

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD

ISA 210

SJEDNÁVÁNÍ PODMÍNEK AUDITNÍCH ZAKÁZEK

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2017
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Datum účinnosti	2
Cíl	3
Definice	4 – 5
Požadavky	
Předpoklady auditu	6 – 8
Dohoda o podmínkách auditní zakázky	9 – 12
Opakující se audity	13
Přijetí změny podmínek auditní zakázky	14 – 17
Další aspekty týkající se přijetí zakázky	18 – 21
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu.....	A1
Předpoklady auditu	A2 – A20
Dohoda o podmínkách auditní zakázky	A21 – A27
Opakující se audity	A28
Přijetí změny podmínek auditní zakázky	A29 – A33
Další aspekty týkající se přijetí zakázky	A34 – A37
Příloha 1: Příklad smluvního dopisu o provedení auditu	
Příloha 2: Posouzení přijatelnosti účetního rámce určeného k všeobecným účelům	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora při sjednávání podmínek auditních zakázek s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením. To zahrnuje i povinnost zjistit, zda jsou splněny určité předpoklady podmiňující provedení auditu, za něž nese odpovědnost vedení a případně osoby pověřené správou a řízením. Aspekty relevantní pro přijetí auditní zakázky, které má pod svou kontrolou auditor, upravuje ISA 220¹. (viz odstavec A1)

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2017 nebo po tomto datu.

Cíl

3. Cílem auditora je přijmout novou auditní zakázku, nebo pokračovat v realizaci stávající auditní zakázky, pouze v případě, že byla dohodnuta východiska, na jejichž základě bude zakázka provedena, a to:
 - (a) stanovením toho, zda jsou splněny předpoklady podmiňující provedení auditu, a
 - (b) potvrzením toho, že auditor i vedení a případně osoby pověřené správou a řízením shodně chápou podmínky auditní zakázky.

Definice

4. Níže uvedený výraz se ve standardech ISA používá v následujícím významu:

předpoklady auditu – audit je založen na předpokladu, že vedení sestavuje účetní závěrku v souladu s přijatelným rámcem účetního výkaznictví a že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením souhlasí s premisou,² z níž auditor při provádění auditu vychází.
5. Pro účely tohoto standardu pojem „vedení“ představuje „vedení a případně osoby pověřené správou a řízením“.

Požadavky

Předpoklady auditu

6. Aby auditor mohl stanovit, zda jsou splněny předpoklady auditu, je povinen:
 - (a) určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, přijatelný, (viz odstavce A2 – A10)

¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“.

² ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 13.

SJEDNÁVÁNÍ PODMÍNEK AUDITNÍCH ZAKÁZEK

- (b) získat od vedení souhlas s tím, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost: (viz odstavce A11 – A14 a A20)
 - (i) za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení, (viz odstavec A15)
 - (ii) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle vedení nutný pro sestavení takové účetní závěrky, jež neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a (viz odstavce A16 – A19)
 - (iii) za to, že auditorovi bude poskytnut/budou poskytnuty:
 - a. přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům,
 - b. další informace, které si auditor od vedení pro účely auditu vyžádá, a
 - c. neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné důkazní informace získat.

Omezení rozsahu práce auditora před přijetím auditní zakázky

7. Jestliže vedení nebo osoby pověřené správou a řízením omezí v podmínkách navrhované auditní zakázky rozsah práce auditora způsobem, který bude mít podle názoru auditora za následek odmítnutí výroku k účetní závěrce, nesmí auditor takovou omezenou zakázku přijmout jako auditní zakázku. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy.

Další faktory ovlivňující přijetí auditní zakázky

8. Nejsou-li předpoklady auditu splněny, auditor je povinen tuto záležitost projednat s vedením. Auditor nesmí, s výjimkou případů, kdy mu to ukládají právní předpisy, přijmout navrhovanou auditní zakázku:
 - (a) jestliže došel k závěru, že rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, není přijatelný, s výjimkou ustanovení odstavce 19 nebo
 - (b) jestliže nezískal od vedení souhlas podle odstavce 6(b).

Dohoda o podmínkách auditní zakázky

9. Auditor je povinen s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením sjednat podmínky auditní zakázky. (viz odstavec A21)
10. S výhradou ustanovení odstavce 11 musí být sjednané podmínky auditní zakázky uvedeny ve smluvním dopisu nebo v jiné vhodné formě písemné dohody a musí obsahovat: (viz odstavce A22 – A25)
 - (a) cíl a rozsah auditu účetní závěrky,
 - (b) povinnosti auditora,

- (c) povinnosti vedení,
 - (d) vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví použitého k sestavení účetní závěrky,
 - (e) informaci o očekávané formě a obsahu veškerých zpráv, které má auditor vydat, (viz odstavec A23a)
 - (f) prohlášení, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva od očekávané formy a obsahu může lišit.
11. Jsou-li podmínky auditní zakázky popsané v odstavci 10 dostatečně podrobně upraveny právními předpisy, auditor je není povinen v písemné dohodě specifikovat. Stačí uvést odkaz na příslušný právní předpis a skutečnost, že vedení uznává a uvědomuje si svou odpovědnost definovanou v odstavci 6(b). (viz odstavce A22, A26 – A27)
12. Jsou-li povinnosti vedení upravené právními předpisy podobné těm, jež jsou uvedeny v odstavci 6(b), může auditor rozhodnout, že povinnosti vedení upravené právními předpisy jsou podle jeho názoru fakticky rovnocenné povinnostem uvedeným ve výše zmíněném odstavci. V popisu povinností vedení v písemné dohodě pak může použít znění uvedené v právních předpisech. U povinností, které nejsou upraveny právními předpisy a jsou rovnocenné, musí být v písemné dohodě použit popis uvedený v odstavci 6(b). (viz odstavec A26)

