

Úvahy nad smlouvou o auditu – 1. část

Hledá se vzor smlouvy o auditu

Původním záměrem tohoto článku bylo přímočaré pojednání na téma „obsah smlouvy o auditu“ s cílem poskytnout seznam náležitostí, jejichž zahrnutí do textu smlouvy o auditu by měl auditor svědomitě zvážit.

Nicméně při samotném psaní jsem si konečně naplno uvědomil příčiny toho, proč Komora auditorů v současné době žádnou vzorovou „formulářovou“ smlouvu nemá. Za prvé, vztah auditora a jeho klienta je při auditu ovlivňován mnohem více různými předpisy, než by se na první pohled zdálo (jak je např. nutné zohlednit ustanovení Etického kodexu?). Za druhé, smlouvy musí být užitečné zejména v momentě, kdy se situace začne vyvíjet v rozporu s představami smluvních stran. Z toho důvodu musí auditor předvídat krizové situace a nabízet jejich řešení. Takových situací může nastat bezpočet (např. komu patří kopie faktury klienta ve spisu auditora?).

Další problém spočívá v tom, že k sepsání bezchybné, ale i užitečné smlouvy je třeba právních znalostí (dá se zpráva auditora reklamovat stejně jako vadný vysavač?), znalostí profesních předpisů (klienta je třeba zavázat např. k poskytnutí prohlášení) a životních zkušeností (někdo by řekl, že není špatné mít smluvně zajištěnou vytopenou místnost u klienta). Vytvoření návrhu vzorové smlouvy, která by vyhovovala všem a za každých okolností, je tedy v zásadě nemožné. Dalším důležitým faktorem volby přístupu ke smlouvě jsou i vlastní preference ohledně délky smlouvy. Někdo preferuje stručné smlouvy o tom zásadním (klient odmítá studovat desetistránkovou smlouvu o „pouhém“ auditu), někdo zas preferuje mít upraveno i to, jak bude mít (s trochou nadsázky) zajištěno u klienta parkování.

Nicméně bylo by užitečné mít seznam náležitostí, které buď ve smlouvě být musí, nebo je stačí vzít v úvahu a případně do smlouvy vložit či nevložit. Není vhodné, aby takový seznam sestavovala jedna osoba. Na druhou stranu, někde se začít musí, a to je cílem tohoto článku, který bude mít pokračování v příštím čísle. Tento článek by ideálně měl vyvolat reakci, polemiku a další doporučení. Po takové diskuzi již bude možné odpovědně přistoupit k vytvoření doporučení ohledně obsahu smlouvy o auditu. Článek je myšlen jako příspěvek k diskuzi, nejedná se o autoritativní text.

Smlouva a zákon o auditorech

Smlouva o auditu je smlouvou nepojmenovanou, tj. smlouvou, jejíž náležitosti, práva a povinnosti z ní vyplývající nejsou jako smluvní typ upraveny zákonem. Zákon o auditorech (ZoA) nicméně operuje s pojmem „smlouva o povinném auditu“, aniž by tuto smlouvu explicitně definoval. Ze zákona poměrně jasně vyplývá, mezi kým je tato smlouva uzavírána, co je předmětem smlouvy, jaké mají strany základní práva a povinnosti a jaká jsou specifiky vzniku a zániku závazků z této smlouvy.

Smlouva o povinném auditu je s ohledem na znění § 17 odst. 5 ZoA smlouvou uzavřenou mezi auditorem (musí jít o auditora, nikoli o osobu „neauditora“, která by se zavázala provést audit za využití „subdodávky“ auditora) a účetní jednotkou, jejíž účetní závěrka má být ověřována (nikoli tedy např. její mateřskou společností).

Předmět smlouvy obecně je zákonem také určen s dostatečnou určitostí. Povinný audit je jasně definován v § 2 písm. a) zákona jako takové ověření účetní závěrky, jehož cílem je zjistit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s právními (tedy konkrétně účetními) předpisy. V § 18 je dále stanoveno, že auditor musí postupovat v souladu s auditorskými standardy, čímž je charakter ověření (a tedy předmět smlouvy) určen nad jakékoli pochybnosti.

