

ISA 240

POSTUP AUDITORŮ PŘI POSUZOVÁNÍ MOŽNÝCH PODVODŮ PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období
počínající 15. prosincem 2004 nebo po tomto datu)*

O B S A H

	Odstavec
Úvod	1-3
Charakteristika podvodu	4-12
Odpovědnost vedení a osob pověřených správou a řízením	13-16
Přirozená omezení auditu v kontextu podvodu.....	17-20
Odpovědnost auditora za odhalení významných nesprávností způsobených podvodem	21-22
Profesionální skepticismus	23-26
Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na auditu	27-32
Postupy vyhodnocování rizik	33-56
Odhalení a posouzení rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem	57-60
Reakce na výskyt rizik významných nesprávností způsobených podvodem	61-82
Vyhodnocení důkazních informací	83-89
Prohlášení vedení k auditu	90-92
Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením jednotky	93-101
Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejícími na dodržování zákonů	102
Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce	103-106
Dokumentace	107-111
Datum účinnosti	112
Příloha1: Příklady rizikových faktorů podvodu	
Příloha2: Příklady možných auditorských postupů, kterými je možné reagovat na vyhodnocená rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem	
Příloha 3: Příklady skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu	

Standard ISA 240 „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“ 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.

* Standard byl upraven v souladu s pravidly IAASB pro zajištění vyšší srozumitelnosti standardů. Standard ISA 240 (přeformulovaný) „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“ naleznete ve 2. části Příručky. Standard je platný pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2009 nebo po tomto datu.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit základní principy a postupy a poskytnout vodítka z hlediska auditorovy odpovědnosti za postup při posuzování podvodů při auditu účetní závěrky[†] a dále popsat, jak je třeba aplikovat standardy ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“ a ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ v souvislosti s rizikem významného zkreslení v důsledku podvodu. Tento standard a pravidla v něm obsažená budou zahrnuta do celkového procesu auditu.
2. Tento standard:
 - Odlišuje podvod od chyb a popisuje dva typy podvodu, které jsou pro auditora relevantní, tj. nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku a nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví; dále popisuje příslušné odpovědnosti osob pověřených řízením jednotky a vedení účetní jednotky za prevenci a odhalení podvodu, popisuje přirozená omezení auditu v kontextu podvodu a stanoví odpovědnosti auditora za odhalování významných nesprávností z důvodu podvodu;
 - Vyžaduje, aby auditor přistupoval k auditu s profesním skepticismem, aby byl schopen zjistit, že došlo k významné nesprávnosti v důsledku podvodu, a to bez ohledu na předchozí zkušenosti auditora s danou účetní jednotkou v oblasti poctivosti a integrity vedení a osob pověřených řízením společnosti;
 - Vyžaduje, aby členové auditorského týmu projednali pravděpodobnost, že v účetní závěrce účetní jednotky dojde k významným nesprávnostem z důvodu podvodu, a vyžaduje, aby partner zakázky zvážil, které záležitosti budou sděleny členům auditorského týmu, kteří se debaty neúčastnili;
 - Vyžaduje, aby auditor:
 - Provedl postupy za účelem zjištění informací použitých pro identifikaci rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem;
 - Identifikoval a zhodnotil riziko vzniku významné nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení; u rizik, jež by mohla vést k významným nesprávnostem v důsledku podvodu ohodnotil navržená kontrolní opatření v rámci jednotky, včetně příslušných kontrolních činností a zjistil, zda byly zavedeny;
 - Zjistil, jakým způsobem se reaguje na riziko výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem na úrovni účetní závěrky a posoudil vhodnost rozdělení úkolů mezi pracovníky a dohled nad nimi; posoudil účetní zásady používané účetní jednotkou a vnést do povahy, časového rozvržení a rozsahu plánovaných auditorských postupů prvek nepředvídatelnosti;
 - Navrhl a provedl auditorské postupy, které by reagovaly na riziko, že vedení společnosti obejde kontrolní opatření;
 - Stanovil, jak postupovat při zjištění rizika významné nesprávnosti způsobené podvodem;
 - Posoudil, zda zjištěná nesprávnost ukazuje na výskyt podvodu;
 - Získal od vedení písemné vyjádření týkající se podvodu;

[†] Odpovědnost auditora zohlednit zákony a nařízení při auditu účetní závěrky je definována standardem ISA 250 „Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky.“

- o Komunikoval s vedením a ostatními osobami pověřenými řízením společnosti;
 - Poskytuje vodítko týkající se komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejšími na dodržování zákonů;
 - Poskytuje vodítko v případech, kdy se na základě významné nesprávnosti plynoucí z podvodu nebo možného podvodu auditor setkal s výjimečnými okolnostmi, které zpochybňují schopnost auditora pokračovat v provádění auditu; a
 - Vymezuje požadavky na dokumentaci.
3. **Při plánování a provádění auditu za účelem omezení auditorského rizika na přijatelnou míru auditor posoudí riziko výskytu významných nesprávností v účetní závěrce v důsledku podvodu.**

Charakteristika podvodu

4. Významné nesprávnosti v účetní závěrce vznikají v důsledku podvodu nebo chyby. Rozlišujícím faktorem mezi podvodem a chybou je úmyslnost či neúmyslnost příslušné činnosti, která vede ke vzniku významné nesprávnosti v účetní závěrce.
5. Termínem „chyba“ se označuje neúmyslné uvedení nesprávných údajů v účetní závěrce, včetně vynechání některé částky nebo nezveřejnění některé skutečnosti, např.:
 - chyba při shromažďování nebo zpracování dat, ze kterých je zpracována účetní závěrka,
 - nesprávný účetní odhad v důsledku přehlédnutí nebo nesprávné interpretace skutečností,
 - chyba v aplikaci účetních principů v souvislosti s oceněním, zaúčtováním, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním.
6. Termínem „podvod“ se rozumí úmyslný čin, jehož se dopustí jedna nebo více osob z řad vedení, zaměstnanců, osob pověřených řízením nebo třetích stran a který má formu klamu za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody. Ačkoliv je podvod široký právní pojem, pro účely tohoto standardu se bude auditor zabývat podvody, které vedou k významnému zkreslení účetní závěrky. Úlohou auditorů není provádět právní hodnocení, zda skutečně došlo k podvodu. Podvod, na němž se podílí jeden nebo více členů vedení nebo osob pověřených řízením společnosti, se označuje jako „podvod ze strany vedení“. Podvod, na němž se podílí pouze zaměstnanci společnosti, se označuje jako „podvod ze strany zaměstnanců“. V obou případech může navíc existovat spojení s dalšími osobami v rámci společnosti nebo se třetími stranami.
7. Z hlediska auditora jsou relevantní dva typy úmyslné nesprávnosti, a to nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví a nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku.
8. Podvodné účetní výkaznictví představuje úmyslnou nesprávnost, mimo jiné vynechání částek nebo skutečností v účetní závěrce s cílem oklamat uživatele této závěrky. Podvodným účetním výkaznictvím je např.:

- Podvod spočívající ve zmanipulování, zfalšování nebo pozměnění účetní evidence nebo příslušných podkladů, podle nichž byla účetní závěrka zpracována.
 - Nesprávné uvedení událostí, transakcí nebo závažných informací v účetní závěrce, případně jejich neuvedení.
 - Úmyslné neuplatnění účetních principů vztahujících se k částce, klasifikaci, způsobu prezentace nebo způsobu zveřejnění.
9. Podvodné účetní výkaznictví je často způsobeno tím, že vedení obchází kontrolní opatření, která se jinak jeví jako efektivní. Vedení se může dopustit podvodu např. následujícími způsoby:
- Vyhotovením fiktivních deníkových záznamů, zejména ke konci účetního období, v zájmu manipulace výsledků hospodaření nebo pro dosažení jiných cílů;
 - Nepřiměřenou úpravou odhadů a změnou úsudků použitých pro odhad účetních zůstatků;
 - Vynecháním, urychlením nebo zpožděním při účtování údajů a transakcí, k nimž došlo během účetního období, v účetní závěrce;
 - Utajováním nebo nezveřejňováním skutečností, které by mohly ovlivnit částky záúčtované v účetní závěrce;
 - Účastí ve složitých transakcích, které jsou strukturovány tak, aby chybně vykazovaly údaje o finanční situaci nebo výsledcích jednotky; a
 - Pozměňováním záznamů a údajů týkajících se významných a neobvyklých transakcí.
10. Podvodné účetní výkaznictví může být způsobeno snahou vedení řídit zisky s cílem klamat uživatele účetní závěrky tak, že ovlivní jejich vnímání výkonnosti a ziskovosti účetní jednotky. Takové řízení zisků si může vedení zajistit nejdříve drobnými opatřeními nebo nenáležitou úpravou předpokladů a změnami v úsudcích vedení. Tlaky a pobídky mohou vést k tomu, že počet takovýchto opatření vzroste do takové míry, že dojde k podvodnému účetnímu výkaznictví. K takové situaci může dojít tehdy, když kvůli tlaku na plnění požadavků trhu nebo snaze maximalizovat kompenzace na základě výsledků vedení zaujme postoj, který vede k podvodnému účetnímu výkaznictví. V některých jiných účetních jednotkách může mít vedení motivaci k výraznému snížení výše zisku v zájmu minimalizace daňové povinnosti nebo k inflaci zisku pro zajištění financování ze strany banky.
11. Zpronevěra majetku spočívá v krádeži majetku společnosti a zaměstnanci se jí často dopouštějí v relativně malých a nevýznamných částkách. Zpronevěry majetku se však mohou dopustit i členové vedení, kteří většinou mají lepší možnost tuto skutečnost zamaskovat nebo skrýt takovým způsobem, že je lze jen těžko odhalit. Zpronevěra majetku může mít různé podoby, a to:
- Zpronevěra výnosů (např. zpronevěra výnosů z pohledávek nebo převod výnosů z odepsaných účtů na osobní bankovní účty);
 - Krádež fyzického majetku nebo intelektuálního vlastnictví (např. krádež zásob pro osobní použití nebo prodej, krádež vyřazeného majetku za účelem prodeje, spolupráce s konkurencí prostřednictvím poskytnutí technologických údajů za úplaty);

- Zajištění toho, aby účetní jednotka zaplatila za zboží a služby, které neobdržela (např. platba fiktivním dodavatelům, úplatky dodavatelů obchodním zástupcům společnosti výměnou za umělé snížení cen, platby fiktivním zaměstnancům);
- Využití majetku společnosti pro osobní použití (např. využití majetku společnosti jako zástavy za osobní půjčku nebo půjčka propojené osobě).

Zpronevěra majetku je často doprovázena falešnými nebo zavádějícími záznamy nebo doklady, které mají skrýt skutečnost, že daný majetek chybí nebo byl použit jako zástava bez náležitého oprávnění.

12. Součástí podvodu je podněcování nebo nátlak k provedení podvodu, uvědomění si příležitosti ke spáchání podvodu a jisté racionalizaci tohoto činu. Motivací ke zpronevěře majetku může být např. situace osob, jejichž životní styl neodpovídá příjmům. Vedení se může dopustit podvodného účetního výkaznictví pod tlakem subjektů uvnitř i mimo účetní jednotku, aby bylo dosaženo očekávaných (a možná nereálných) zisků, a to zejména v případech, kdy nesplnění finančních cílů má významný dopad na vedení společnosti. Příležitost ke spáchání podvodného účetního výkaznictví nebo zpronevěry majetku existuje, pokud se jednotlivec domnívá, že lze obejít vnitřní kontroly, protože je např. v postavení, kdy má důvěru a znalosti specifických slabých míst v kontrolních opatřeních. Určité osoby mohou nalézt své důvody pro páchaní podvodné činnosti. Někteří jednotlivci mohou mít přístup, vlastnosti nebo soubor etických hodnot, které jim dovolí vědomě a úmyslně spáchat podvodný čin. Nicméně i jinak poctivý člověk může spáchat podvod v prostředí, v němž je vystaven značnému tlaku.