Opakující se audity

13. U opakujících se auditů je auditor povinen posoudit, zda okolnosti vyžadují úpravu podmínek auditní zakázky a zda je nutné účetní jednotce připomenout dosavadní podmínky auditní zakázky. (viz odstavec A28)

Přijetí změny podmínek auditní zakázky

14. Auditor nesmí souhlasit se změnou podmínek auditní zakázky, jestliže tato změna není přiměřeně odůvodněná. (viz odstavce A29 – A31)
15. Jestliže je auditor před dokončením zakázky požádán, aby ji změnil na zakázku, která poskytuje nižší míru jistoty, je povinen posoudit, zda je taková změna dostatečně opodstatněná. (viz odstavce A32 – A33)
16. Jestliže dojde ke změně podmínek auditní zakázky, auditor je povinen sjednat s vedením nové podmínky zakázky formou smluvního dopisu nebo jiné vhodné formě písemné dohody.
17. Pokud auditor nesouhlasí se změnou podmínek auditní zakázky a vedení mu nedovolí v původní zakázce pokračovat, je povinen:
- (a) od auditní zakázky odstoupit, jestliže mu to příslušné právní předpisy umožňují, a
 - (b) posoudit, zda má smluvní či jinou povinnost informovat ostatní strany, například osoby pověřené správou a řízením, vlastníky nebo regulační orgány, o okolnostech, které vedly k jeho odstoupení.

Další aspekty týkající se přijetí zakázky

Standardy účetního výkaznictví doplněné právními předpisy

18. Jestliže jsou požadavky standardů účetního výkaznictví přijatých oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy navíc doplněny požadavky právních předpisů, je auditor povinen posoudit, zda standardy účetního výkaznictví nekolidují s dalšími požadavky. Pokud kolidují, je auditor povinen prodiskutovat s vedením charakter dalších požadavků a dohodnout se s ním na tom, zda:

- (a) bude možné tyto další požadavky splnit zveřejněním doplňujících informací v účetní závěrce nebo
- (b) lze popis příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce odpovídajícím způsobem upravit.

Není-li žádný z výše uvedených kroků možný, je auditor povinen rozhodnout, zda je nutné modifikovat výrok auditora v souladu s ISA 705³. (viz odstavec A34)

Rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy – další záležitosti ovlivňující přijetí zakázky

19. Jestliže auditor dojde k závěru, že rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy by nebyl přijatelný, nebýt toho, že je předepsaný právními předpisy, smí přijmout auditní zakázku pouze v případě, že jsou splněny následující podmínky: (viz odstavec A35)

- (a) vedení souhlasí se zveřejněním dalších informací v účetní závěrce, které jsou nutné k tomu, aby účetní závěrka nebyla zavádějící, a
- (b) v podmínkách auditní zakázky je uvedeno, že:
 - (i) zpráva auditora o účetní závěrce bude v souladu s ISA 706⁴ zahrnovat odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatele účetní závěrky upozorní na další informace zveřejněné v účetní závěrce, a
 - (ii) výrok auditora k účetní závěrce nebude obsahovat spojení „ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje“ ani „podává věrný a poctivý obraz“ v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, s výjimkou případů, kdy použití těchto spojení auditorovi ukládají právní předpisy.

20. Jestliže podmínky uvedené v odstavci 19 nejsou splněny a auditor je podle právních předpisů povinen auditní zakázku provést, je povinen:

- (a) posoudit důsledky zavádějícího charakteru účetní závěrky na zprávu auditora a
- (b) uvést tuto skutečnost v podmínkách auditní zakázky.

³ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

⁴ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy

21. V některých případech právní předpisy platné v dané jurisdikci předepisují formát nebo znění zprávy auditora v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků standardů ISA významně liší. Za těchto okolností je auditor povinen posoudit:
- (a) zda by uživatelé účetní závěrky mohli ujištění poskytnuté na základě auditu účetní závěrky nesprávně interpretovat, a pokud ano,
 - (b) zda je možné snížit riziko nesprávné interpretace dalšími vysvětlujícími informacemi doplněnými do zprávy auditora⁵.

Jestliže auditor dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do zprávy auditora se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, nesmí auditní zakázku přijmout. Výjimku představují pouze případy, kdy mu to ukládají právní předpisy. Audit provedený v souladu s takovým právními předpisy není v souladu se standardy ISA. Auditor proto ve své zprávě nesmí uvádět, že byl audit proveden v souladu se standardy ISA⁶. (viz odstavce A36 – A37)

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu (viz odstavec 1)

- A1. Auditor může ověřovací zakázku, a tedy i auditní zakázku, přijmout pouze tehdy, pokud se domnívá, že splní relevantní etické požadavky, jako je nezávislost a odborná způsobilost, a jestliže zakázka vykazuje určité rysy.⁷ Povinnostmi auditora při naplňování etických požadavků týkajících se přijetí auditní zakázky, které má auditor pod svou kontrolou, se zabývá ISA 220⁸. Tento standard upravuje záležitosti (nebo předpoklady), které má pod svou kontrolou účetní jednotka a na nichž se musí auditor s jejím vedením dohodnout.

Předpoklady auditu

Rámcem účetního výkaznictví (viz odstavec 6(a))

- A2. Podmínkou přijetí ověřovací zakázky je to, zda jsou kritéria uvedená v definici ověřovací zakázky pro předpokládané uživatele vhodná a dosažitelná⁹. Kritéria jsou měřítky používanými pro posouzení nebo vymezení předmětu zakázky a případně zahrnují rovněž kritéria pro vykazování a zveřejňování informací. Vhodná kritéria umožňují posoudit a vymezit předmět zakázky při použití odborného úsudku přiměřeně konzistentně. Pro účely standardů ISA vhodný rámec účetního výkaznictví vymezuje kritéria, jež auditor

⁵ ISA 706.

⁶ Viz též ISA 700 „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora“, odstavec 43.

⁷ „Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky“, odstavec 17.

⁸ ISA 220, odstavce 9 – 11.

