Jestliže auditor mateřské společnosti provádí také audit dceřiné společnosti, pobočky nebo divize („složka“), při rozhodování, zda zaslat samostatnou smlouvu o provedení auditu, je třeba vzít v úvahu následující skutečnosti:
- Kdo jmenuje auditora složky.
 - Zda pro složku bude vypracována samostatná zpráva o auditu.
 - Zákonné požadavky.
 - Rozsah jakýchkoliv prací jiných auditorů.
 - Stupeň vlastnictví mateřskou společností.
 - Stupeň nezávislosti vedení složky.

Pravidelně opakované audity

10. **Při pravidelně opakovaném auditu auditor zváží, zda okolnosti vyžadují, aby podmínky provedení auditu byly upraveny a zda je nutné klientovi připomenout stávající podmínky provedení auditu.**
11. Auditor se může rozhodnout, že nebude zasílat novou smlouvu o provedení auditu pro každé období. Zaslání nové smlouvy o provedení auditu však může být vhodné, pokud:
- Existují náznaky, že klient nesprávně porozuměl cíli a rozsahu auditu.
 - Byly upraveny podmínky zakázky nebo zakázka vyžaduje zvláštní podmínky.

- Došlo v poslední době ke změně vrcholového vedení nebo osob pověřených správou
- Nastaly významné změny ve vlastnictví
- Došlo k podstatné změně charakteru nebo rozsahu podnikání klienta.
- Tak stanoví právní úprava nebo požadavky regulátora.

Přijetí změny zakázky

- Auditor, kterého klient před dokončením zakázky požádá, aby změnil rozsah zakázky na takový, který poskytuje nižší míru ujištění, musí posoudit, zda je to vhodné.**
- Žádost klienta, aby auditor změnil rozsah zakázky, může vyplývat ze změny okolností, které mají vliv na potřebu služby, z nepochopení charakteru původně požadovaného auditu nebo souvisejících služeb či z omezení rozsahu zakázky nařízené vedením nebo způsobené jinými okolnostmi. Auditor důkladně posoudí důvod žádosti, především dopad omezení rozsahu zakázky.
- Změnu okolností, která ovlivní požadavek auditovaného subjektu nebo vede k nepochopení charakteru původně požadované služby, lze běžně považovat za rozumný důvod pro změnu rozsahu zakázky. Naopak změnu, která souvisí s nesprávnou, neúplnou nebo jinak neuspokojivou informací, nelze považovat za opodstatněnou.
- Auditor, který byl pověřený provedením auditu v souladu s ISA, před odsouhlasením změny zakázky auditu na související službu posoudí vedle již uvedených skutečností také veškeré právní nebo smluvní dopady změny.
- Pokud auditor dospěje k závěru, že změna rozsahu zakázky je opodstatněná, a pokud auditorské práce jsou v souladu s ISA, které se na změněnou zakázku vztahují, zpráva, kterou auditor vydá, odpovídá upraveným podmínkám zakázky. Aby nezaváděla čtenáře, zpráva neobsahuje zmínku o:
 - Původní zakázce; nebo
 - Postupech, které mohou být provedeny během původní zakázky, s výjimkou případů, kdy je zakázka změněna na zakázku o provedení dohodnutých postupů a zmínka o provedených postupech je běžnou součástí zprávy.
- Jestliže se změnil rozsah zakázky, auditor a klient se musí dohodnout na nových podmínkách.**
- Auditor nepřistoupí na změnu rozsahu zakázky, pokud pro změnu neexistuje opodstatněný důvod.** Příkladem je auditorská zakázka, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o pohledávkách a klient požaduje, aby zakázka byla změněna na prověrku účetní závěrky, a vyhnul se tak vyjádření výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku.