Odpovědnost vedení a osob pověřených řízením

13. Primární odpovědnost za předcházení podvodům a jejich odhalování nese vedení účetní jednotky a osoby pověřené řízením v této účetní jednotce. Rozsah odpovědnosti vedení a osob pověřených řízením může být v různých zemích různý. V některých účetních jednotkách může být struktura řízení méně formální, protože osoby pověřené řízením mohou být zároveň i členy vedení.
14. Je důležité, aby vedení, které dohlíží na osoby pověřené řízením, kladlo velký důraz na předcházení podvodu a zmenšilo tak příležitost ke spáchání podvodu, a na odstrašování od podvodu, které může jednotlivce odradit od páchaní podvodu vzhledem k pravděpodobnosti, že bude odhalen a potrestán. Vyžaduje to mít poctivou podnikovou kulturu a etické zásady. Taková kultura, založená na silných hodnotách a budovaná a demonstrována vedením a osobami pověřenými řízením, je příkladem pro zaměstnance, jak plnit své pracovní povinnosti. K vytváření kultury založené na poctivosti a etickém chování patří stanovení náležitého tónu, vytváření pozitivního pracovního prostředí, najímání, školení a povýšení správných zaměstnanců, vyžadování pravidelného potvrzení zaměstnanců o tom, že znají svoje povinnosti, a provádění příslušných opatření v reakci na skutečné či údajné podvody nebo podezření z podvodu.

15. Osoby pověřené vedením jednotky odpovídají prostřednictvím dohledu nad vedením za zajištění toho, aby jednotka zavedla a používala vnitřní kontroly poskytující přiměřenou míru jistoty ve vztahu ke spolehlivosti účetního výkaznictví, účinnosti a efektivitě operací a dodržování příslušných zákonů a předpisů. Aktivní dohled vykonávaný osobami pověřenými řízením může přispět k posílení snah vedení zaměřených na vytváření prostředí, v němž by panovalo čestné a etické chování. Při výkonu pravidelného dohledu posuzují osoby pověřené řízením možnost, zda by mohlo dojít k situaci, kdy by vedení zavedené kontroly obcházel nebo kdy by jiným nevhodným způsobem ovlivňovalo proces účetního výkaznictví, např. prostřednictvím manipulace se zisky, jejímž cílem by bylo zkreslit představu analytiků o výkonnosti a ziskovosti jednotky.
16. Vedení účetní jednotky, na něž dohlíží osoby pověřené řízením, odpovídá za zavedení kontrolního prostředí a uplatňování metodik a postupů, které napomáhají při dosahování cíle, jímž je zajistit pokud možno řádný a efektivní chod podnikatelské činnosti dané účetní jednotky. K této odpovědnosti patří také implementace systémů a správa kontrolních mechanismů ve vztahu k cílům účetní jednotky v oblasti sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz (nebo zobrazuje věrně ve všech významných ohledech) finanční situace v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví a řízení rizik, která mohou vést k významným zkreslením v této účetní závěrce. Při stanovení toho, která kontrolní opatření je potřeba zavést v zájmu prevence a odhalení podvodu, vedení posoudí riziko, že účetní závěrka bude významně zkreslena v důsledku podvodu. V rámci takového posuzování může vedení dospět k rozhodnutí, že není finančně výhodné zavádět a spravovat určitý kontrolní mechanismus na snížení rizika vzniku významné nesprávnosti v důsledku podvodu.

Přirozená omezení auditu v kontextu podvodu

17. Jak uvádí standard ISA 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“, cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyslovit výrok, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s platným rámcem finančního výkaznictví. Vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné nesprávnosti v účetní závěrce zůstanou neodhaleny, a to i tehdy, bude-li audit náležitým způsobem naplánován a bude-li proveden v souladu s auditorskými standardy.
18. Riziko neodhalení významných nesprávností v důsledku podvodu je větší než riziko nezjištění významných nesprávností způsobených chybou, protože podvod je obvykle doprovázen promyšleným a pečlivě naplánovaným činem sloužícím k jeho zakrytí, např. ve formě falšování, úmyslného nezaznamenání účetního případu nebo záměrně chybného informování auditorů. Odhalit pokus o zakrytí podvodu je ještě obtížnější, pokud se jedná o tajnou domluvu. V důsledku tajné domluvy může auditor nabýt přesvědčení, že důkazní informace jsou pravdivé, i když ve skutečnosti pravdivé nebudou. Schopnost auditora odhalit podvod záleží na různých faktorech, např. zručnosti pachatele, frekvenci a rozsahu manipulace, míry tajného ujednání osob, relativního objemu jednotlivých částek, pozice jednotlivých osob podílejících se na podvodu. Ačkoliv auditor může identifikovat možnosti na spáchání podvodu, je těžké,

aby určil, zda významné nesprávnosti v oblasti úsudku, jako např. účetních odhadů, byly způsobeny podvodem nebo chybou.

19. Riziko, že auditor neobjeví významnou nesprávnost plynoucí z podvodu spáchaného vedením, je větší než u podvodu spáchaného zaměstnancem, protože členové vedení jsou často v pozici, kdy mohou přímo či nepřímo manipulovat účetní záznamy a prezentovat zkreslené účetní informace. Členové vedení na určité úrovni mohou mít možnost obejít kontrolní mechanismy určené k prevenci podobných podvodů ze strany ostatních zaměstnanců, např. tím, že nařídí podřízeným, aby transakce zaúčtovali nesprávně nebo je tajili. Vzhledem ke své pozici moci v rámci jednotky má vedení možnost nařídit zaměstnancům, aby něco učinili, nebo si vyžádat jejich pomoc při páčání podvodu, a to s vědomím nebo bez vědomí zaměstnance.
20. Následné odhalení významných nesprávností pramenících z podvodů v účetní závěrce neznamena samo o sobě, že auditor neprovedl audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Jedná se zejména o případy záměrného uvádění nesprávností, kdy auditorské postupy nemusejí být dostatečné k odhalení záměrného zkreslení údajů, které kryje tajná domluva mezi členy vedení, mezi osobami pověřenými řízením jednotky, mezi zaměstnanci nebo třetími stranami nebo které je spojeno s falšováním podkladů. To, zda auditor provedl audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, je dáno auditorskými postupy provedenými za konkrétních podmínek, a dostatečností a vhodností důkazních informací, jež jsou získány na základě těchto postupů, a na základě odpovídající zprávy auditora vycházející z vyhodnocení důkazních informací.

Odpovědnost auditora za odhalení významných nesprávností způsobených podvodem

21. Auditor provádějící audit v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy získá přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti, ať již zapříčiněné výskytem podvodu nebo chyby. S ohledem na působení takových skutečností, jako je používání úsudku, testování, přirozená omezení vnitřních kontrol, a vzhledem k tomu, že většina důkazních informací, jež má auditor k dispozici, je povahy přesvědčivé, nikoli však průkazné, nemůže auditor získat naprostou jistotu, že významné nesprávnosti v účetní závěrce budou odhaleny.
22. Při získávání přiměřené jistoty zaujímá auditor po celou dobu auditu profesně skeptický postoj, prověřuje možnosti, které má vedení k obcházení kontrol, a uvědomuje si skutečnost, že auditorské postupy, jenž jsou účinné při odhalování chyb, nemusejí být postačující při odhalování rizik výskytu významných nesprávností zapříčiněných podvodnou činností. Ve zbývajících částech tohoto standardu jsou uvedeny další pokyny týkající se posuzování rizik spojených s podvody při provádění auditu a navrhování postupů vhodných k odhalení významných nesprávností zapříčiněných výskytem podvodu.

Profesní skepticismus

23. V souladu s požadavky standardu ISA 200 auditor plánuje a provádí audit s profesním skepticismem a přihlíží ke skutečnosti, že za určitých okolností může být účetní závěrka významným způsobem zkreslena. S ohledem na povahu podvodů je profesně skeptický přístup auditora zvláště důležitý při posuzování rizik výskytu významných nesprávností zapříčiněných podvodem. Uplatňování profesně skeptického postoje vyžaduje kladení si otázek, kritické vyhodnocení důkazních informací a neustálé ověřování, zda získané údaje a důkazní informace nasvědčují tomu, že může existovat významná nesprávnost zapříčiněná podvodem.
24. **Auditor zaujímá profesně skeptický postoj po celou dobu auditu a přihlíží ke skutečnosti, že by mohla existovat významná nesprávnost zapříčiněná podvodem, i přes dosavadní zkušenosti auditora s poctivostí a bezúhonností vedení jednotky a osob pověřených jejím řízením.**
25. Jak bylo uvedeno ve standardu ISA 315, přispívají předchozí zkušenosti auditora s jednotkou k jeho znalosti jednotky. I přesto, že není možné očekávat, že by auditor zcela odhlédl od dřívějších zkušeností ve spojitosti s poctivostí a bezúhonností vedení a osob pověřených řízením jednotky, je zaujetí profesně skeptického postoje velmi důležité, neboť v průběhu času se mohly změnit okolnosti. Při dotazování a provádění dalších auditorských postupů zaujímá auditor profesně skeptický postoj a nespokojí se s nepřesvědčivými důkazními informacemi jen proto, že věří v poctivost a bezúhonnost vedení a osob pověřených řízením jednotky. Ve vztahu k osobám pověřeným řízením jednotky znamená uplatňování profesně skeptického postoje to, že auditor pečlivě posuzuje přiměřenost odpovědí na dotazy položené osobám pověřeným řízením jednotky a dalších údajů získaných od těchto osob s přihlédnutím ke všem ostatním důkazním informacím získaným během auditu.
26. Součástí auditu provedeného v souladu se mezinárodními auditorskými standardy obvykle není ověřování pravosti dokumentů a auditor není proškolen a nelze očekávat, že bude odborníkem, v oblasti ověřování pravosti dokumentů. Auditor nemusí být navíc schopen odhalit úpravu podmínek uvedených v určitém dokumentu, např. formou vedlejší dohody, o které vedení nebo třetí strana auditora neinformovali. Během auditu posuzuje auditor spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace, včetně kontrol týkajících se přípravy a správy těchto informací, je-li to vhodné. Pokud nemá auditor důvod k jakýmkoli podezřením, považuje obvyčejně účetní záznamy a dokumenty za pravé. Jestliže však okolnosti zjištěné během auditu vedou auditora k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje v dokumentu byly pozměněny, provede auditor další šetření, např. ověří si skutečnosti u třetí strany nebo zváží využití práce experta při vyhodnocování pravosti dokumentu.

Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na auditu

27. **Členové týmu pracujícího na zakázce projednají náchylnost účetní závěrky jednotky k výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.**
28. Standard ISA 315 vyžaduje, aby členové týmu pracujícího na zakázce projednali náchylnost jednotky k tomu, aby se v její účetní závěrce vyskytly významné nesprávnosti. V rámci této diskuze by měla být zvláštní pozornost věnována

náchylnosti účetní závěrky jednotky k výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Diskuze se účastní partner pracující na zakázce, který využívá odborného úsudku, předchozích zkušeností s jednotkou a přehledu o aktuálním vývoji k určení toho, kdo z dalších členů týmu má být do této diskuze zapojen. Obvykle se diskuze účastní klíčoví členové týmu pracujícího na zakázce. Diskuze poskytuje prostor k tomu, aby se zkušenější členové týmu podělili o své názory na to, jak a na kterých místech by mohla být účetní závěrka náchylná k výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.