⁹ „Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky“, odstavec 17(b)(ii).

používá při auditu účetní závěrky, a to včetně, tam, kde je to relevantní, posouzení jejího věrného zobrazení.

- A3. Jestliže nebyl zvolen přijatelný rámec účetního výkaznictví, vedení účetní jednotky nemá vhodný základ pro sestavení účetní závěrky a auditor nemá vhodná kritéria pro její audit. V řadě případů může auditor předpokládat, že příslušný rámec účetního výkaznictví je přijatelný, jak je blíže popsáno v odstavcích A8 – A9.

Posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví

- A4. Faktory relevantní pro auditorovo posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky:
- charakter účetní jednotky, (např. zda se jedná o podnikatelský subjekt, subjekt působící ve veřejném sektoru nebo o neziskovou organizaci)
 - účel, k němuž je účetní závěrka určena, (např. zda je účetní závěrka určena pro běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů nebo pro potřeby specifických uživatelů)
 - charakter účetní závěrky (zda se jedná např. o kompletní účetní závěrku nebo jen o jeden účetní výkaz) a
 - zda je příslušný rámec účetního výkaznictví předepsán právními předpisy.
- A5. Uživatelé účetních závěrek většinou nemohou požadovat sestavení účetní závěrky odpovídající jejich konkrétním informačním potřebám. Je zřejmé, že veškeré potřeby různých specifických uživatelů není možné splnit. Nicméně řada potřeb je společná širokému spektru uživatelů. Účetní závěrka sestavená v souladu s rámcem účetního výkaznictví, který je navržen tak, aby naplňoval obecné potřeby týkající se finančních informací pro široké spektrum uživatelů, se označuje jako účetní závěrka ke všeobecným účelům.
- A6. V některých případech je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví určeným pro informační potřeby specifických uživatelů. Taková účetní závěrka se označuje jako účetní závěrka ke zvláštním účelům. O příslušném rámci účetního výkaznictví v těchto případech rozhodují potřeby týkající se finančních informací uživatelů účetní závěrky. Otázkami přijatelnosti rámců účetního výkaznictví, které jsou určeny k naplňování informačních potřeb specifických uživatelů, se zabývá ISA 800¹⁰.
- A7. Poté, co auditor zakázku přijme, se může ukázat, že příslušný rámec účetního výkaznictví vykazuje nedostatky, které svědčí o tom, že není přijatelný. Jestliže je použití takového rámce dáno právními předpisy, platí ustanovení odstavců 19 – 20. Jestliže použití takového rámce není dáno právními předpisy, může vedení zvolit k sestavení účetní závěrky jiný rámec, který bude přijatelný. Pokud tak vedení učiní, budou v souladu

¹⁰ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“, odstavec 8.

s odstavcem 16 sjednány nové podmínky auditní zakázky, které budou reflektovat změnu rámce, protože původně sjednané podmínky již nebudou přesně odpovídat skutečnosti.

Rámce sloužící všeobecným účelům

A8. V současnosti neexistují objektivní a oficiální východiska, která by byla v celosvětovém měřítku uznávána jako základ pro posuzování přijatelnosti rámců účetního výkaznictví sloužících ke všeobecným účelům. Vzhledem k tomu, že taková východiska neexistují, považují se za přijatelný rámec pro sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům standardy účetního výkaznictví vypracované orgány, které jsou pověřeny vydáváním standardů upravujících sestavování účetní závěrky ke všeobecným účelům, resp. orgány, které jsou pro tyto účely všeobecně uznávány, a to za předpokladu, že tyto orgány respektují při přijímání standardů zavedený transparentní proces, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů širokého spektra zainteresovaných subjektů. Příkladem takových standardů účetního výkaznictví jsou:

- mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB),
- mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standard, IPSAS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) a
- účetní zásady vyhlášené v dané jurisdikci k tomu pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem, a to za předpokladu, že tento orgán při přijímání standardů respektuje zavedený transparentní proces, jehož součástí je zevrubná diskuse a zohlednění názorů širokého spektra zainteresovaných subjektů.

Tyto standardy účetního výkaznictví jsou jako příslušný rámec účetní výkaznictví často označeny přímo právními předpisy, které upravují sestavování účetní závěrky ke všeobecným účelům.

Rámce účetního výkaznictví stanovené právními předpisy

A9. V souladu s odstavcem 6(a) je auditor povinen určit, zda je rámec účetního výkaznictví, který bude použit k sestavení účetní závěrky, přijatelný. V některých jurisdikcích může být rámec účetního výkaznictví, který mají účetní jednotky určitého typu použít k sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům, dán právními předpisy. Není-li výslovně uvedeno jinak, takový rámec účetního výkaznictví se považuje za přijatelný pro sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům. Jestliže se rámec za přijatelný nepovažuje, platí ustanovení odstavců 19 – 20.

Jurisdikce bez orgánu vydávajícího standardy a bez předepsaného rámce účetního výkaznictví

A10. Je-li účetní jednotka registrována nebo působí-li v jurisdikci, která nemá pověřený nebo všeobecně uznávaný orgán vydávající standardy nebo kde používání rámce účetního výkaznictví není dáno právními předpisy, vymezí rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky, vedení účetní jednotky. Vysvětlující informace k posouzení přijatelnosti rámců účetního výkaznictví v těchto případech obsahuje příloha 2.