19. Pokud auditor nesouhlasí se změnou zakázky a není mu dovoleno pokračovat v původní zakázce, auditor odstoupí a posoudí, zda existuje smluvní či jiná povinnost informovat ostatní strany, například osoby pověřené správou nebo akcionáře, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Účelem smlouvy o provedení auditu je informovat auditovaný subjekt o charakteru zakázky a vyjasnit odpovědnosti zúčastněných stran. Zákony a předpisy, kterými se řídí audit veřejného sektoru, obvykle vyžadují jmenování auditora veřejného sektoru a vypracování smlouvy o provedení auditu nemusí být příliš rozšířenou praxí. Smlouva, která upravuje charakter zakázky nebo uznává zakázku, která není upravena zákonně, může být pro obě strany přínosná. Auditori veřejného sektoru musí při provádění auditu důkladně zvážit, zda vypracovat smlouvu o provedení auditu.*

2. *Odstavce 12 – 19 tohoto standardu se zabývají postupem auditora soukromého sektoru v případě, kdy se auditovaný subjekt pokouší změnit rozsah zakázky na takový, který poskytuje nižší míru ujištění. Zákonná úprava odpovědnosti auditora ve veřejném sektoru může obsahovat zvláštní požadavky, například požadavek, aby auditor informoval přímo ministra, zákonodárné orgány nebo veřejnost, pokud se vedení auditovaného subjektu (včetně vedoucích jednotlivých oddělení) pokusí omezit rozsah auditu.*

Příklad smluvního dopisu o provedení auditu

Následující smluvní dopis lze ve spojení s informacemi uvedenými v tomto standardu použít pouze jako základní návod a je třeba ji upravit podle konkrétních požadavků a okolností.

Představenstvu nebo příslušnému zástupci vrcholového vedení:

Byli jsme požádáni, abychom provedli audit rozvahy(název auditovaného subjektu) k a souvisejícího výkazu zisku a ztráty a přehledu o peněžních tocích za daný rok. Dovolte, abychom touto smlouvou potvrdili přijetí zakázky a její porozumění. Audit provedeme s cílem vydat výrok o účetní závěrce.

Audit provedeme v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (nebo příslušným národním standardem nebo směrnici). Tyto standardy vyžadují, abychom naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje výběrové ověření podkladů prokazujících údaje a informace uvedené v účetní závěrce. Audit rovněž zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů učiněných vedením společnosti a zhodnocení celkové prezentace účetní závěrky.

Vzhledem k výběrovému způsobu ověření a jiným přirozeným omezením auditu, spolu s přirozenými omezeními účetního a vnitřního kontrolního systému, je možné, že i některé významné nedostatky by mohly zůstat neodhaleny.

Předpokládáme, že kromě zprávy o auditu účetní závěrky vypracujeme samostatný dopis, ve kterém upozorníme na významné nedostatky v účetnictví a vnitřním kontrolním systému, které během auditu odhalíme.

Připomínáme, že za sestavení účetní závěrky včetně zveřejnění odpovídajících informací je odpovědné vedení společnosti. Tato odpovědnost zahrnuje vedení odpovídajících účetních záznamů, volbu a uplatňování účetních postupů a ochranu majetku společnosti. Během auditu budeme požadovat písemné potvrzení k prohlášením vedení společnosti, které učinilo v souvislosti s auditem.

Těšíme se na spolupráci s vašimi pracovníky a věříme, že nám zpřístupní veškeré záznamy, dokumentaci a ostatní informace, které budeme v souvislosti s auditem požadovat. Náš honorář vychází z času, který na zakázce stráví jednotliví přidělení pracovníci, a vedlejších nákladů. Honorář bude fakturován průběžně s postupem auditorských prací. Individuální hodinové sazby se liší podle míry odpovědnosti a požadovaných znalostí a zkušeností.

Tato smlouva bude platit i v následujících letech, pokud nebude vypovězena, pozměněna nebo nahrazena.

Byli bychom rádi, kdybyste podepsali a vrátili nám zpět kopii tohoto dopisu na důkaz, že je v souladu s Vaším pochopením podmínek našeho auditu účetní závěrky.

Souhlasím za
společnost ABC
(podepsán)

.....