29. **Partner zakázky posoudí, které záležitosti budou sděleny členům týmu pracujícího na zakázce, kteří nejsou do diskuze zapojeni.** Není nezbytně nutné, aby všichni členové týmu byli informováni o veškerých rozhodnutích, která jsou v rámci diskuze přijata. Např. člen týmu, který se podílí na auditu některé ze složek jednotky, nemusí být obeznámen s rozhodnutími týkajícími se jiné složky dané jednotky.
30. Při diskuzi se členové týmu pracujícího na zakázce snaží odhlédnout od skutečnosti, že věří v poctivost a bezúhonnost osob pověřených řízením jednotky. V rámci diskuze obvykle probíhá:
- Výměna postřehů členů týmu o tom, jak a na kterých místech by mohla být účetní závěrka jednotky náchylná k výskytu významných nesprávností způsobených podvodem, jak by mohlo vedení jednotky falšovat finanční výkazy a skrývat tuto skutečnost a jak by mohlo dojít ke zpronevěře majetku jednotky,
 - Posuzování okolností, které by mohly naznačovat, že dochází k manipulování s příjmy, a postupů, které by mohlo vedení využívat k manipulaci se zisky a k podvodnému účetnímu výkaznictví,
 - Posuzování známých vnějších a vnitřních faktorů, které mají vliv na jednotku a které by mohly být pro vedení či jiné pracovníky pobídkou ke spáchání podvodu, poskytnout příležitost ke spáchání podvodu a naznačovat existenci prostředí, které by umožňovalo vedení či jiným osobám zdůvodnit spáchání podvodu,
 - Posuzování zapojení vedení jednotky do dohledu nad zaměstnanci, kteří mají přístup k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, u kterého by mohla hrozit zpronevěra,
 - Posuzování všech nezvyklých nebo nevysvětlených změn v chování nebo v životním stylu členů vedení nebo zaměstnanců, kterých si tým pracující na zakázce povšiml,
 - Zdůrazňování významu udržení si čisté a otevřené mysli ve vztahu k možnému výskytu významných nesprávností způsobených podvodem po celou dobu auditu,
 - Posuzování druhů okolností, které, pokud se objeví, by mohly naznačovat výskyt podvodu,
 - Posuzování toho, jakým způsobem bude prvek nepředvídatelnosti začleněn do povahy, časového rozvržení a rozsahu auditorských postupů, které mají být provedeny,
 - Posuzování auditorských postupů, které by mohly být zvoleny jako vhodná reakce na náchylnost účetní závěrky jednotky k výskytu významných nesprávností způsobených podvodem, a zvažování toho, zda by mohly být určité druhy auditorských postupů účinnější než jiné,
 - Prověření všech podezření ze spáchání podvodu, které jsou auditorovi známy,
 - Posuzování rizika toho, že vedení se nebude řídit kontrolními postupy.

31. Diskuze o náchylnosti účetní závěrky jednotky k výskytu významných nesprávností způsobených podvodem je důležitou součástí auditu, jelikož umožňuje auditorovi zvolit vhodnou reakci na tuto náchylnost a určit, kteří členové týmu pracujícího na zakázce budou provádět určité auditorské postupy. Dovoluje také auditorovi stanovit, jakým způsobem se tým podělí o výsledky auditorských postupů a jak bude naloženo s veškerými podezřeními ze spáchání podvodu, s nimiž bude auditor obeznámen. Mnohé menší audity jsou prováděny zcela jen partnerem zakázky (který může být samostatným podnikatelem). V takových situacích posoudí partner zakázky poté, co sám provede plánování auditu, náchylnost účetní závěrky jednotky k výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.
32. Je důležité, aby si členové týmu po úvodní diskuzi během plánování auditu i v pravidelných intervalech během auditu nadále vyměňovali informace, které by mohly mít vliv na hodnocení rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem nebo na auditorské postupy provedené za účelem náležitého ošetření těchto rizik. Např. u některých jednotek může být vhodné pokračovat v diskuzi v době, kdy jsou prověřovány mezitímní účetní informace jednotky.

Postupy vyhodnocování rizik

33. Jak je uvedeno ve standardu ISA 315, v zájmu obeznámení se s jednotkou a s prostředím, v němž funguje, včetně jejích vnitřních kontrol, provádí auditor postupy vyhodnocování rizik. V rámci této práce provádí auditor následující postupy, aby získal informace, které budou použity při odhalování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem:
- a) Dotazováním získává informace od vedení, od osob pověřených řízením jednotky a od ostatních pracovníků jednotky a obeznamuje se se způsobem, jakým osoby pověřené řízením jednotky provádějí dohled nad procesy používanými vedením k odhalování rizik výskytu podvodu a k náležitému nakládání s nimi, a s vnitřními kontrolami, které vedení zavedlo za účelem snižování výskytu těchto rizik.
 - b) Posuzuje, zda se vyskytují jeden či více rizikových faktorů podvodu.
 - c) Posuzuje veškeré nezvyklé nebo nečekané vztahy, které byly odhaleny při provádění analytických postupů.
 - d) Posuzuje informace, které by mohly pomoci při odhalování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.

Dotazování osob pověřených řízením jednotky a obeznamování se s dohledem vykonávaným těmito osobami

34. Při obeznamování se s jednotkou a prostředím, v němž funguje, včetně jejích vnitřních kontrol, se auditor dotazuje vedení na:
- a) Jeho hodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně zkreslena vlivem výskytu podvodu,
 - b) Proces sloužící k odhalování rizik výskytu podvodu v jednotce a k nakládání s nimi, včetně všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení odhalilo, nebo zůstatků na účtech, typů transakcí či údajů zveřejněných v účetní závěrce, u kterých by mohlo existovat riziko výskytu podvodu,

- c) **Způsob, jakým vedení obeznamuje osoby pověřené řízením jednotky se svými procesy sloužícími k odhalování rizik výskytu podvodu a k nakládání s nimi,**
- d) **Způsob, jakým vedení obeznamuje zaměstnance se svými názory na obchodní postupy a etické chování.**

35. Jelikož vedení odpovídá za vnitřní kontroly jednotky a za přípravu účetní závěrky, je vhodné, aby auditor dotazováním u vedení zjistil, jak samo vedení hodnotí riziko výskytu podvodu a zavedené kontroly sloužící k prevenci a odhalování rizik. Povaha, rozsah a periodicita hodnocení těchto rizik a kontrol ze strany vedení se v různých jednotkách liší. V některých jednotkách provádí vedení podrobná hodnocení jednou ročně nebo v rámci průběžné kontroly. V jiných jednotkách je hodnocení vedení méně formální a je prováděno v delších časových intervalech. Zejména v malých jednotkách je pak hodnocení zaměřeno na rizika výskytu podvodů páchaných zaměstnanci nebo na zpronevěru majetku. Povaha, rozsah a periodicita hodnocení vedení jsou důležité proto, aby se auditor náležitě obeznámil s kontrolním prostředím jednotky. Např. skutečnost, že vedení nevyhodnotilo riziko výskytu podvodu, může za určitých okolností naznačovat nedostatek pozornosti, kterou vedení věnuje vnitřním kontrolám.
36. V malé jednotce, řízené jejím vlastníkem, může vlastník - vedoucí pracovník vykonávat efektivnější dohled nad fungováním jednotky než ve velkém podniku, a tím vyrovnávat obecně omezenější možnosti oddělení povinností. Na druhou stranu má vlastník-vedoucí pracovník díky neoficiálnímu vnitřnímu kontrolnímu systému více příležitostí k obcházení kontrol. K této skutečnosti přihlíží auditor při odhalování rizik výskytu výrazných nesprávností způsobených podvodem.
37. Při dotazování prováděném v rámci obeznamování se s procesem používaným vedením k odhalování rizik výskytu podvodů v jednotce a k reagování na ně zjišťuje auditor, jaké procesy jsou používány při reagování na vnitřní a vnější podezření ze spáchání podvodu. U jednotek, které mají více provozoven nacházejících se na různých místech, zjišťuje auditor dotazováním povahu a rozsah kontroly prováděné na provozovnách nebo v obchodních segmentech a ověřuje, zda může být u některých provozoven nebo obchodních segmentů riziko výskytu podvodu vyšší.
38. **Auditor dotazováním u vedení, interního auditu, případně u ostatních pracovníků jednotky zjistí, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají jednotky, nebo o podezřeních ze spáchání podvodu.**
39. Přestože dotazování vedení může být pro auditora užitečným zdrojem informací o rizicích výskytu významných nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, který byl spáchán někým ze zaměstnanců jednotky, není pravděpodobné, že by se auditor tímto dotazováním dobral informací o rizicích výskytu významných nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, kterého se dopustilo vedení. Dotazování dalších pracovníků jednotky může být užitečné, neboť nabízí jiný úhel pohledu než v případě vedení jednotky a osob odpovědných za účetní výkaznictví. Při tomto dotazování mají zaměstnanci příležitost sdělit auditorovi informace, které by mu jinak nesdělili. Při určování toho, kterým ostatním pracovníkům své dotazy položí a jaký bude rozsah těchto dotazů, využívá auditor odborný úsudek. Při tomto určování přihlíží auditor k tomu, zda mohou ostatní zaměstnanci jednotky poskytnout

informace, které by byly pro auditora užitečné při odhalování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.

40. V případě jednotek, které mají oddělení interního auditu, pokládá auditor své dotazy pracovníkům tohoto oddělení. Při dotazování zjišťuje auditor názory interních auditorů na rizika výskytu podvodu, ověřuje, zda interní auditoři provedli během roku postupy zaměřené na zjištění podvodů, zda vedení reaguje uspokojivě na zjištění vyplývající z provedení těchto postupů a zda je interním auditorům známo, že by došlo k výskytu podvodu nebo že existují podezření ze spáchání podvodu.
41. Příklady ostatních zaměstnanců jednotky, kterým může auditor položit své dotazy týkající se výskytu podvodu nebo podezření z jeho výskytu:
- Provozní pracovníci, kteří nejsou přímo zapojeni do procesu účetního výkaznictví;
 - Zaměstnanci s odlišnou úrovní pravomocí;
 - Pracovníci zapojení do provádění, zpracování nebo účtování složitých nebo nestandardních transakcí a zaměstnanci pověřeni dohledem nad těmito pracovníky a kontrolou jejich práce;
 - Interní právníci jednotky;
 - Vedoucí pracovník odpovídající za dodržování etických norem či osoba s obdobnou funkcí;
 - Osoby pověřené prošetřením podezření ze spáchání podvodu.
42. Při vyhodnocování odpovědí vedení na položené dotazy zaujímá auditor profesně skeptický postoj a uvědomuje si, že vedení má často ty největší možnosti ke spáchání podvodu. Auditor proto využívá při rozhodování o tom, je-li nutné doplnit odpovědi na položené dotazy dalšími informacemi, odborného úsudku. Jestliže jsou odpovědi na položené dotazy rozporuplné, snaží se auditor rozdílnosti prověřit.
43. **Auditor získá přehled o tom, jakým způsobem provádějí osoby pověřené řízením jednotky dohled nad procesy používanými vedením k odhalování rizik výskytu podvodu v jednotce a k nakládání s nimi, a nad vnitřními kontrolami, které vedení zavedlo za účelem snížení těchto rizik.**
44. Osoby pověřené řízením jednotky dohlížejí na systémy kontroly rizik, na finanční kontroly a na dodržování zákonných předpisů. V mnoha zemích jsou postupy řízení podniků podrobně propracované a osoby pověřené řízením jednotky hrají aktivní roli při dohledu nad vyhodnocováním rizik výskytu podvodu a nad vnitřními kontrolami, které jednotka zavedla za účelem snížení specifických rizik výskytu podvodu, jež jednotka odhalila. Jelikož odpovědnost osob pověřených řízením jednotky se může v různých jednotkách a zemích lišit, je důležité, aby byl auditor obeznámen s příslušnými povinnostmi těchto osob, aby mohl získat přehled o dohledu vykonávaném příslušnými osobami.[‡] K osobám pověřeným řízením jednotky patří vedení v případech, kdy samo plní tuto funkci, což může často platit o malých podnicích.