Dohoda o odpovědnosti vedení (viz odstavec 6(b))

A11. Audit v souladu se standardy ISA je založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti vymezené v odstavci 6(b)¹¹. V některých jurisdikcích mohou být tyto odpovědnosti stanoveny právními předpisy, v jiných jsou v právních předpisech definovány jen minimálně nebo vůbec. Standardy ISA nemají v těchto záležitostech přednost před právními předpisy. Nicméně koncepce nezávislého auditu vyžaduje, aby auditor nepřebíral odpovědnost za sestavení účetní závěrky ani za související vnitřní kontrolu účetní jednotky a aby mohl reálně očekávat, že obdrží informace, které pro provedení auditu potřebuje (včetně informací získaných z jiných zdrojů než z hlavní knihy a z knih analytické evidence), pokud je vedení schopno je poskytnout nebo obstarat. Tento předpoklad má tedy pro provádění nezávislého auditu zásadní význam. Aby se předešlo nedorozumění, uzavírá auditor s vedením v rámci sjednání podmínek auditní zakázky podle odstavců 9 – 12 dohodu o tom, že vedení uznává a uvědomuje si tyto své odpovědnosti.

A12. Způsob rozdělení odpovědností za účetní výkaznictví mezi vedení a osoby pověřené správou a řízením se bude lišit v závislosti na zdrojích a struktuře účetní jednotky, na konkrétních právních předpisech a v závislosti na rolích, které v dané účetní jednotce má vedení a osoby pověřené správou a řízením. Ve většině případů bude mít vedení výkonné pravomoci, zatímco osoby pověřené správou a řízením nad ním budou vykonávat dohled. Osoby pověřené správou a řízením někdy budou mít, resp. na sebe vezmou odpovědnost za schválení účetní závěrky nebo za monitorování vnitřní kontroly účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví. U větších účetních jednotek nebo u účetních jednotek z veřejného sektoru může tento dohled do určité míry vykonávat podskupina osob pověřených správou a řízením, například výbor pro audit.

A13. V souladu s ISA 580 je auditor povinen vyžádat si od vedení písemné prohlášení potvrzující, že vedení některé stanovené povinnosti splnilo¹². Je proto vhodné upozornit vedení, že se od něj takové písemné prohlášení očekává, spolu s dalšími prohlášeními vyžadovanými jinými standardy ISA a, pokud je to nutné, spolu s prohlášeními dokládajícími další důkazní informace relevantní pro účetní závěrku či jedno nebo více tvrzení v ní.

A14. Jestliže vedení svou odpovědnost neuzná nebo nesouhlasí s poskytnutím písemných prohlášení, auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace¹³. V těchto případech není vhodné, aby auditní zakázku přijal, pokud mu to neukládají

¹¹ ISA 200, odstavec A2.

¹² ISA 580 „Písemná prohlášení“, odstavce 10 – 11.

¹³ ISA 580, odstavec A26.

právní předpisy. Jestliže musí auditní zakázku přijmout, je třeba vysvětlit vedení důležitost těchto záležitostí a dopady, které to bude mít na zprávu auditora.

Sestavení účetní závěrky (viz odstavec 6(b)(i))

A15. Většina rámců účetního výkaznictví definuje požadavky týkající se prezentace účetní závěrky; u těchto rámců pojem *sestavení* účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zahrnuje i její *prezentaci*. V případě rámce věrného zobrazení je tento cíl věrného zobrazení natolik důležitý, že premisa odsouhlasená s vedením, na níž je audit založen, bude výslovně hovořit o věrném zobrazení nebo o odpovědnosti vedení za to, že účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví „podává věrný a poctivý obraz“.

Vnitřní kontrolní systém (viz odstavec 6(b)(ii))

A16. Vedení zajišťuje takový vnitřní kontrolní systém, který je podle jeho názoru nutný pro sestavení účetní závěrky, jež neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. Nicméně vnitřní kontrolní systém – bez ohledu na svou účinnost – může vzhledem ke svým přirozeným omezením poskytnout účetní jednotce pouze přiměřenou jistotu, pokud jde o dosažení cílů, které si účetní jednotka stanovila v oblasti účetního výkaznictví¹⁴.

A17. Nezávislý audit provedený v souladu se standardy ISA nenahrazuje vnitřní kontroly nezbytné k sestavení účetní závěrky vedením. Proto musí auditor získat potvrzení vedení o tom, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za vnitřní kontroly. Avšak potvrzení vedení podle odstavce 6(b)(ii) neznamená, že auditor dojde k závěru, že vnitřní kontrolní systém zajišťovaný vedením splňuje svůj účel nebo že nevykazuje nedostatky.

A18. Je na vedení, aby určilo, jaký vnitřní kontrolní systém je k sestavení účetní závěrky nutný. Výraz „vnitřní kontrolní systém“ zahrnuje širokou škálu činností realizovaných v rámci následujících složek: kontrolní prostředí, proces vyhodnocení rizik, informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů relevantních pro účetní výkaznictví a komunikace, kontrolní činnosti, a monitorování kontrol. Toto členění ale nemusí odpovídat konkrétní struktuře, zavedení a zajišťování vnitřního kontrolního systému v určité účetní jednotce a lišit se může i to, jak tato účetní jednotka jednotlivé složky klasifikuje.¹⁵ Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky (především její účetní knihy a záznamy, resp. účetní systémy) odráží potřeby vedení, složitost podnikatelské činnosti, charakter rizik, jimž je účetní jednotka vystavena, a relevantní právní předpisy.

A19. V některých jurisdikcích může být odpovědnost vedení za adekvátnost vedení účetních knih a záznamů, resp. účetních systémů upravena právními předpisy. Někdy může obecná praxe rozlišovat mezi účetními knihami a záznamy, resp. účetními systémy na jedné straně a vnitřním kontrolním systémem nebo kontrolami na straně druhé. Vzhledem k tomu, že účetní knihy a záznamy, resp. účetní systémy představují nedílnou součást

¹⁴ ISA 315 (revidované znění) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“, odstavec A54.

¹⁵ ISA 315 (revidované znění), odstavec A59 a příloha 1.

vnitřního kontrolního systému, tak jak je vymezen v odstavci A18, popis odpovědnosti vedení v odstavci 6(b)(ii) se o nich výslovně nezmiňuje. Aby se předešlo nedorozumění, je vhodné, aby auditor vysvětlil vedení rozsah jeho odpovědnosti.