Jméno a funkce

Datum

Novelizace ISA 210 v důsledku přijetí ISA 700

Standard ISA 700 „Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům“ vydaný v prosinci 2004 a účinný pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006, vedl k vydání upravujících dodatků standardu ISA 210. Implementace těchto změn byla odložena do doby, kdy vstoupí v platnost standard ISA 800 (revidovaný) – datum dosud nebylo upřesněno.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout vodítko na
 - (a) Dohodnutí podmínek zakázky s klientem; a
 - (b) Reakci auditora na žádost klienta změnit rozsah zakázky na takový, který poskytuje nižší míru jistoty.
2. **Auditor a klient se musí dohodnout na podmínkách zakázky.**
Dohodnuté podmínky musí být uvedeny ve smluvním dopisu o provedení auditu nebo jiné vhodné formě smlouvy.
3. Cílem tohoto standardu je pomoci auditorovi sestavit smlouvu o provedení auditu účetní závěrky.
4. V některých zemích jsou cíl a rozsah auditu a povinnosti auditora stanoveny zákonem. I v těchto případech však může auditor považovat smluvní dopisy pro své klienty za informativní.

Smlouvy o provedení auditu

5. Je v zájmu klienta i auditora, aby auditor zaslal smluvní dopis, a to nejlépe před zahájením zakázky. Vyhne se tak případným nedorozuměním v souvislosti se zakázkou. Smlouva o provedení auditu dokládá a potvrzuje, že auditor přijal zakázku, a dále cíl a rozsah auditu, rozsah odpovědnosti auditora vůči klientovi a formu všech zpráv.

Hlavní obsah

6. Forma a obsah smluv o provedení auditu se může u každého klienta lišit, ale většinou obsahují informace o:
 - Cíli auditu účetní závěrky.
 - Odpovědnosti vedení za účetní závěrku, tak jak je popsána v ISA č. 200, „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“.
 - Rámci účetního výkaznictví, který vedení účetní jednotky použije pro sestavení účetní závěrky, tj. o příslušném rámci účetního výkaznictví.

- Rozsahu auditu, včetně odkazu na odpovídající zákony, nařízení nebo prohlášení profesních organizací, podle kterých auditor postupuje.
- Formu zprávy nebo jiného sdělení výsledků zakázky.
- Skutečnosti, že kvůli výběrovému způsobu provedení auditu a jiným přirozeným omezením auditu, spolu s přirozenými omezeními účetního a vnitřního kontrolního systému, existuje nevyhnutelné riziko, že i některé významné nedostatky by mohly zůstat neodhaleny.
- Neomezeném přístupu k jakýmkoliv záznamům, dokumentům a dalším informacím, které si auditor v souvislosti s auditem vyžádá.

7. Auditor může do smlouvy o provedení zakázky zahrnout:

- Ujednání ohledně plánování auditu.
- Očekávání, že od vedení obdrží písemná potvrzení k prohlášením vedení, která souvisejí s auditem.
- Žádost, aby klient odsouhlasil podmínky zakázky potvrzením přijetí smlouvy o provedení auditu.
- Charakteristiku případných jiných dopisů či zpráv, o kterých se auditor domnívá, že budou pro klienta vypracovány.
- Základ, ze kterého se vypočítá cena zakázky, a ujednání o způsobu fakturace.

8. Pokud je to relevantní, smlouva o provedení auditu může obsahovat i následující body:

- Ujednání o spolupráci jiných auditorů nebo odborníků v určité oblasti auditu.
- Ujednání o spolupráci interních auditorů a jiných pracovníků klienta.
- U prvního auditu ujednání s předchozím auditorem.
- Omezení odpovědnosti auditora, tam kde je to možné.
- Odkaz na další dohody mezi auditorem a klientem.

Příklad smlouvy o provedení auditu (zakázkový dopis) je uveden v příloze.

Audity složek

9. Jestliže auditor mateřské společnosti provádí také audit dceřiné společnosti, pobočky nebo divize („složka“), při rozhodování, zda zaslat samostatnou smlouvu o provedení auditu, je třeba vzít v úvahu:

- Kdo jmenuje auditora složky.
- Zda pro složku bude vypracována samostatná zpráva o auditu.
- Zákonné požadavky.
- Rozsah jakýchkoliv prací jiných auditorů.

- Stupeň vlastnictví mateřskou společností.
- Stupeň nezávislosti vedení složky.