[‡] Standard ISA 260 „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“, odstavec 8, popisuje, s kým auditor komunikuje v případech, kdy struktura řízení jednotky není náležitě vymezena.

45. Obeznamení se s tím, jak osoby pověřené řízením jednotky vykonávají dohled nad procesy používanými vedením k odhalování rizik výskytu podvodu a k nakládání s nimi a nad vnitřními kontrolami, které vedení zavedlo za účelem snížení těchto rizik, může přispět k získání přehledu o náchylnosti jednotky k výskytu podvodů páchaných vedením, o vhodnosti zavedených vnitřních kontrol a o způsobilosti a bezúhonnosti vedení. Auditor může tento přehled získat při provádění postupů, jakými je navštěvování jednání, na kterých tyto diskuze probíhají, seznamování se se zápisy z těchto jednání či dotazování osob pověřených řízením jednotky.
46. **Auditor položí dotazy osobám pověřeným řízením jednotky, aby mohl určit, zda vědí o již spáchaných podvodech nebo o podezřenech ze spáchání podvodů, které mají vliv na jednotku.**
47. Auditor položí dotazy osobám pověřeným řízením jednotky, aby mohl doplnit odpovědi získané od vedení. Jsou-li odpovědi na tyto dotazy rozporuplné, získá auditor dodatečné důkazní informace, pomocí nichž tento nesoulad prověří. Odpovědi osob pověřených řízením jednotky mohou také auditorovi pomoci při odhalování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.

Posuzování rizikových faktorů podvodu

48. **Při obeznamování se s jednotkou a jejím prostředím, včetně jejích vnitřních kontrol, auditor posoudí, zda získané informace naznačují, že je přítomen jeden nebo více z rizikových faktorů podvodu.**
49. Skutečnost, že spáchaný podvod je obvykle utajován, výrazně komplikuje jeho odhalení. Při seznamování se s jednotkou a jejím prostředím, včetně jejích vnitřních kontrol, může přesto auditor objevit události nebo okolnosti, které svědčí o přítomnosti podnětů svádějících ke spáchání podvodu nebo skýtají příležitost k jeho spáchání. Tyto události či okolnosti se označují jako „rizikové faktory podvodu“. Např.:
- Potřeba splnit očekávání třetí strany ve spojitosti se získáním dodatečného kapitálového financování může vytvářet tlak, reakcí na nějž je spáchání podvodu;
 - Příslib vysokých odměn, jejichž vyplacení je podmíněno nereálnými plánovanými zisky, může být pobídkou ke spáchání podvodu; a
 - Neúčinné kontrolní prostředí může vytvářet příležitosti ke spáchání podvodů.

Rizikové faktory podvodu nemusejí nutně naznačit existenci podvodu, ale často byly přítomny za situací, kdy k podvodům došlo. Přítomnost rizikových faktorů podvodu může mít vliv na hodnocení rizik výskytu významných nesprávností prováděné auditorem.

50. Rizikové faktory podvodu není možné jednoduše seřadit podle významnosti. Některé z těchto faktorů mohou být přítomny v jednotkách, ve kterých konkrétní podmínky nepředstavují riziko výskytu významných nesprávností. Auditor pak uplatňuje odborný úsudek při určování toho, zda je rizikový faktor podvodu přítomen a zda k němu má být přihlíženo při vyhodnocování rizik výskytu významných nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem.

51. Příklady rizikových faktorů podvodu, které souvisejí s podvodným účetním výkaznictvím a se zpronevěrou majetku, jsou uvedeny v příloze 1 tohoto standardu. Tyto příklady jsou seřazeny v závislosti na třech podmínkách, které jsou obecně splněny v případech, kdy dojde ke spáchání podvodu: existence pobídky nebo tlaku ke spáchání podvodu, odhalená příležitost ke spáchání podvodu a schopnost ospravedlnit podvodnou činnost. Rizikové faktory, které naznačují existenci postoje, který dovoluje ospravedlnění podvodné činnosti, mohou zůstat auditorovi skryty. Auditor se však může o existenci takových informací přesto dozvědět. Přestože se rizikové faktory podvodu popsané v příloze 1 vztahují na širokou škálu situací, s nimiž se může auditor setkat, jsou pouze příkladem a ve skutečnosti mohou existovat další rizikové faktory. Auditor musí též věnovat pozornost rizikovým faktorům specifickým pro určitou jednotku, které nejsou uvedeny v příloze 1. Ne všechny příklady uvedené v příloze 1 jsou relevantní pro všechny situace a některé z faktorů mohou mít rozdílnou významnost v jednotkách odlišné velikosti, s odlišnou vlastnickou strukturou, působící v odlišných odvětvích nebo vyznačujících se jinými odlišnostmi.
52. Při posuzování příslušných rizikových faktorů podvodu hrají důležitou roli velikost, složitost a vlastnická struktura jednotky. U velkého podniku posuzuje auditor obvykle faktory, které brání vedení v nepřipustném chování, jako jsou osoby pověřené řízením jednotky, které náležitě plní své úkoly, oddělení interního auditu a existence a kontrola dodržování oficiálního kodexu chování. Posuzování rizikových faktorů podvodu na úrovni obchodního segmentu může vést k odlišným zjištěním než posuzování stejných faktorů na úrovni celé jednotky. V případě malého podniku mohou být některá, případně veškerá, tato posouzení méně významná, ba dokonce nepoužitelná. V malém podniku nemusí být např. k dispozici kodex chování v písemné podobě, ale místo toho může být v tomto podniku zvyklostí vyzvedávat význam bezúhonnosti a etického chování formou ústních sdělení a vlastního příkladného jednání vedení. Jestliže vedení jednotky dominuje jediná osoba, nemusí to obecně znamenat neschopnost vedení projevit správný postoj ve vztahu k vnitřním kontrolám a k procesu účetního výkaznictví. V některých jednotkách může být nedostatečnost kontrol vynahrazena povinností žádat o svolení vedení jednotky. Tento postup pomáhá snižovat riziko spáchání podvodu zaměstnancem. Skutečnost, že vedení dominuje jediná osoba, však může naznačovat jistý nedostatek, neboť může docházet k nedodržování kontrolních postupů ze strany vedení.

Posuzování neobvyklých nebo neočekávaných vztahů

53. **Při provádění analytických postupů, jejichž účelem je obeznámit se s jednotkou a jejím prostředím včetně vnitřních kontrol, auditor posoudí nezvyklé či neočekávané vztahy, které naznačují existenci rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.**
54. Analytické postupy mohou být užitečné při odhalování existence neobvyklých transakcí či událostí, částek, ukazatelů a tendencí, které by mohly ukazovat na skutečnosti ovlivňující účetní závěrku a proces auditu. Při provádění analytických postupů si auditor vytváří očekávání o možných vztazích, které lze racionálně očekávat na základě znalostí, jež má auditor o jednotce a jejím prostředí, včetně jejích vnitřních kontrol. Pokud jsou při srovnání těchto očekávání se zaúčtovanými hodnotami nebo s ukazateli odvozenými od zaúčtovaných hodnot zjištěny neobvyklé nebo neočekávané vztahy, přihlíží auditor k těmto výsledkům při odhalování rizik výskytu významných

nesprávností způsobených podvodem. Mezi analytické postupy patří postupy související s výnosovými účty, které jsou prováděny s cílem odhalit neobvyklé nebo neočekávané vztahy, které by naznačovaly existenci rizika výskytu významných nesprávností způsobených úmyslným zkreslením účetní závěrky, např. prostřednictvím fiktivních tržeb nebo značných objemů zboží vráceného od zákazníků, jež by mohly svědčit o uzavření tajných dohod.

Posuzování dalších informací

- 55. Při obeznamování se s jednotkou a jejím prostředím, včetně jejích vnitřních kontrol, auditor posoudí, zda další získané informace nenaznačují existenci rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.**
56. Kromě informací získaných při provádění analytických postupů posuzuje auditor také další získané informace o jednotce a o jejím prostředí, které mohou pomoci při odhalování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Informace užitečné při odhalování těchto rizik může poskytnout diskuze mezi členy týmu popsaná v odstavcích 27 – 32. Důležitou roli při odhalování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem hrají též informace získané v rámci auditorských procesů přijímání a udržování si klientů a zkušenosti z jiných zakázek vypracovaných pro jednotku, např. z prověrek mezitímních finančních informací.

Odhalení a posouzení rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem

- 57. Při odhalování a vyhodnocování rizik výskytu významných nesprávností na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení v případě skupin transakcí, účetních zůstatků a zveřejňovaných informací auditor odhalí a vyhodnotí rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Vyhodnocená rizika, která by mohla vést ke vzniku významné nesprávnosti způsobené podvodem, jsou riziky významnými, a auditor proto prověří navržené souvisejících kontrol jednotky, včetně příslušných kontrolních činností, a určí, zda jsou tyto kontroly používány.**
58. Při vyhodnocování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem používá auditor odborný úsudek a:
- a) Odhaluje rizika výskytu podvodu na základě informací získaných při provádění postupů hodnocení rizik a posouzení skupin transakcí, účetních zůstatků a informací zveřejněných v účetní závěrce,
 - b) Na základě odhalených rizik výskytu podvodu odhaduje, jaké problémy by se mohly vyskytnout na úrovni tvrzení,
 - c) Posuzuje pravděpodobný rozsah potenciálních nesprávností včetně možnosti, že příslušné riziko by mohlo vést ke vzniku dalších nesprávností, a pravděpodobnost výskytu rizika.
59. Je důležité, aby auditor získal přehled o kontrolách, které vedení navrhlo a zavedlo za účelem zajistit prevenci a odhalení podvodů, neboť při navrhování a zavádění takovýchto kontrol do praxe mohlo vedení učinit informovaná rozhodnutí o povaze a rozsahu kontrol, jež k zavedení zvolilo, a o povaze a rozsahu rizik, která se vedení rozhodlo přijmout. Auditor se např. může dovědět, že vedení se rozhodlo převzít rizika

spojená s nedostatečným oddělením povinností. Tak tomu bývá u malých podniků, kde vlastník zajišťuje každodenní dohled nad provozními činnostmi. Tento přehled může být také užitečný při odhalování rizikových faktorů podvodu, které by mohly mít dopad na auditorovo hodnocení rizika toho, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem.

Riziko výskytu podvodu při účtování o výnosech

60. Významné nesprávnosti způsobené úmyslným zkreslením účetní závěrky jsou často důsledkem nadhodnocení výnosů (např. předčasným zaúčtováním výnosů nebo zaúčtováním fiktivních výnosů) nebo podhodnocením výnosů (např. vlivem nesprávného převedení výnosů do pozdějšího období). Auditor proto obvykle předpokládá, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu a zvažuje, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení by mohly být příčinou vzniku těchto rizik. Vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem souvisejících s účtováním o výnosech jsou významnými riziky, s nimiž má být nakládáno v souladu s odstavci 57 a 61. V příloze 3 jsou uvedeny příklady reakcí na auditorovo hodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené úmyslným zkreslením účetní závěrky ve spojitosti s účtováním o výnosech. Pokud auditor nepovažuje v konkrétním případě účtování o výnosech za riziko výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem, doloží písemně důvody podporující jeho závěr, jak je požadováno v odstavci 110.