Další informace (viz odstavec 6(b)(iii)b)

A20. Dalšími informacemi, které si auditor vyžádá od vedení pro účely auditu, mohou být záležitosti týkající se ostatních informací podle ISA 720 (revidované znění), je-li to relevantní. Jestliže auditor očekává, že ostatní informace získá až po datu své zprávy, lze v podmínkách auditní zakázky vymežit rovněž jeho povinnosti týkající se těchto ostatních informací, včetně, je-li to relevantní, opatření, jež mohou být vhodná nebo nezbytná, jestliže auditor dojde k závěru, že ostatní informace, které získal až po datu své zprávy, jsou materiálně nesprávné.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavec 6(b))

A21. Jedním z důvodů sjednávání podmínek auditní zakázky je snaha předejít případným nedorozuměním, pokud jde o odpovědnost vedení a odpovědnost auditora. Jestliže se například na sestavení účetní závěrky podílela třetí strana, může být užitečné připomenout vedení, že sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví zůstává výhradně jeho odpovědností.

Dohoda o podmínkách auditní zakázky

Sjednávání podmínek auditní zakázky (viz odstavec 9)

A22. Role vedení a osob pověřených správou a řízením při sjednávání podmínek auditní zakázky jménem účetní jednotky závisí na její struktuře správy a řízení a na příslušných právních předpisech.

*Smluvní dopis nebo jiná forma písemné dohody*¹⁶ (viz odstavce 10 – 11)

A23. Zaslání smluvního dopisu účetní jednotce ještě před zahájením auditu je v zájmu jejím i v zájmu auditora, protože to pomůže předejít nedorozuměním, jež by v souvislosti s auditem mohla vzniknout. Nicméně v některých státech mohou být cíl a rozsah auditu i povinnosti vedení a auditora dostatečně upraveny právními předpisy, tj. právní předpisy mohou předepisovat záležitosti vymezené v odstavci 10. I když v těchto případech auditor v souladu s odstavcem 11 může ve smluvním dopise uvést pouze odkaz na příslušné právní předpisy a dále to, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti stanovené odstavcem 6b), může pro účely lepší informovanosti vedení považovat za vhodné ve smluvním dopise výslovně uvést záležitosti vymezené v odstavci 10.

Forma a obsah smluvního dopisu

¹⁶ V následujících odstavcích zahrnuje výraz „smluvní dopis“ jak smluvní dopis, tak jinou vhodnou formu písemné dohody.

A24. Forma a obsah smluvního dopisu může být pro různé účetní jednotky různá. Vymezení povinností auditora může vycházet z ustanovení ISA 200¹⁷. Povinnosti vedení jsou popsány v tomto standardu v odstavcích 6(b) a 12. Vedle záležitostí požadovaných odstavcem 10 mohou být ve smluvním dopise dále uvedeny např.:

- podrobnosti o předmětu auditu, včetně odkazu na příslušné právní předpisy, standardy ISA nebo etické a jiné normy profesních organizací, jimiž se auditor řídí,
- forma jiných sdělení o výsledcích auditní zakázky,
- povinnost auditora informovat ve zprávě auditora o hlavních záležitostech auditu v souladu s ISA 701¹⁸,
- upozornění na to, že i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu s ISA, kvůli přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé materiální nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny,
- ujednání ohledně plánování a provádění auditu, včetně složení auditorského týmu,
- očekávání, že auditor od vedení obdrží písemné prohlášení k auditu, (viz též odstavec A13)
- očekávání, že vedení umožní auditorovi přístup k veškerým informacím, o nichž vedení ví, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, včetně přístupu k informacím relevantním pro sestavení přílohy,
- souhlas vedení s tím, že auditorovi včas poskytne návrh účetní závěrky včetně veškerých informací relevantních pro její sestavení, a to informací získaných z hlavní knihy a z knih analytické evidence i z jiných zdrojů (včetně veškerých informací relevantních pro sestavení přílohy), a případné ostatní informace¹⁹ tak, aby auditor mohl audit dokončit v souladu s navrhovaným harmonogramem,
- souhlas vedení s tím, že bude auditora informovat o skutečnostech, které by mohly mít vliv na účetní závěrku a o nichž se dozví v období od data zprávy auditora do data zveřejnění účetní závěrky,
- způsob výpočtu odměny auditora a ujednání o způsobu fakturace,
- žádost, aby vedení potvrdilo přijetí smluvního dopisu a odsouhlasilo v něm uvedené podmínky auditní zakázky.

A25. V těch případech, kdy auditor nemá povinnost informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu, může být užitečné upozornit v podmínkách auditní zakázky na možnost, že zpráva auditora bude obsahovat informaci o těchto záležitostech. V některých jurisdikcích bude dokonce nutné na tuto možnost v podmínkách auditní

¹⁷ ISA 200, odstavce 3 – 9.

¹⁸ ISA 701 „Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora“.

¹⁹ Ve smyslu definice v ISA 720 (revidované znění) „Povinnosti auditora týkající se ostatních informací“.

zakázky upozornit, aby auditor případně mohl ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu informovat.

A26. Pokud je to relevantní, smluvní dopis může obsahovat i následující body:

- ujednání o spolupráci s jinými auditory nebo odborníky v určité oblasti auditu,
- ujednání o spolupráci s interními auditory a jinými pracovníky účetní jednotky,
- v případě prvního auditu ujednání s případným předchozím auditorem,
- vymezení povinností auditora stanovených právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky, jež se týkají ohlašování zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy příslušnému externímu orgánu,
- omezení odpovědnosti auditora, je-li to možné,
- odkaz na všechny další dohody mezi auditorem a účetní jednotkou,
- povinnost poskytnout auditní dokumenty jiným subjektům.

Příklad smluvního dopisu je uveden v příloze 1.