Dohoda o příslušném rámci účetního výkaznictví

10. V podmínkách zakázky musí být vymezen rovněž příslušný rámec účetního výkaznictví.

11. Jak je uvedeno v ISA č. 200, přijatelnost rámce účetního výkaznictví, v souladu s nímž se vedení účetní jednotky rozhodlo účetní závěrku sestavit, bude záviset na charakteru dané účetní jednotky a na účelu, k němuž je účetní závěrka určena. Účetní závěrka může být určena jak pro obecné informační potřeby širokého spektra uživatelů, tak pro potřeby specifických uživatelů.
12. Rámec účetního výkaznictví, který se považuje za přijatelný pro účetní závěrku určenou ke všeobecným účelům, je definován v ISA č. 200. Takovýto rámec je obvykle vymezen zákony a dalšími předpisy. Nejčastěji takovýto rámec účetního výkaznictví upravují standardy vydávané institucí, která je k tomu v jurisdikci, ve které je daná účetní jednotka registrována a kde působí, oprávněna.
13. **Auditor může přijmout zakázku na audit účetní závěrky pouze v případě, že dojde k závěru, že rámec účetního výkaznictví zvolený vedením účetní jednotky je přijatelný, nebo pokud mu to ukládá zákon nebo jiný předpis. Jestliže je v souladu se zákonem nebo jiným předpisem nutné sestavit účetní závěrku určenou ke všeobecným účelům podle rámce účetního výkaznictví, který auditor považuje za nepřijatelný, může auditor zakázku přijmout pouze v případě, že nedostatky rámce účetního výkaznictví bude možné vysvětlit natolik, aby informace pro uživatele účetní závěrky nebyly zavádějící.**
14. Jestliže nebyl zvolen přijatelný rámec účetního výkaznictví, vedení účetní jednotky nemá vhodný základ pro sestavení účetní závěrky a auditor nemá relevantní kritéria pro její posouzení. Pokud použití rámce účetního výkaznictví, který není přijatelný, není předepsáno zákonem nebo jiným předpisem, auditor vyzve vedení účetní jednotky, aby buď nedostatky rámce účetního výkaznictví vyřešilo, nebo aby zvolilo jiný rámec, který bude přijatelný. Jestliže je použití daného rámce účetního výkaznictví dáno zákonem nebo jiným předpisem a vedení účetní jednotky je povinno jej použít, přijme auditor zakázku pouze v případě, že nedostatky rámce účetního výkaznictví bude možné vysvětlit natolik, aby informace pro uživatele účetní závěrky nebyly zavádějící (viz ISA č. 701, „Modifikace zprávy auditora“, odstavec 5). Pokud to výslovně neukládá zákon nebo jiný předpis, auditor v takovém případě ve výroku k účetní závěrce nepoužije formulaci „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „ve všech významných souvislostech věrně zobrazuje“ v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.
15. Jestliže auditor přijme zakázku, jejímž předmětem je účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který není definován institucí oprávněnou vydávat standardy upravující účetní závěrky některých typů účetních jednotek sloužící ke všeobecným účelům, může v jejím průběhu zjistit, že rámec má nedostatky, které při přijetí zakázky neočekával a které svědčí o tom, že daný rámec není pro účetní závěrku určenou ke všeobecným účelům

vhodný. V takovém případě auditor s vedením účetní jednotky projedná zjištěné nedostatky i možnosti jejich odstranění. Jestliže je účetní závěrka v důsledku těchto nedostatků zavádějící a auditor se s vedením dohodne na jiném rámci účetního výkaznictví, který bude přijatelný, auditor sepíše novou smlouvu o provedení auditu, ve které uvede, že došlo ke změně rámce účetního výkaznictví. Jestliže vedení účetní jednotky odmítne zvolit jiný rámec účetního výkaznictví, auditor zváží dopad zjištěných nedostatků na zprávu auditora (viz ISA č. 701).