Reakce na výskyt rizik významných nesprávností způsobených podvodem

61. **Auditor stanoví komplexní přístup k naložení s vyhodnocenými riziky výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a navrhne a provede další auditorské postupy, jejichž povaha, časový průběh a rozsah budou odpovídat vyhodnoceným rizikům na úrovni tvrzení.**
62. Standard ISA 330 vyžaduje, aby auditor provedl testy věcné správnosti zaměřené specificky na rizika vyhodnocená jako významná.
63. Auditor reaguje na rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem následujícími způsoby:
- a) Reakce, která má celkový dopad na průběh auditu, tzn. zvýšený profesní skepticismus a reakce spočívající kromě jinak plánovaných konkrétních postupů spíše v obecném posuzování.
 - b) Reakce na zjištěná rizika na úrovni tvrzení týkající se povahy, časového průběhu a rozsahu auditorských postupů, které mají být provedeny,
 - c) reakce na zjištěná rizika spočívající v provedení některých auditorských postupů zaměřených na rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem, který spočívá v nedodržení kontrol ze strany vedení, s přihlédnutím k nepředvídatelnosti toho, jakým způsobem k porušení kontrol může dojít.
64. Reakce na vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem může mít následující vliv na profesní skepticismus auditora:
- a) Zvýšená citlivost při výběru povahy a rozsahu dokumentace, která má být prověřena v souvislosti s významnými transakcemi;

- b) Výraznější přiznání si potřeby doplnit vysvětlení vedení nebo prohlášení týkající se významných záležitostí.
65. Auditor může dojít k závěru, že nebude možné navrhnout auditorské postupy, které by dostatečným způsobem ošetřily rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. V takových případech posoudí auditor dopad této situace na audit (viz odstavce 89 a 103).

Komplexní reakce

66. **Při stanovování komplexní reakce na zjištění rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky auditor:**
- a) Zváží zapojení dalších pracovníků a dohled nad jejich prací,
 - b) Prověří účetní zásady, které jednotka používá,
 - c) Při volbě povahy, časového průběhu a rozsahu auditorských postupů bere v potaz prvek nepředvídatelnosti.
67. Znalosti, dovednosti a schopnosti osob, které plní při realizaci zakázky důležité povinnosti, jsou úměrné auditorovu hodnocení rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem v rámci zakázky. Auditor může např. reagovat na zjištěná rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem tím, že do práce na zakázce zapojí další osoby se specializovanými znalostmi a dovednostmi, jako jsou forenzní experti nebo experti z oblasti informačních technologií, nebo osoby s rozsáhlejšími zkušenostmi. Rozsah, v jakém je prováděn dohled nad prací osob podílejících se na zakázce, navíc odpovídá rozsahu auditorova vyhodnocování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem a způsobilosti členů týmu pracujícího na zakázce ve vztahu k prováděné práci.
68. Auditor posuzuje volbu a používání významných účetních pravidel a postupů ze strany vedení, zejména pravidel a postupů týkajících se subjektivního hodnocení a složitých transakcí. Auditor posuzuje, zda volba a používání účetních pravidel a postupů nenaznačují podvodné účetní výkaznictví, které by bylo důsledkem snahy vedení o manipulování se zisky za účelem oklamání uživatelů účetní závěrky, v níž by byl zkrácen výsledek hospodaření jednotky a její ziskovost.
69. Zaměstnanci jednotky, kteří jsou obeznámeni s tím, jaké auditorské postupy jsou obvykle během auditu prováděny, mají větší předpoklady k tomu, aby kryli podvodné účetní výkaznictví. Při volbě povahy, rozsahu a časového průběhu auditorských postupů proto auditor bere v potaz prvek nepředvídatelnosti. V praxi může např. provést testování věcné správnosti na vybraných účetních zůstatcích a tvrzeních, která by za jiných okolností nebyla testována s ohledem na svou významnost nebo rizikovost, upravit oproti očekávání časový průběh auditorských postupů, využít odlišných metod výběru vzorků a provést auditorské postupy na jiném místě nebo na známém místě bez předchozího oznámení.

Auditorské postupy reagující na rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení

70. Auditor může na zjištěná rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem reagovat na úrovni tvrzení tím, že následujícími způsoby změní povahu, časový průběh a rozsah auditorských postupů:

- Může se stát, že bude nutné změnit povahu auditorských postupů, které mají být provedeny, tak, aby byly získány spolehlivější a relevantní důkazní (informace nebo doplňující informace. To může mít vliv na druh a kombinaci zvolených auditorských postupů. Důležitosti může nabýt fyzická obhlídka některých aktiv a auditor může při získávání většího počtu důkazů o hodnotách na významných účtech nebo o transakcích v elektronických souborech zvolit případně využití počítačových technik. Auditor může navíc navrhnout postupy umožňující získání dalších doplňujících informací. Pokud např. auditor zjistí, že vedení pracuje pod tlakem, neboť má splnit jistá očekávání ohledně výše zisků, může existovat riziko, že vedení nadhodnocuje tržby tím, že uzavírá kupní smlouvy, jejichž podmínky neumožňují účtování o výnosech nebo vyžadují fakturaci tržeb před dodáním výrobku nebo služby. Za takových okolností může auditor např. navrhnout použití externích konfirmací, jejichž prostřednictvím budou potvrzeny nejen neuhrazené částky, ale také podrobnosti o kupních smlouvách, o všech právech na vrácení zboží či o podmínkách dodání zboží nebo služeb. Auditor může navíc považovat za vhodné doplnit tyto externí konfirmace dotazováním zaměstnanců jednotky, kteří nepracují ve finančním oddělení, na změny v kupních smlouvách a dodacích podmínkách;
- Může nastat potřeba upravit časový průběh testování věcné správnosti. Auditor může dojít k závěru, že provedení testů věcné správnosti na konci účetního období nebo téměř na jeho konci pomůže lépe vyhodnotit rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Auditor může dojít k závěru, že s ohledem na rizika záměrného zkreslení údajů nebo jejich zmanipulování by auditorské postupy, jejichž prostřednictvím by bylo možné získat auditorské závěry místo k předběžnému datu až na konci období, by nebyly efektivní. Naopak v případě záměrného zkreslení, např. nesprávného zaúčtování výnosů, k němuž mohlo dojít k předběžnému datu, se může auditor rozhodnout použít testování věcné správnosti u transakcí, které byly provedeny v průběhu vykazovaného období;
- Rozsah provedených postupů odráží hodnocení rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Může být např. vhodnější zvýšit objem vzorků nebo provést podrobnější analytické postupy. Při podrobném testování elektronických transakcí a účetních souborů mohou rovněž pomoci počítačové techniky, které mohou být využity při výběru vzorků transakcí z klíčových elektronických souborů, při třídění transakcí s určitou charakteristikou nebo při testování celé populace namísto pouhého vzorku.

71. Pokud auditor odhalí riziko výskytu významných nesprávností způsobených podvodem, které má vliv na hodnotu zásob, může při vyhledávání umístění zásob nebo položek vyžadujících během fyzické inventury nebo po ní zvláštní pozornost pomoci prověření záznamů jednotky o zásobách. Na základě této prověrky může být přijato rozhodnutí provést neohlášenou inventuru na určitých místech nebo provést inventuru na všech místech ve stejný den.

72. Auditor může odhalit riziko výskytu významných nesprávností způsobených podvodem, které má vliv na počet účtů a tvrzení, včetně ocenění majetku, odhadů týkajících se konkrétních transakcí (např. akvizicí, restrukturalizací nebo vyřazení obchodního segmentu) a dalších významných časově rozlišených závazků (jako jsou penzijní a jiné závazky spojené s úhradou příspěvků po ukončení zaměstnaneckého

poměru nebo závazky vyplývající z odstranění ekologických škod). Riziko se může týkat také významných změn v předpokladech spojených s opakujícími se odhady. Informace získané při obeznamování se s jednotkou a jejím prostředím mohou auditorovi pomoci při vyhodnocování přiměřenosti odhadů vedení a souvisejících úsudků a předpokladů. Obrázek o přiměřenosti úsudků a předpokladů, které podporují odhady vedení, může být získán též prostřednictvím zpětné prověrky podobných úsudků a předpokladů, které vedení použilo v předchozích obdobích.

73. Příklady možných auditorských postupů používaných při zjištění rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu. V příloze jsou popsány příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení rizik výskytu významných nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví i ze zpronevěry majetku.

Auditorské postupy reagující na nedodržování kontrol vedením

74. Jak bylo uvedeno v odstavci 19, má vedení jedinečnou možnost páchat podvody, protože může přímo či nepřímo manipulovat účetní záznamy a falšovat účetní závěrku tím, že nedodržuje kontroly, které se jinak zdají fungovat zcela účinně. Míra rizika, že vedení obchází kontroly, se bude sice v různých jednotkách lišit, ale samotné riziko bude přítomno ve všech jednotkách. Toto riziko je významným rizikem výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Kromě komplexních reakcí na zjištěná rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem a reakcí na zjištěná rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení proto auditor provádí auditorské postupy, které budou reagovat na riziko obcházení kontrol vedením.
75. V odstavcích 76-82 jsou vymezeny auditorské postupy vyžadované jako reakce na riziko obcházení kontrol vedením. Auditor ale také posuzuje, zda existují rizika obcházení kontrol vedením, u kterých má auditor provést jiné postupy než ty, které jsou uvedeny ve zmíněných odstavcích.
76. **Aby auditor reagoval na riziko obcházení kontrol vedením, navrhne a provede auditorské postupy, pomocí kterých:**
- a) **Otestuje správnost účetních zápisů v hlavní knize a dalších úprav provedených při přípravě účetní závěrky;**
 - b) **Prověří, zda nejsou účetní odhady zkreslené, a nemohou tudíž vést ke vzniku významných nesprávností způsobených podvodem;**
 - c) **Získá přehled o obchodní podstatě významných transakcí, u nichž si auditor povšimne, že nespádají do běžné činnosti nebo které jsou jiným způsobem nezvyklé s ohledem na znalosti auditora o jednotce a jejím prostředí.**

Účetní zápisy a ostatní úpravy

77. Významné nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem jsou často důsledkem manipulací procesu účetního výkaznictví, kdy během roku nebo na konci účetního období dochází k zaúčtování nesprávných nebo neschválených zápisů nebo k úpravám částek vykázaných v účetní závěrce, jež nejsou zohledněny v oficiálních

účetních záznamech, např. formou konsolidovaných úprav a reklasifikací. Při navrhování a provádění auditorských postupů, kterými se testuje správnost účetních zápisů zaúčtovaných v hlavní knize a ostatních úprav provedených při přípravě účetní závěrky, auditor:

- a) Získá přehled o procesu účetního výkaznictví používaného jednotkou a o kontrolách účetních zápisů a ostatních úprav;
- b) Vyhodnotí návrhy kontrol účetních zápisů a ostatních úprav a určí, zda byly realizovány;
- c) Položí dotazy osobám zapojeným do procesu účetního výkaznictví týkající se nesprávných nebo neobvyklých činností spojených se zpracováním účetních zápisů a ostatních úprav;
- d) Stanoví časový průběh testování; a
- e) Provede výběr účetních zápisů a ostatních úprav k testování.