Audity složek

A27. Jestliže je auditor mateřské společnosti také auditorem složky, budou mít na jeho rozhodnutí o tom, zda zašle složce samostatný smluvní dopis, vliv následující faktory:

- kdo jmenuje auditora složky,
- zda bude pro složku vydána samostatná zpráva auditora,
- požadavky právních předpisů na jmenování auditora,
- majetkový podíl mateřské společnosti a
- míra nezávislosti vedení složky na mateřské společnosti.

Povinnosti vedení stanovené právními předpisy (viz odstavce 11 – 12)

A28. I když v případech vymezených v odstavcích A22 a A27 auditor dojde k závěru, že některé podmínky auditní zakázky není nutné ve smluvním dopise výslovně uvádět, je přesto v souladu s odstavcem 11 povinen uzavřít s vedením písemnou dohodu potvrzující, že vedení uznává a uvědomuje si své povinnosti stanovené odstavcem 6(b). Nicméně pokud jsou povinnosti vedení stanovené právními předpisy rovnocenné povinností vymezeným v odstavci 6(b), je v souladu s odstavcem 12 možné použít v písemné dohodě znění právních předpisů. Vysvětlující informace k posouzení toho, zda je vymezení v právních předpisech rovnocenné, může poskytnout příslušná profesní instituce pro účetní profesi, orgán vydávající auditorské standardy nebo regulační auditorský orgán.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A29. Jmenování auditora ve veřejném sektoru a jeho povinnosti a pravomoci, včetně práva přístupu k záznamům subjektu z veřejného sektoru a k dalším informacím, obvykle

upravují právní předpisy relevantní pro audit subjektů veřejného sektoru. I když jsou podmínky auditní zakázky těmito právními předpisy upraveny dostatečně podrobně, auditor může usoudit, že zaslání detailního smluvního dopisu v souladu s odstavcem 11 bude přínosné.

Opakující se audity (viz odstavec 13)

A30. Auditor se může rozhodnout, že účetní jednotce nebude pro každé účetní období zasílat nový smluvní dopis ani jinou písemnou dohodu. Nicméně o tom, že by bylo vhodné stávající podmínky auditní zakázky revidovat, případně je alespoň účetní jednotce připomenout, mohou svědčit následující faktory:

- existují náznaky, že účetní jednotka nesprávně porozuměla cíli a rozsahu auditu,
- podmínky auditní zakázky byly upraveny nebo zakázka vyžaduje zvláštní podmínky,
- v poslední době došlo ke změně ve složení vrcholového vedení,
- došlo k významné změně ve vlastnictví účetní jednotky,
- došlo k významné změně v charakteru nebo rozsahu podnikání účetní jednotky,
- změnil se požadavky právních předpisů,
- došlo ke změně rámce účetního výkaznictví, v souladu s nímž vedení účetní jednotky účetní závěrku sestavuje,
- došlo ke změně jiných požadavků týkajících se výkaznictví.

Přijetí změny podmínek auditní zakázky

Žádost o změnu podmínek auditní zakázky (viz odstavec 14)

A31. Žádost účetní jednotky, aby auditor změnil podmínky auditní zakázky, může být motivována změnou okolností, které mají vliv na potřebu dané služby, nedorozuměním, pokud jde o charakter původně požadovaného auditu, nebo omezením rozsahu auditní zakázky, ať už je toto omezení dáno požadavkem vedení či způsobeno jinými okolnostmi. Auditor v souladu s odstavcem 14 zváží, zda je žádost o změnu podmínek auditní zakázky oprávněná, především zváží důsledky omezení rozsahu auditní zakázky.

A32. Je-li požadavek účetní jednotky na změnu podmínek auditní zakázky motivován změnou okolností, které mají vliv na požadavky jednotky, nebo nedorozuměním, pokud jde o charakter původně požadovaného auditu, lze to považovat za rozumný důvod pro změnu auditní zakázky.

A33. Naopak změnu podmínek auditní zakázky nelze považovat za důvodnou, pokud se ukáže, že se týká informací, které jsou nesprávné, neúplné nebo jinak nevyhovující. Příkladem může být situace, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace k zůstatkům pohledávek a účetní jednotka požádá o změnu auditní zakázky na prověrku, aby se vyhnula výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku.

Žádost o změnu auditní zakázky na prověrku nebo související služby (viz odstavec 15)

- A34. Dříve než auditor, který byl pověřen provedením auditu v souladu se standardy ISA, vysloví souhlas se změnou auditní zakázky na prověrku nebo související služby, posoudí – spolu se záležitostmi uvedenými v odstavcích A29 – A31 výše – případné právní nebo smluvní důsledky, které by tato změna měla.
- A35. Pokud auditor dospěje k závěru, že změna auditní zakázky na prověrku nebo související služby je odůvodněná, mohou být auditorské práce, které doposud provedl, relevantní i pro účely upravené zakázky. Avšak provedené práce a vydaná zpráva musí odpovídat požadavkům platným pro upravenou zakázku. Aby zpráva o souvisejících službách nebyla pro uživatele zavádějící, nebude obsahovat zmínku o:
- (a) původní auditní zakázce, nebo
 - (b) postupech provedených v rámci původní auditní zakázky, s výjimkou případů, kdy je zakázka změněna na dohodnuté postupy, u nichž je informace o provedených postupech běžnou součástí zprávy.

Další aspekty týkající se přijetí zakázky

Standardy účetního výkaznictví doplněné právními předpisy (viz odstavec 18)

- A36. V některých jurisdikcích mohou být požadavky standardů účetního výkaznictví přijatých oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy doplněny dalšími požadavky na sestavení účetní závěrky, které jsou stanoveny právními předpisy. V těchto jurisdikcích zahrnuje příslušný rámec účetního výkaznictví pro účely uplatňování standardů ISA jak daný rámec účetního výkaznictví, tak tyto další požadavky, pokud s rámcem účetního výkaznictví nekolidují. Příkladem je situace, kdy právní předpisy požadují další informace, které je třeba zveřejnit v příloze účetní závěrky nad rámec informací stanovených standardy účetního výkaznictví, nebo kdy právní předpisy omezují počet alternativ, z nichž lze v souladu s příslušnými standardy účetního výkaznictví volit²⁰.

Rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy – další záležitosti ovlivňující přijetí zakázky (viz odstavec 19)

- A37. Právní předpisy mohou stanovit, že ve výroku auditora musí být použito slovní spojení „ve všech materiálních ohledech věrně zobrazuje“ nebo „podává věrný a poctivý obraz“ i v případě, kdy auditor dojde k závěru, že příslušný rámec účetního výkaznictví předepsaný právními předpisy by byl jinak nepřijatelný. V těchto případech se obsah předepsaných slovních spojení zprávy auditora významně liší od požadavků standardů ISA. (viz odstavec 21)

Zpráva auditora předepsaná právními předpisy (viz odstavec 21)

²⁰ Požadavek na posouzení toho, zda účetní závěrka odpovídajícím způsobem odkazuje na příslušný rámec účetního výkaznictví, resp. takový rámec popisuje, je uveden v odstavci 15 ISA 700.

A38. Podle standardů ISA auditor nesmí ve své zprávě uvést, že byl audit proveden v souladu se standardy ISA, pokud nedodržel požadavky všech standardů ISA relevantních pro daný audit.²¹ Jestliže právní předpisy stanoví formát nebo znění zprávy auditora v podobě, která se formou nebo používanými výrazy od požadavků standardů ISA významně liší, a jestliže auditor dojde k závěru, že doplněním vysvětlujících informací do zprávy auditora se riziko případné nesprávné interpretace nesníží, může zvážit, zda ve zprávě auditora uvést prohlášení o tom, že audit nebyl proveden v souladu se standardy ISA. I v této situaci se nicméně doporučuje, aby auditor uplatňoval standardy ISA, včetně těch, které upravují zprávu auditora, v maximální možné míře, bez ohledu na skutečnost, že nebude moci ve své zprávě uvést, že audit byl proveden v souladu se standardy ISA.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A39. Zákonná úprava odpovědnosti auditora ve veřejném sektoru může obsahovat zvláštní požadavky, například požadavek, aby auditor informoval přímo ministra, zákonodárné orgány nebo veřejnost, pokud se účetní jednotka pokusí omezit předmět auditu.

²¹ ISA 200, odstavec 20.

Příloha 1

(Viz odstavce A23 – 24)

Příklad smluvního dopisu o provedení auditu

Níže je uveden příklad smluvního dopisu o provedení auditu účetní závěrky ke všeobecným účelům a sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Dopis nemá normativní charakter, ale spolu s informacemi uvedenými v tomto standardu má sloužit jako určitý návod. Jeho text je třeba upravit podle konkrétních požadavků a okolností. Dopis je formulován pro audit účetní závěrky za jedno účetní období, takže pro opakující se audity je nutné jeho znění upravit (viz odstavec 13 tohoto standardu). Při přípravě konkrétního dopisu je vhodné vyžádat si právní poradu.

Príslušným členům vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením společnosti ABC²²:

[Cíl a předmět auditu]

Byli jsme²³ požádáni, abychom provedli audit účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1, přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1 a z přílohy účetní závěrky včetně souhrnu podstatných účetních pravidel. Dovolte, abychom tímto dopisem potvrdili přijetí zakázky a její podmínky. Audit provedeme s cílem vydat výrok k účetní závěrce.

Cílem auditu je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA) ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující materiální nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

[Odpovědnost auditora]

Audit provedeme v souladu se standardy ISA. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky. Při provádění auditu v souladu s těmito standardy je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

²² Jako příjemci smluvního dopisu budou uvedeny osoby relevantní pro danou konkrétní zakázku v dané jurisdikci. Je důležité, aby smluvní dopis byl adresován správným osobám – viz odstavec A21.

²³ Výrazy jako „vy“, „my“, „nás“, „vedení“, „osoby pověřené správou a řízením“ či „auditor“ použité v tomto ukázkovém smluvním dopise se upraví podle okolností konkrétní zakázky.

SJEDNÁVÁNÍ PODMÍNEK AUDITNÍCH ZAKÁZEK

- Identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme materiální nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení materiální nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol vedením.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.²⁴ Nicméně písemně Vás upozorníme na všechny významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které budou pro audit účetní závěrky relevantní a které během auditu odhalíme.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti vedení společnosti uvedlo v příloze účetní závěrky.
- Posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje materiální nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková materiální nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že společnost přestane nepřetržitě trvat.
- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, včetně přílohy, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

Vzhledem k přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé materiální nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny, i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu se standardy ISA.

[Odpovědnost vedení a vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví (pro účely tohoto vzorového dopisu se předpokládá, že odpovědnost vedení podle názoru auditora není vhodným způsobem upravena právními předpisy, a je tedy použit popis uvedený v odstavci 6b) tohoto standardu].

²⁴ Jestliže je auditor povinen spolu s auditem účetní závěrky rovněž vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému, tato věta se odpovídajícím způsobem upraví

SJEDNÁVÁNÍ PODMÍNEK AUDITNÍCH ZAKÁZEK

Náš audit bude vycházet z předpokladu, že [vedení a případně osoby pověřené správou a řízením]²⁵ uznává/uznávají a uvědomuje/í si svou odpovědnost:

- (a) za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví²⁶,
- (b) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle [vedení] nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a
- (c) za to, že nám bude poskytnut/budou poskytnuty:²⁷
 - (i) přístup k veškerým informacím, o nichž je [vedení] známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům,
 - (ii) další informace, které si od [vedení] pro účely auditu vyžádáme a
 - (iii) neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž bude podle našeho názoru nutné získat důkazní informace.