Co se týká práv a povinností smluvních stran smlouvy o povinném auditu, tak ty tvoří významnou část zákona, zejména pokud jde o povinnosti auditora. Jen namátkou lze zmínit povinnost nezávislosti, mlčenlivosti, dodržování Etického kodexu, „nenařizovat změny a opravy údajů vykázaných účetní jednotkou“. Zásadní povinnosti auditované účetní jednotky (a jim odpovídající oprávnění auditora) jsou uvedeny v § 21 odst. 2 ZoA. Zejména se jedná o povinnost poskytnout auditorovi přiměřenou součinnost, přičemž některé aspekty této součinnosti jsou zákonem přímo vyjmenovány (jako např. poskytnutí veškerých požadovaných písemností nebo umožnění auditorovi účast na inventurách). Také je zde zakotveno právo auditora na odměnu.

Zákon dále věnuje velkou pozornost vzniku a zániku závazků ze smlouvy o povinném auditu. Jde především o poměrně dobře známý požadavek, aby byla smlouva o povinném auditu uzavřena výhradně s auditorem, který byl jmenován orgánem k tomu zákonem určeným, a také o to, za jakých okolností může (neplní-li auditor své povinnosti řádně, nikoli pro rozdíl v názoru) auditovaná účetní jednotka smluvní vztah s auditorem ukončit (viz § 19 ZoA).

Na první pohled by se tedy mohlo zdát, že zákon o auditorech toho ke smlouvě o auditu uvádí tolik, že její znění by mohlo být velmi stručné díky jednoduchému odkazu na smlouvu o auditu dle § 17 a souvisejících ustanovení.

Na druhý pohled to tak prosté nebude, protože auditor musí ve smlouvě o auditu zohlednit ještě požadavky profesních předpisů (zejména ISA 210) a do smlouvy vetknout další ustanovení, jako je zejména načasování vzájemných plnění a výše a splatnost odměny za audit. V neposlední řadě je také třeba upřesnit, jaká nebo jaké účetní závěrky mají být předmětem auditu.

Dále je nutné mít na paměti, že zákon vymezuje pouze smlouvu o povinném auditu. Ustanovení zákona se tedy nevztahují na veškeré smlouvy o auditu. Například ustanovení o uzavírání a ukončování smlouvy jsou pro

nepovinný audit irelevantní. V případě nepovinného auditu není třeba, aby došlo před uzavřením smlouvy ke jmenování auditora. Z tohoto důvodu se článek dále věnuje smlouvě o auditu obecně.

Formát smlouvy a datum uzavření smlouvy

Zákon o auditorech ani jiný zákon nemají žádné konkrétní požadavky na to, co musí být uvedeno ve smlouvě o auditu. V případě povinného auditu, jak již bylo uvedeno, zákon sám (poněkud roztroušeně) vymezuje obsah smlouvy, ale ohledně náležitostí smlouvy žádné požadavky nemá. Dokonce ani nevznáší požadavek na písemnou formu smlouvy.

Z pohledu obecně závazných předpisů, což je v této souvislosti jen občanský zákoník, vyplývá pak pouze to, že k platnosti smlouvy je třeba identifikovat smluvní strany (§ 1731) a ujednat obsah smlouvy (§ 1725 občanského zákoníku) včetně příslušných podpisů.

Zásadní pro to, co musí být ve smlouvě uvedeno a jak má taková smlouva vypadat, je profesní předpis, kterým je standard ISA 210. Jeho první část obsahuje požadavky na smlouvu, které je nezbytné splnit, aby auditor mohl takovou smlouvu podepsat, druhá, aplikační část, pak obsahuje velký počet doporučených náležitostí smlouvy o auditu.

Podle tohoto standardu smlouva o auditu musí být bezpodmínečně uzavřena v písemné formě (ISA 210.10). S ohledem na to, že smlouva je elementárním ochranným prvkem proti hrozbám vydíratelnosti auditora (smlouva zajišťuje auditorovi právo na odměnu, i když výrok nebo jiná část řádně vyhotovené zprávy auditora nebude odpovídat představám klienta), měla by být zásadně uzavírána před zahájením auditu. V opačném případě se auditor vystavuje riziku, že klient následně uzavření smlouvy (a s tím povinnost zaplatit za již provedené práce) podmíní „vstřícnějším“ přístupem auditora.