78. Pro účely výběrů účetních zápisů a ostatních úprav k testování a určení správné metody prověření související podpory vybraných položek posoudí auditor následující:

- *Vyhodnocení rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem* – přítomnost rizikových faktorů podvodu a další informace získané během vyhodnocování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem může auditorovi pomoci při vyhledávání konkrétních skupin účetních zápisů a ostatních úprav k testování.
- *Kontroly účetních zápisů a ostatních úprav* – účinné kontroly přípravy a vkládání účetních zápisů a ostatních úprav mohou snížit rozsah potřebného testování věcné správnosti za předpokladu, že auditor otestoval provozní účinnost těchto kontrol.
- *Proces účetního výkaznictví jednotky a povaha důkazů, které lze získat* – v mnoha jednotkách spočívá standardní zpracování transakcí v kombinaci manuálních a automatizovaných kroků a postupů. Zpracování účetních zápisů a ostatních úprav může být obdobně složeno z manuálních a automatizovaných postupů a kontrol. Jsou-li v rámci procesu účetního výkaznictví využívány informační technologie, může se stát, že účetní zápisy a ostatní úpravy budou existovat pouze v elektronické podobě.
- *Rysy zfalšovaných účetních zápisů či ostatních úprav* – nesprávné účetní zápisy a ostatní úpravy se často vyznačují charakteristickými rysy, jako např. zápisy a) na nesouvisejících, nezvyklých nebo zřídka používaných účtech, b) provedené osobami, které obvykle účetní zápisy neprovádějí, c) zaúčtované na konci období nebo po jeho skončení bez náležitého vysvětlení nebo popisu, d) provedené před přípravou účetní závěrky, v níž nejsou uvedena čísla účtů, nebo během její přípravy, nebo e) obsahující zaokrouhlená čísla nebo shodná koncová čísla.
- *Povaha a složitost účtů* – nesprávné účetní zápisy nebo úpravy mohou být provedeny na účtech, které a) obsahují složité nebo neobvyklé transakce, b) obsahují významné odhady a úpravy provedené ke konci roku, c) byly náchylné k výskytu nesprávností v minulosti, d) nejsou včas odsouhlasovány nebo obsahují neodsouhlasené rozdíly, e) obsahují vnitropodnikové transakce, nebo f) jsou jinak spojeny s odhaleným rizikem výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem. Při auditu jednotek, které mají několik pracovišť nebo složek, je posuzována potřeba výběru účetních zápisů z různých pracovišť.

- *Účetní zápisy nebo ostatní úpravy zpracované mimo rozsah běžné činnosti* – nestandardní účetní zápisy nemusejí podléhat vnitřním kontrolám stejné úrovně jako účetní zápisy používané pravidelně k zaúčtování transakcí, jako jsou měsíční tržby, nákupy a úhrady v hotovosti.

79. Auditor používá při určování povahy, časového průběhu a rozsahu testování účetních zápisů a ostatních úprav odborný úsudek. Vzhledem k tomu, že k falšování účetních zápisů a ostatních úprav dochází často ke konci vykazovaného období, auditor obvykle provádí výběr z účetních zápisů a ostatních úprav provedených právě v této době. Jelikož se významné nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem mohou objevit kdykoli během tohoto období a krytí podvodu může vyžadovat značné úsilí, auditor posoudí, zda je nutné testovat účetní zápisy a ostatní úpravy provedené během období.

Účetní odhady

80. Při přípravě účetní závěrky odpovídá vedení za použití řady úsudků a předpokladů, které mají vliv na významné účetní odhady, a za průběžné sledování přiměřenosti těchto odhadů. K podvodnému účetnímu výkaznictví často dochází prostřednictvím záměrného zkreslení účetních odhadů. Při prověřování toho, zda jsou tyto odhady zkreslené a mohly by vést ke vzniku významných nesprávností způsobených podvodem, auditor:

- a) Posuzuje, zda rozdíly mezi odhady nejlépe doloženými důkazními informacemi a odhady uvedenými v účetní závěrce, byť samostatně přiměřenými, naznačují možné zkreslení ze strany vedení; v takovém případě auditor znovu prověří odhady jako celek; a
- b) Proveďte zpětnou prověrku úsudků a předpokladů vedení týkajících se významných účetních odhadů zohledněných v účetní závěrce za předchozí období. Cílem této prověrky je určit, zda existuje náznak možného zkreslení ze strany vedení, nikoli zpochybnit odborný úsudek auditora použitý v předchozím období, který vycházel z informací, jež měl auditor v té době k dispozici.

81. Jestliže auditor odhalí možné zkreslení účetních odhadů ze strany vedení, vyhodnotí, zda okolnosti, které k tomuto zkreslení vedly, představují riziko výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem. Auditor posoudí, jestli vedení při přípravě účetních odhadů podhodnotilo nebo nadhodnotilo všechny opravné položky či rezervy stejným způsobem tak, aby vyrovnalo zisky za dobu dvou či více účetních období, nebo aby dosáhlo stanovených zisků a mohlo oklamat uživatele účetní závěrky zkreslením údajů o výsledcích hospodaření a ziskovosti jednotky.

Obchodní podstata významných transakcí

82. Auditor se obeznámí s obchodní podstatou významných transakcí, které probíhají mimo rámec běžné činnosti jednotky nebo se z jiného důvodu jeví nezvyklými vzhledem k poznatkům, které má auditor o jednotce a jejím prostředí, a k dalším informacím získaným během auditu. Účelem získávání tohoto přehledu je moci posoudit, zda podstata transakcí (nebo její nedostatečnost) nenaznačuje, že účelem transakcí mohlo být podvodné účetní výkaznictví nebo maskování zpronevěry majetku. Při získávání tohoto přehledu posuzuje auditor následující skutečnosti:

- Zda je forma těchto transakcí zjevně příliš složitá (např. transakce, do kterých je zapojeno více jednotek v rámci konsolidačního celku nebo více nepropojených třetích osob).
- Zda vedení projednalo povahu těchto transakcí a způsob jejich zaúčtování s osobami pověřenými řízením jednotky a zda existuje náležitá dokumentace.
- Zda vedení klade větší důraz na potřebu určitého účetního ošetření než na ekonomickou podstatu transakce.
- Zda byly transakce, do nichž jsou zapojeny nekonsolidované propojené osoby včetně subjektů založených pro zvláštní účely, náležitě prověřeny a schváleny osobami pověřenými řízením jednotky.
- Zda jsou do transakcí zapojeny dříve neidentifikované propojené osoby nebo osoby, které nejsou finančně dostatečně silné, aby transakce podpořily bez pomoci auditované jednotky.

Vyhodnocení důkazních informací

83. V souladu s požadavky standardu ISA 330 vyhodnocuje auditor na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací, zda hodnocení rizik a významných nesprávností na úrovni tvrzení stále platí. Toto vyhodnocení je záležitostí kvalitativní, vycházející z úsudku auditora. Toto vyhodnocení může rozšířit přehled o rizicích výskytu významných nesprávností způsobených podvodem a naznačit, zda je nutné provést dodatečné nebo jiné auditorské postupy. V rámci tohoto vyhodnocení auditor posuzuje, zda po celou dobu auditu byly ostatním členům týmu pracujícího na zakázce sdělovány informace nebo okolnosti naznačující existenci rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.
84. Audit účetní závěrky je procesem neustále se rozšiřujícím a opakujícím se. Při provádění naplánovaných auditorských postupů si může auditor povšimnout skutečností, které se výrazně liší od informací, ze kterých vycházelo hodnocení rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Auditor si např. může všimnout nesrovnalostí v účetních záznamech nebo nesouladu v důkazech či chybějících důkazů. Během auditu také může dojít ke zhoršení vztahů mezi auditorem a vedením. V příloze 3 tohoto standardu jsou uvedeny příklady okolností, které mohou naznačovat případné spáchání podvodu.
85. **Auditor zváží, zda analytické postupy, které jsou prováděny na konci auditu nebo téměř na jeho konci, kdy auditor sestavuje celkový názor na to, jestli údaje v účetní závěrce jako celku odpovídají znalosti podnikání, kterou auditor má, naznačují existenci dříve nezaznamenaného rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem.** Určení toho, které konkrétní tendence a vztahy mohou naznačovat existenci rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem, vyžaduje použití odborného úsudku. Zvláště důležité jsou nestandardní vztahy týkající se výnosů a příjmů na konci roku. Do této skupiny mohou patřit např. nezvykle velké částky příjmů vykázané v posledních týdnech vykazovaného období nebo neobvyklé transakce, případně příjmy, které se vymykají obecné tendenci ve vývoji peněžních toků z provozních činností.
86. **Jestliže auditor odhalí nesprávnost, posoudí, zda by tato nesprávnost mohla naznačovat existenci podvodu, a pokud ano, posoudí dopady této nesprávnosti na**

ostatní stránky auditu, zejména ve vztahu ke spolehlivosti prohlášení vedení k auditu.

87. Auditor nemůže předpokládat, že se v případě existence podvodu jedná o izolovanou záležitost. Auditor rovněž posoudí, jestli by odhalené nesprávnosti mohly svědčit o existenci vyššího rizika významných nesprávností způsobených podvodem na určitém místě. Např. vyšší počet nesprávností vyskytujících se na určitém místě, může i přesto, že souhrnný efekt by nebyl významný, svědčit o existenci rizika významných nesprávností způsobených podvodem.
88. Pokud se auditor domnívá, že nesprávnost je nebo by mohla být důsledkem podvodu, ale dopad nesprávnosti na účetní závěrku není významný, vyhodnotí auditor dopady, zejména dopady na organizační postavení osob, kterých se daná nesprávnost týká. Např. podvod spočívající ve zpronevěře peněžních prostředků z pokladny by nebyl z pohledu auditora při vyhodnocování rizik výskytu významných nesprávností způsobených podvodem významný, neboť způsob spravování prostředků a jejich objem by samy o sobě mohly omezovat případné ztráty a správa těchto prostředků bývá navíc obvykle svěřována zaměstnanci, který není členem vedení. Naopak pokud se záležitost týká užšího vedení, může výskyt podvodu i přes zanedbatelnou částku naznačovat existenci závažnějšího problému, který by mohl mít dopad např. na bezúhonnost vedení. V takových případech auditor přehodnotí rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem a jejich dopad na povahu, časový průběh a rozsah auditorských postupů, kterými by měl na vyhodnocená rizika reagovat. Auditor rovněž posoudí spolehlivost dříve získaných důkazů, protože mohou existovat pochybnosti o úplnosti a pravdivosti předložených prohlášení a o původnosti účetních záznamů a podkladů. Při posuzování spolehlivosti důkazů zhodnotí auditor také možnost existence tajné domluvy mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami.
89. **Jestliže auditor potvrdí, že účetní závěrka je v důsledku podvodu významně zkreslená, nebo pokud nemůže vyjádřit názor, zda je účetní závěrka v důsledku podvodu významně zkreslená, posoudí auditor důsledky této skutečnosti z hlediska auditu.** Pokyny k vyhodnocení nesprávností a k naložení s nimi jsou spolu s dopady na zprávu auditora obsaženy ve standardech ISA 320 „Významnost z hlediska auditu“ a ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“.

Prohlášení vedení k auditu

90. **Auditor získá písemná prohlášení vedení k auditu o tom, že vedení:**
- a) **Uznává svou odpovědnost za navržení a zavedení vnitřních kontrol, které mají sloužit k prevenci a odhalování podvodů;**
 - b) **Předalo auditorovi výsledky svého hodnocení rizika, že účetní závěrka by mohla být významně zkreslena v důsledku výskytu podvodu;**
 - c) **Obeznámilo auditora s výskytem podvodů, o jejichž existenci ví a které mají vliv na jednotku, nebo s podezřeními na jejich výskyt, který se týká:**
 - i) **Vedení;**
 - ii) **Zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému;**
 - iii) **Ostatních osob, ve spojitosti s nimiž by podvod mohl mít významný dopad na účetní závěrku, a**

d) Obeznamilo auditora se všemi obviněními ze spáchání podvodu nebo podezřeními z jeho spáchání, jež mají vliv na účetní závěrku jednotky a na které upozornili zaměstnanci, bývalí zaměstnanci, analytici, regulační orgány či jiné subjekty.