V rámci auditu budeme od [vedení a případně od osob pověřených správou a řízením] požadovat písemné prohlášení potvrzující informace, které nám budou v souvislosti s auditem předloženy.

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci v průběhu auditu.

[Další relevantní informace]

[Doplňte další informace, jako např. dohodu o odměně auditora, způsobech fakturace, případně další smluvní podmínky.]

[Zpráva auditora]

[Uvedte informace o předpokládané formě a obsahu zprávy auditora, včetně vyjádření k ostatním informacím v souladu s ISA 720 (revidované znění), je-li relevantní.]

Nelze vyloučit, že v důsledku zjištění, která náš audit přinese, bude nutné formu a obsah naší zprávy upravit.

Příloženou kopii tohoto dopisu prosím podepište a pošlete zpět na naši adresu na důkaz Vašeho souhlasu s podmínkami auditu účetní závěrky a s povinnostmi obou smluvních stran.

XYZ & Co.

Jménem společnosti ABC beru na vědomí a souhlasím s výše uvedenými podmínkami

(podpis)

Jméno a funkce

Datum Příloha 2

²⁵ Použijte výraz odpovídající konkrétním okolnostem.

²⁶ Pokud je to relevantní, použijte formulaci: „za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví“.

²⁷ Příklady dalších záležitostí týkajících se povinností vedení, které lze uvést, viz odstavec A23.

Posouzení přijatelnosti účetního rámce určeného k všeobecným účelům

Jurisdikce, které nemají pověřený, resp. všeobecně uznávaný orgán vydávající standardy a kde rámec účetního výkaznictví není dán právními předpisy

1. Jak je vysvětleno v odstavci A10 tohoto standardu, jestliže je účetní jednotka registrována nebo působí v jurisdikci, která nemá pověřený ani všeobecně uznávaný orgán vydávající standardy, resp. kde použití rámce účetního výkaznictví není dáno právními předpisy, vymezí rámec účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky, samo vedení. Častá praxe v těchto jurisdikcích je používat standardy účetního výkaznictví zpracované některým z orgánů uvedených v odstavci A8 tohoto standardu.
2. V některých jurisdikcích existují účetní konvence, které jsou všeobecně přijímány jako rámec účetního výkaznictví pro účetní závěrky ke všeobecným účelům, které jsou sestavovány určitými účetními jednotkami působícími v dané jurisdikci. Jestliže účetní jednotka bude sestavovat účetní závěrku podle takového rámce, musí auditor v souladu s odstavcem 6(a) tohoto standardu posoudit, zda lze tyto účetní konvence jako celek považovat za rámec účetního výkaznictví přijatelný pro sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům. Jsou-li tyto účetní konvence v dané jurisdikci široce používány, provedla posouzení přijatelnosti rámce účetního výkaznictví za auditora již sama účetní profese. Jinou možností je, že auditor posoudí, zda účetní konvence vykazují znaky, které obvykle vykazují přijatelné rámce účetního výkaznictví, (viz odstavec 3 níže) nebo že tyto účetní konvence porovná s požadavky nějakého existujícího rámce účetního výkaznictví, který se považuje za přijatelný. (viz odstavec 4 níže)
3. Přijatelný rámec účetního výkaznictví obvykle vykazuje následující znaky, díky nimž jsou informace v účetní závěrce pro její předpokládané uživatele přínosné:
 - (a) relevantnost, což znamená, že informace v účetní závěrce odpovídají charakteru účetní jednotky a účelu účetní závěrky. Například u podnikatelského subjektu, který sestavuje účetní závěrku k všeobecným účelům, je kritériem relevantnosti to, zda se jedná o informace nutné pro naplnění běžných informačních potřeb širokého spektra uživatelů, kteří na základě účetní závěrky přijímají ekonomická rozhodnutí. Tyto potřeby jsou obvykle naplněny tím, že je v účetní závěrce vykázána finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky podnikatelského subjektu,
 - (b) úplnost, což znamená, že nejsou vynechány žádné transakce, účetní události, zůstatky účtů a informace zveřejněné v příloze, které by mohly mít vliv na závěry vyplývající z účetní závěrky,
 - (c) spolehlivost, což znamená, že informace uvedené v účetní závěrce:
 - (i) pokud je to relevantní, odrážejí ekonomickou podstatu událostí a transakcí, nikoli pouze jejich právní formu, a
 - (ii) za obdobných okolností vedou k přiměřeně konzistentnímu vyhodnocování, oceňování, vykazování a zveřejňování,

- (d) neutralitu, což znamená, že účetní rámec přispívá k tomu, že informace v účetní závěrce nejsou předpojaté,
 - (e) srozumitelnost, což znamená, že informace v účetní závěrce jsou jasné a komplexní a nelze je interpretovat výrazně odlišnými způsoby.
4. Auditor může účetní konvence také porovnat s požadavky některého existujícího rámce účetního výkaznictví, který se považuje za přijatelný, například s IFRS. V případě auditu malého podniku může příslušné účetní konvence porovnat s rámcem účetního výkaznictví vytvořeným konkrétně pro tento typ účetních jednotek pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy. Jestliže auditor při tomto srovnání zjistí určité rozdíly, bude jeho rozhodnutí o tom, zda účetní konvence použité pro sestavení účetní závěrky představují přijatelný rámec účetního výkaznictví, zohledňovat také příčiny těchto rozdílů a to, zda by účetní závěrka v důsledku použití těchto účetních konvencí nebo v souvislosti s popisem rámce účetního výkaznictví, který je v ní uveden, mohla být zavádějící.
5. Směsice účetních konvencí sestavená tak, aby to vyhovovalo individuálním preferencím, není přijatelným rámcem účetního výkaznictví pro sestavení účetní závěrky ke všeobecným účelům. Podobně ani rámec dodržení požadavků nebude přijatelným rámcem účetního výkaznictví, pokud v určité jurisdikci není sestavovateli účetních závěrek i jejich uživateli všeobecně přijímán.