Smluvní strany

S ohledem na požadavky mířící na management, resp. statutární orgán auditované účetní jednotky není možné, aby smlouva o auditu účetní jednotky byla uzavřena mezi auditorem a třetí osobou. Auditovaná účetní jednotka musí být smluvní stranou, neboť se musí smluvně zavázat k součinnosti s auditorem. Nelze tedy např. uzavřít smlouvu mezi obcí a auditorem o auditu společnosti s ručením omezeným, kterou obec vlastní. Lze si nicméně představit trojstrannou smlouvu, v níž vedle auditora bude figurovat jak objednatel auditu, který ho zpravidla bude platit a bude mu určena zpráva auditora, tak účetní jednotka, která se auditu bude muset „podrobit“.

V souvislosti s uzavřením takové trojstranné smlouvy je však třeba myslet i na možnou změnu charakteru právní odpovědnosti, protože tak se auditor dostane do přímého smluvního vztahu s uživatelem své zprávy (obvykle je vztah k uživateli mimosmluvního charakteru, smluvně je auditor zavázán pouze klientovi). Analýza

obchodního rizika a případná konzultace s právníkem je jistě na místě.

Povinný vs. nepovinný audit

Pokud má být audit povinným auditem, je nutné, aby před uzavřením smlouvy byl auditor jmenován příslušným orgánem. Pokud jmenování nepředchází uzavření smlouvy, není uzavřená smlouva platná. To znamená, že budou-li poskytnuta nějaká plnění na základě této domněle platné smlouvy, půjde o plnění bez právního důvodu. Je tomu tak proto, že povinný audit nelze provést bez jmenování auditora, a zároveň se lze domnívat, že vůlí smluvních stran bylo právě uzavření smlouvy o povinném auditu, neboť důvodem jejího uzavření je povinnost auditu uložená zákonem. Z tohoto důvodu, tedy pro absenci vůle, se smlouva o auditu nestane smlouvou o „nepovinném“ auditu, protože o nepovinný audit nikdo nestál.

V případě povinného auditu je tedy nezbytně nutné se ujistit, že kroky jmenování auditora proběhly v souladu s právem, a v této souvislosti lze jen doporučit, aby smlouva obsahovala prohlášení účetní jednotky o tom, že ke jmenování auditora došlo v souladu s požadavky právních předpisů a který orgán a kdy tak učinil. Dojde-li později ke zpochybnění jmenování auditora, uvedené prohlášení bude svědčit o jednání auditora v dobré víře. To může být zásadní pro případný spor o náhradu škody, která auditorovi může na základě realizace plnění z neplatné smlouvy vzniknout.

Ve smlouvě o auditu není třeba explicitně uvádět, zda se jedná o audit povinný nebo nepovinný. Audit se nestane povinným, bude-li tak ve smlouvě nazván, a nepřestane být povinným, pokud takto ve smlouvě nebude výslovně označen. Audit se stane povinným „automaticky“, bude-li se jednat o účetní jednotku, které zákon tuto povinnost ukládá a bude-li auditor jmenován příslušným orgánem.

Smlouva o povinném auditu se bude lišit zejména tím, že jejím obsahem bude zcela jistě i ověření výroční zprávy, jejíž vyhotovení a ověření zákon o účetnictví spojuje s povinností auditu.

V případě povinného auditu je třeba mít na mysli, že zákon některá práva a povinnosti upravuje kogentně. Nelze se tudíž od nich odchýlit, nelze například umožnit auditované účetní jednotce, aby od smlouvy odstoupila jinak, než jak to umožňuje zákon o auditorech.

Co bude přístě

Druhá část článku se zaměří na konkrétní práva a povinnosti smluvních stran.

Jiří Pelák

Dotazy a komentáře k článku posílejte, prosím, na adresu: metodika@kacr.cz.