91. Standard ISA 580 „Prohlášení vedení k auditu“ obsahuje pokyny týkající se získávání náležitých prohlášení vedení k auditu během provádění auditu. Kromě uznání své odpovědnosti za účetní závěrku je důležité, aby vedení uznalo svou odpovědnost za vnitřní kontroly navržené a zavedené do užívání za účelem zajištění prevence a odhalení podvodů, bez ohledu na velikost jednotky.
92. S ohledem na povahu podvodu a obtíže, které mají auditoři s odhalováním významných nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, je důležité, aby auditor získal písemné prohlášení, ve kterém vedení potvrzuje, že poskytlo auditorovi výsledky svého vyhodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně zkreslena vlivem podvodu, a informace o spáchaných podvodech, které mají na jednotku vliv, nebo o podezřeních z jejich spáchání.

Komunikace s vedením a s osobami pověřenými řízením jednotky

93. **Pokud auditor odhalí podvod nebo získá informace naznačující případnou existenci podvodu, informuje o těchto skutečnostech co nejdříve příslušné členy vedení.**
94. Jestliže auditor získá důkazy o tom, že podvod existuje nebo by mohl existovat, je důležité, aby na tuto skutečnost upozornil co nejdříve příslušné členy vedení, a to i v případě, že by záležitost mohla být považována za bezvýznamnou (např. zpronevěra menší částky pracovníkem na nižší úrovni v rámci jednotky). Určení toho, kterou úroveň vedení informovat, je věcí odborného úsudku a je ovlivněno takovými faktory jako pravděpodobnost existence tajné dohody a povaha a rozsah podvodu, o jehož spáchání existuje podezření. Náležitou úroveň vedení je úroveň nejméně o stupeň vyšší, než na jaké působí osoby, které jsou zřejmě do podvodu zapojeny.
95. **Pokud auditor odhalí podvod, do něhož jsou zapojeni:**
- a) **Členové vedení,**
 - b) **Zaměstnanci, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému,**
 - c) **Ostatní osoby, ve spojitosti s nimiž by podvod mohl vést k významnému zkreslení účetní závěrky,**
- oznámí auditor tyto skutečnosti co nejdříve osobám pověřeným řízením jednotky.**
96. Auditor komunikuje s osobami pověřenými řízením jednotky ústně nebo písemně. Ve standardu ISA 260 „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“ jsou uvedeny faktory, k nimž auditor přihlíží při určování toho, zda volit komunikaci ústní nebo písemnou. Vzhledem k povaze a citlivosti podvodu, do něhož je zapojeno užší vedení, nebo podvodu, který vede ke vzniku významné nesprávnosti v účetní závěrce, oznámí auditor tuto skutečnost co nejdříve a zváží, zda je nutné oznámit tyto skutečnosti písemně. Má-li auditor podezření, že došlo ke spáchání podvodu, do kterého je zapojeno vedení, oznámí toto podezření osobám pověřeným řízením jednotky a projedná s nimi povahu, časový průběh a rozsah auditorských postupů potřebných k dokončení auditu.

97. Existují-li pochyby o bezúhonnosti nebo poctivosti osob pověřených řízením jednotky, vyhledá auditor při určování vhodného postupu pomoc právníka.
98. V úvodní fázi auditu se auditor domluví s osobami pověřenými řízením na povaze a rozsahu komunikace týkající se podvodů, do kterých jsou zapojeni zaměstnanci, kteří nejsou členy vedení, o nichž se auditor dozví a které nevedou k významnému zkreslení.
99. **Auditor informuje co nejdříve osoby pověřené řízením s příslušným stupněm odpovědnosti o významných nedostacích v návrhu nebo zavedení vnitřních kontrol, které mají sloužit k prevenci a odhalování podvodů, kterých si povšiml.**
100. Jestliže auditor odhalí riziko výskytu významného zkreslení účetní závěrky způsobeného podvodem, které vedení neřídí nebo u kterého chybí náležitá kontrola, nebo jestliže se auditor domnívá, že v procesu vyhodnocování rizik vedením existují významné nedostatky, informuje o těchto nedostacích ve vnitřním kontrolním systému ve svém sdělení o auditorských záležitostech spojených s řízením (viz ISA 260).
101. **Auditor posoudí, zda existují další záležitosti související s podvodem, které by měly být projednány s osobami pověřenými řízením jednotky[§].** Mezi tyto záležitosti může např. patřit:
- Obavy spojené s povahou, rozsahem a pravidelností vyhodnocování kontrol zavedených za účelem prevence a odhalování podvodů ze strany vedení a s rizikem zkreslení účetní závěrky.
 - Nedostatečná pozornost věnovaná vedením odhaleným významným nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému.
 - Nedostatečná pozornost věnovaná vedením odhaleným podvodům.
 - Auditorovo hodnocení kontrolního prostředí jednotky včetně otázek týkajících se způsobilosti a bezúhonnosti vedení.
 - Kroky podniknuté vedením, které by mohly naznačovat podvodné účetní výkaznictví, např. výběr a používání účetních pravidel a postupů ze strany vedení, které by mohlo svědčit o snaze vedení manipulovat zisky a oklamat tak uživatele účetní závěrky prostřednictvím zkreslení výsledků hospodaření a ziskovosti jednotky.
 - Obavy o náležitost a úplnost schvalování transakcí, které zřejmě nespadají do běžné činnosti.

Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejícími na dodržování zákonů

102. Profesionální povinnost auditora zachovávat mlčenlivost o údajích týkajících se klienta může omezit schopnost poskytnutí informací o podvodu mimo subjekt klienta. Auditor zváží při vymezování dalšího postupu v takové situaci využití pomoci právníka. Právní odpovědnost auditora se liší v jednotlivých zemích a v konkrétních situacích, větší sílu než povinnost zachovávat mlčenlivost mohou mít právní předpisy nebo soudní rozhodnutí. V některých zemích má např. auditor účetní závěrky povinnost hlásit výskyt podvodu orgánům dohledu. V některých zemích má také

[§] Viz standard ISA 260 „Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky“, odstavce 11 – 12.

auditor povinnost informovat orgány o nesprávnostech v případech, kdy vedení a osoby pověřené řízením nepřijmou nápravná opatření.

Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce

103. Pokud v důsledku zkreslení, které vyplynulo z podvodu nebo z podezření na spáchání podvodu, odhalí auditor mimořádné okolnosti, které omezí jeho schopnost pokračovat v provádění auditu, auditor:

- a) Zváží odbornou a právní odpovědnost vztahující se na danou situaci a posoudit, má-li povinnost informovat osobu nebo osoby, které požádaly o provedení auditu, případně regulační orgány;**
- b) Zváží možnost ukončení zakázky;**
- c) V případě ukončení zakázky:**
 - i) Projedná se členy příslušného stupně vedení a s osobami pověřenými řízením auditorovo ukončení zakázky a důvody ukončení; a**
 - ii) Posoudí, má-li odbornou nebo právní povinnost informovat osobu nebo osoby, které požádaly o provedení auditu, případně regulační orgány, o svém ukončení zakázky a o důvodech, které k němu vedly.**

104. Tyto mimořádné situace mohou vzniknout např. tehdy,:

- a) Pokud jednotka nepřijala ve vztahu k podvodu odpovídající opatření, která auditor považoval za daných okolností za potřebná, přestože podvod nebyl z pohledu účetní závěrky významný;**
- b) Auditorovo posouzení existence rizik výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem a výsledky auditorských testů naznačují výrazné riziko rozsáhlého podvodu; nebo**
- c) Auditor má značné obavy týkající se způsobilosti a bezúhonnosti vedení či osob pověřených řízením.**

105. S ohledem na různorodost situací, které mohou nastat, není možné popsat vyčerpávajícím způsobem případy, kdy je vhodné zakázku ukončit. Mezi skutečnosti, které ovlivňují rozhodnutí auditora, patří důsledky zapojení člena vedení nebo osob pověřených řízením (což může mít vliv na spolehlivost prohlášení vedení k auditu) a dopady, které by na auditora mohlo mít setrvání v jednotce.

106. I v takovýchto situacích má auditor jistou odbornou a právní odpovědnost, které se mohou v jednotlivých zemích lišit. V některých zemích může být auditor např. oprávněn nebo povinen předložit zprávu nebo hlášení osobě nebo osobám, které požádaly o provedení auditu, případně regulačním orgánům. S ohledem na mimořádnou povahu takových situací a na potřebu přihlídnout k právním požadavkům zváží auditor při rozhodování se o ukončení zakázky a při stanovování dalšího postupu využití právní pomoci a možnost informování akcionářů, regulačních orgánů a dalších subjektů^{}.**

^{**} Etický kodex odborných účetních Mezinárodní federace účetních auditorů obsahuje pokyny týkající se komunikace s navrženým auditorem, který má zakázku převzít.

Dokumentace

107. Dokumentace zachycující obeznámení se auditora s jednotkou a jejím prostředím a jeho vyhodnocení rizik výskytu významných nesprávností v souladu s požadavky odstavce 122 standardu ISA 315 zahrnuje:
- a) Významná rozhodnutí přijatá během diskuzí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkajících se náchylnosti účetní závěrky jednotky k významnému zkreslení způsobenému podvodem; a
 - b) Odhalená a vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.
108. Dokumentace reakcí auditora na vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností v souladu s požadavky odstavce 73 standardu ISA 330 zahrnuje:
- a) Souhrn reakcí na vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a povahu, časový průběh a rozsah auditorských postupů a návaznost těchto postupů na vyhodnocená rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení; a
 - b) Výsledky auditorských postupů včetně postupů navržených za účelem ošetření rizik nedodržení kontrol ze strany vedení.
109. Auditor zdokumentuje komunikaci týkající se podvodu s vedením, s osobami pověřenými řízením, s regulačními orgány a ostatními subjekty.
110. Jestliže auditor došel k závěru, že předpoklad existence rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není možné ve vztahu k zakázce použít, zdokumentuje důvody, které k tomuto závěru vedly.
111. Rozsah, v jakém jsou tyto záležitosti zdokumentovány, určuje auditor s využitím odborného úsudku.

Datum účinnosti

112. Tento standard platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Standard ISA 240 je ve všech významných ohledech použitelný na audity subjektů z veřejného sektoru.*
2. *Ve veřejném sektoru může být rozsah a povaha auditu týkajícího se prevence a odhalování podvodů ovlivněn legislativou, regulačními požadavky, nařízeními nebo ministerskými směrnicemi. Při tvoření si úsudku bude auditor muset přihlídnout k podmínkám mandátu.*

3. *Požadavky podávání zpráv o výskytu podvodu, ať již je odhalen v průběhu auditorského procesu, nebo nikoli, mohou být v souladu s odstavcem 102 standardu ISA 240 často předmětem zvláštních ustanovení auditního mandátu nebo související legislativy či nařízení.*
4. *V mnoha situacích nemá auditor v případě veřejného sektoru s ohledem na povahu mandátu nebo s přihlédnutím k veřejnému zájmu možnost ukončení zakázky, jak je popsáno v odstavci 103 tohoto standardu.*

Příklady rizikových faktorů podvodu

V této příloze jsou uvedeny příklady rizikových faktorů podvodu, s nimiž se auditor může setkat v nejrůznějších situacích. Samostatně jsou popsány příklady týkající se dvou druhů podvodu, které jsou pro auditorské posuzování důležité, tj. podvodné účetní výkaznictví a zpronevěra majetku. U obou těchto typů podvodu jsou rizikové faktory dále členěny na základě tří podmínek, které jsou splněny v případě výskytu významných nesprávností způsobených podvodem: a) pobídka/nátlak, b) příležitosti a c) postoj/ospravedlnění. Přestože rizikové faktory pokrývají široké spektrum situací, jsou pouze příkladem, a auditor tudíž může odhalit i další nebo odlišné faktory. Ne všechny ze jmenovaných příkladů jsou relevantní za všech okolností a některé budou více či méně významné v závislosti na velikosti jednotky nebo na vlastnické struktuře či konkrétní situaci. Pořadí rizikových faktorů uváděných jako příklady nikterak nenaznačuje jejich relativní významnost ani četnost výskytu.