Pravidelně opakované auditu

- 16. Při pravidelně opakovaném auditu auditor zváží, zda okolnosti vyžadují, aby podmínky provedení auditu byly upraveny, a zda je nutné klientovi připomenout stávající podmínky provedení auditu.**
17. Auditor se může rozhodnout, že nebude zasílat novou smlouvu o provedení auditu pro každé období. Zaslání nové smlouvy o provedení auditu však může být vhodné, pokud:
- Existují náznaky, že klient nesprávně porozuměl cíli a rozsahu auditu.
 - Byly upraveny podmínky zakázky nebo zakázka vyžaduje zvláštní podmínky.
 - Došlo v poslední době ke změně vrcholového vedení, statutárních orgánů nebo vlastnictví.
 - Došlo k podstatné změně charakteru nebo rozsahu podnikání klienta.
 - Tak stanoví právní úprava.
 - Došlo ke změně rámce účetního výkaznictví, v souladu s nímž vedení účetní jednotky účetní závěrku sestavuje (viz odstavec 15).

Přijetí změny zakázky

- 18. Auditor, kterého klient před dokončením zakázky požádá, aby změnil rozsah zakázky na takový, který poskytuje nižší míru ujištění, musí posoudit, zda je to vhodné.**
19. Žádost klienta, aby auditor změnil rozsah zakázky, může vyplývat ze změny okolností, které mají vliv na potřebu služby, z nepochopení charakteru původně požadovaného auditu nebo souvisejících služeb či z omezení rozsahu zakázky nařízené vedením nebo způsobené jinými okolnostmi. Auditor důkladně posoudí důvod žádosti, především dopad omezení rozsahu zakázky.
20. Změnu okolností, která ovlivní požadavek auditovaného subjektu nebo vede k nepochopení charakteru původně požadované služby, lze běžně považovat za rozumný důvod pro změnu rozsahu zakázky. Naopak změnu, která souvisí s nesprávnou, neúplnou nebo jinak neuspokojivou informací, nelze považovat za opodstatněnou.
21. Auditor, který byl pověřený provést audit v souladu s ISA, před odsouhlasením změny zakázky auditu na související službu, posoudí vedle již uvedených skutečností také veškeré právní nebo smluvní dopady změny.

22. Pokud auditor dospěje k závěru, že změna rozsahu zakázky je opodstatněná, a pokud auditorské práce jsou v souladu s ISA, které se na změněnou zakázku vztahují, zpráva, kterou auditor vydá, odpovídá upraveným podmínkám zakázky. Aby nezaváděla čtenáře, zpráva neobsahuje zmínku o:
- (a) Původní zakázce; nebo
 - (b) Postupech, které mohou být provedeny během původní zakázky, s výjimkou případů, kdy je zakázka změněna na zakázku o provedení dohodnutých postupů a zmínka o provedených postupech je běžnou součástí zprávy.
23. **Jestliže se změnil rozsah zakázky, auditor a klient se musí dohodnout na nových podmínkách.**
24. **Auditor nepřistoupí na změnu rozsahu zakázky, pokud pro změnu neexistuje opodstatněný důvod.** Příkladem je auditorská zakázka, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o pohledávkách a klient požaduje, aby zakázka byla změněna na prověrku účetní závěrky a vyhnul se tak vyjádření výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku.
25. **Pokud auditor nesouhlasí se změnou zakázky a není mu dovoleno pokračovat v původní zakázce, auditor odstoupí a posoudí, zda existuje smluvní či jiná povinnost informovat ostatní strany, například představenstvo nebo akcionáře, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.**

Datum účinnosti

26. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající /datum/ nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Účelem smlouvy o provedení auditu je informovat auditovaný subjekt o charakteru zakázky a vyjasnit odpovědnosti zúčastněných stran. Zákony a předpisy, kterými se řídí audit veřejného sektoru, obvykle vyžadují jmenování auditora veřejného sektoru a vypracování smlouvy o provedení auditu nemusí být příliš rozšířenou praxí. Smlouva, která upravuje charakter zakázky nebo uznává zakázku, která není upravena zákonem, může být pro obě strany přínosná. Auditori veřejného sektoru musí při provádění auditu důkladně zvážit, zda vypracovat smlouvu o provedení auditu.*

2. *Odstavce 18 – 25 tohoto standardu se zabývají postupem auditora soukromého sektoru v případě, kdy se auditovaný subjekt pokouší změnit rozsah zakázky na takový, který poskytuje nižší míru ujištění. Zákonná úprava odpovědnosti auditora ve veřejném sektoru může obsahovat zvláštní požadavky, například požadavek, aby auditor informoval přímo ministra, zákonodárné orgány nebo veřejnost, pokud se vedení auditovaného subjektu (včetně vedoucích jednotlivých oddělení) pokusí omezit rozsah auditu.*

Příklad smluvního dopisu o provedení auditu

Níže uvádíme příklad smluvního dopisu o provedení auditu účetní závěrky určené ke všeobecným účelům a sestavené v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Smluvní dopis lze ve spojení s informacemi uvedenými v tomto standardu použít jako základní návod a je třeba jej upravit podle konkrétních požadavků a okolností.

Představenstvu nebo příslušnému zástupci vrcholového vedení:

Byli jsme požádáni, abychom provedli audit účetní závěrky společnosti, tj. rozvahy sestavené k a souvisejícího výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích za daný rok a přílohy k účetní závěrce včetně popisu obecných účetních zásad. Dovolte, abychom touto smlouvou potvrdili přijetí zakázky a její porozumění. Audit provedeme s cílem vydat výrok o účetní závěrce.

Audit provedeme v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické normy a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje výběrové ověření podkladů prokazujících údaje a informace uvedené v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na posouzení auditora, mimo jiné na tom, jak auditor vyhodnotí riziko významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Audit rovněž zahrnuje posouzení použitých účetních zásad a významných odhadů učiněných vedením společnosti a zhodnocení celkové prezentace účetní závěrky.

Vzhledem k výběrovému způsobu ověření a jiným přirozeným omezením auditu, spolu s přirozenými omezeními účetního a vnitřního kontrolního systému, je možné, že i některé významné nedostatky by mohly zůstat neodhaleny.

Při vyhodnocování rizik posuzujeme rovněž interní kontroly relevantní pro sestavení účetní závěrky. Toto posouzení se provádí proto, abychom mohli navrhnout auditorské postupy, které budou vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli pro účely vydání výroku k účinnosti interních kontrol. Nicméně předpokládáme, že kromě zprávy o auditu účetní závěrky vypracujeme samostatný dopis, ve kterém upozorníme na významné nedostatky v účetnictví a vnitřním kontrolním systému, které během auditu odhalíme¹.

Připomínáme, že za sestavení účetní závěrky, která bude věrně zobrazovat finanční situaci, výsledky hospodaření a peněžní toky společnosti v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, je odpovědné vedení společnosti. Ve zprávě auditora bude uvedeno, že za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za věrné zobrazení skutečností v ní zodpovídá vedení společnosti, jehož povinností je:

¹ V některých jurisdikcích může být auditor povinen vyjádřit se samostatně rovněž k interním kontrolám dané účetní jednotky. Potom bude postupovat v souladu s požadavky stanovenými v dané jurisdikci. V takovém případě je vhodné ve zprávě auditora k účetní závěrce vynechat informaci o tom, že auditor neposuzoval interní kontroly pro účely vydání výroku k účinnosti interních kontrol.

- navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontrolu nad sestavováním účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou
- zvolit a uplatňovat vhodné účetní zásady
- provádět účetní odhady, které jsou s ohledem na danou situaci přiměřené.

Během auditu budeme požadovat písemná potvrzení k prohlášením vedení společnosti, které učinilo v souvislosti s auditem.

Těšíme se na dobrou spolupráci s vašimi pracovníky a věříme, že nám zpřístupní veškeré záznamy, dokumentaci a ostatní informace, které budeme v souvislosti s auditem požadovat.

[Doplňte odstavec týkající se ujednání o výši honoráře a způsobu fakturace.]

Příloženou kopii smlouvy prosím podepište a pošlete zpět na naši adresu na důkaz, že je v souladu s Vaším porozuměním podmínek našeho auditu účetní závěrky.

XYZ & Co.

Souhlasím za
společnost ABC
(podepsán)

.....

Jméno a funkce
Datum