Rizikové faktory týkající se nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví

Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů, které se týkají nesprávností způsobených úmyslným zkreslením účetní závěrky.

Pobídky/nátlak

1. Finanční stabilita nebo ziskovost jsou ohroženy ekonomickými podmínkami, podmínkami panujícími v daném odvětví nebo provozními podmínkami v jednotce, jako jsou:
 - Silná konkurence nebo nasycení trhu doprovázené klesajícími maržemi.
 - Vysoká citlivost na rychlé změny, např. technologií, zastaralosti zásob nebo úrokových sazeb.
 - Výrazný pokles poptávky a rostoucí podnikatelské potíže objevující se v daném odvětví nebo v celé ekonomice.
 - Provozní ztráty, z nichž vyplývá riziko konkurzu nebo převzetí jednotky ze strany konkurenční firmy.
 - Opakovaně záporné peněžní toky z provozních činností nebo neschopnost generovat peněžní toky z provozních činností za současného vykazování výnosů a růstu výnosů.
 - Rychlý nárůst ziskovosti nebo nepřiměřená ziskovost, zejména ve srovnání se ziskovostí jiných společností ze stejného odvětví.
 - Nové účetní, zákonné nebo regulační požadavky.
2. Na vedení je vyvíjen nepřiměřeně vysoký tlak ve spojitosti s plněním požadavků nebo očekávání třetích stran ve vztahu k:
 - Ziskovosti nebo dalšímu vývoji dle očekávání investičních analytiků, institucionálních investorů, významných věřitelů nebo jiných externích subjektů (zejména očekávání, která jsou přehnaně agresivní nebo nereálná),

- včetně očekávání vytvářených vedením např. v případě vydávání příliš optimistických tiskových zpráv nebo informací ve výročních zprávách.
- Potřeba získat další kapitálové nebo dluhové financování, které podmiňuje zachování konkurenceschopnosti, včetně financování velkých výzkumných a vývojových projektů nebo investičních výdajů.
 - Omezená schopnost plnit požadavky spojené s kotací na burzách nebo splácet závazky nebo dodržovat jiné požadavky smluv o poskytnutí úvěrů.
 - Skutečný nebo možný negativní vliv, který má vykazování špatných finančních výsledků na významné probíhající transakce, jako jsou podnikové kombinace nebo výběrová řízení.
3. Dostupné informace naznačují, že osobní finanční situace vedení nebo osob pověřených řízením je ohrožena finančními výsledky jednotky, protože:
- Tyto osoby vlastní v jednotce významný finanční podíl.
 - Značná část odměn těchto osob (např. prémie, akciové opce a odměny vyplácené v závislosti na výsledcích jednotky) závisí na dosažení přísně vymezených cílů spojených s cenou akcií, s výsledky hospodaření, s finanční situací nebo peněžními toky.^{††}
 - Tyto osoby poskytly osobní záruky za závazky jednotky.
4. Na vedení nebo provozní personál jednotky je vyvíjen nepřiměřeně velký tlak vyžadující splnění finančních cílů stanovených osobami pověřenými řízením, včetně motivačních cílů v oblasti tržeb či ziskovosti.

Příležitosti

1. Povaha daného odvětví nebo provozní činnosti jednotky nabízejí příležitosti k podvodnému účetnímu výkaznictví, které je důsledkem následujících skutečností:
- Významné transakce s propojenými osobami, které vybočují z běžného rámce činností, nebo s propojenými subjekty, jež nejsou auditovány nebo které jsou auditovány jinou firmou.
 - Silná finanční pozice v rámci daného odvětví nebo schopnost dominovat tomuto odvětví, která jednotce dovoluje diktovat si podmínky ve vztahu k dodavatelům nebo zákazníkům, což může vést k uzavírání transakcí za ceny, které nejsou cenami přiměřenými a obvyklými.
 - Aktiva, pasiva, výnosy nebo náklady vycházejí z odhadů, které jsou založeny na subjektivním posouzení nebo na nejistotách, které není snadné doložit.
 - Významné, nestandardní nebo velmi složité transakce, zejména transakce uzavírané ke konci období, které nastolují obtížné otázky ohledně „podstaty nad formou“.
 - Významné provozní činnosti umístěné nebo realizované v jurisdikcích s odlišným podnikatelským prostředím či kulturou.
 - Používání zprostředkovatelů, které není z obchodního hlediska opodstatněné.

^{††} Výplaty částek dle motivačních plánů pro vedení mohou záviset na dosažení cílů týkajících se pouze některých účtů nebo vybraných činností jednotky, přestože příslušné účty nebo činnosti mohou být z pohledu jednotky jako celku nevýznamné.

- Významné bankovní účty nebo provozovny v daňových rájích, které nemají obchodní opodstatnění.
2. Vedení není účinně kontrolováno v důsledku toho, že:
- Vedení dominuje jediná osoba nebo malá skupina osob (v jednotkách, které neřídí jejich vlastní), které nepodléhají adekvátním kontrolám.
 - Dohled vykonávaný osobami pověřenými řízením nad procesem účetního výkaznictví a nad vnitřními kontrolami není efektivní.
3. Jednotka má složitou nebo nestabilní organizační strukturu, což dokládají následující skutečnosti:
- Obtížné určování organizací nebo osob, které vlastní v jednotce rozhodující podíl.
 - Příliš složitá organizační struktura, jejíž součástí jsou nestandardní právnické osoby nebo nezvyklá manažerská hierarchie.
 - Velká fluktuace vrcholového vedení, právních poradců nebo osob pověřených řízením.
4. Prvky vnitřního kontrolního systému nefungují náležitě v důsledku následujících skutečností:
- Nedostatečné sledování kontrol včetně automatizovaných kontrol a kontrol mezitímního účetního výkaznictví (jsou-li vydávány zprávy a výkazy pro externí subjekty).
 - Velká fluktuace pracovníků z oblasti účetnictví, interního auditu nebo informačních technologií nebo zaměstnávání osob s nedostatečnou kvalifikací.
 - Neúčinné účetní a informační systémy včetně významných nedostatků ve fungování vnitřních kontrol.

Postoj/ospravedlnění

- Neúčinná realizace či podpora etických norem jednotky nebo neefektivní informování o nich a dohled nad jejich dodržováním ze strany vedení nebo informování o nesprávných hodnotách a etických normách.
- Příliš rozsáhlé zapojení členů vedení z nefinančních oblastí fungování jednotky do procesu výběru účetních pravidel a postupů nebo určování významných odhadů.
- Informovanost o porušování zákonů o cenných papírech nebo jiných zákonů a nařízení členy užšího vedení nebo vznášení nároků proti jednotce členy užšího vedení nebo osobami pověřenými řízením a nařčení ze spáchání podvodu nebo z porušování zákonů a předpisů vznesená těmito osobami.
- Značný zájem vedení o změnu vývoje zisků na akcii a o udržení zisků nebo jejich zvýšení.
- Postup, v rámci kterého se vedení zavazuje analytikům, věřitelům a dalším třetím stranám k dosahování agresivních nebo nereálných prognóz.
- Nulová snaha vedení odstranit včas známé nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.

- Zájem vedení o využívání neodpovídajících prostředků k minimalizaci vykazovaných zisků pro daňové účely.
- Špatná morálka vrcholového vedení.
- Vlastník-vedoucí pracovník nerozlišuje mezi soukromými a podnikovými transakcemi.
- Spory mezi akcionáři v jednotce.
- Opakované pokusy vedení ospravedlnit nesprávné účtování na základě zásady významnosti.
- Vztah mezi vedením a stávajícím či předchozím auditorem je napjatý, o čemž svědčí následující skutečnosti:
 - Časté spory se stávajícím či předchozím auditorem týkající se účetních a auditorských záležitostí a výkaznictví.
 - Přehnané požadavky na auditora jako nereálné časové lhůty k dokončení auditu nebo k vydání zprávy auditora.
 - Formální i neformální omezení ve vztahu k auditorovi, která neadekvátně omezují přístup k pracovníkům nebo k informacím nebo zmenšují možnost efektivní komunikace s osobami pověřenými řízením.
 - Panovačné chování vedení v kontaktu s auditorem, včetně pokusů o ovlivnění rozsahu auditorovy práce nebo výběru osob pracujících na zakázce či poskytujících během auditu konzultace.

Rizikové faktory vyplývající z nesprávností způsobených zpronevěrou majetku

Rizikové faktory, které jsou spojeny s nesprávnostmi vyplývajícími ze zpronevěry majetku, se také dále dělí podle tří podmínek, jež jsou splněny v případě výskytu podvodu: a) pobídka/nátlak, b) příležitosti a c) postoj/ospravedlnění. Některé z rizikových faktorů, které se týkají nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví, se mohou objevit i v situacích, kdy došlo k výskytu nesprávností způsobených zpronevěrou majetku. Např. neúčinné sledování vedení a nedostatků ve vnitřním kontrolním systému může být příčinou jak nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím, tak zpronevěrou majetku. Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů souvisejících s nesprávnostmi vyplývajícími ze zpronevěry majetku.

Pobídky/nátlak

1. Osobní finanční závazky mohou vytvářet tlak na vedení nebo zaměstnance s přístupem k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být zcizen, a svádět je ke zpronevěře tohoto majetku.
2. Negativní vztahy mezi jednotkou a zaměstnanci, kteří mají přístup k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být zcizen, mohou pobízet tyto zaměstnance ke zpronevěře tohoto majetku. Negativní vztahy mohou být např. důsledkem:
 - Již provedeného nebo očekávaného propouštění pracovníků.
 - Již provedených nebo očekávaných změn v systému odměňování zaměstnanců.
 - Povýšení nebo odměňování provedeného odlišně od očekávání.

Příležitosti

1. Určité skutečnosti nebo okolnosti mohou zvýšit náchylnost majetku ke zpronevření. Příležitosti ke zpronevěře majetku se např. zvětšují v následujících situacích:
 - Velké částky peněžních prostředků v hotovosti nebo po zpracování.
 - Položky zásob malé svou velikostí, které ale mají vysokou hodnotu nebo o které je velký zájem.
 - Snadno směnitelný majetek, např. dluhopisy na doručitele, diamanty nebo počítačové čipy.
 - Dlouhodobý majetek malý svou velikostí, obchodovatelný nebo postrádající jasné označení vlastnictví.
2. Nedostatečná vnitřní kontrola nad majetkem může zvýšit náchylnost tohoto majetku ke zpronevěře. Ke zpronevěře majetku může např. dojít z následujících důvodů:
 - Nedostatečné oddělení povinností a zodpovědností nebo neexistence nezávislých kontrol.
 - Nedostatečná kontrola výdajů vrcholového vedení, jako jsou cestovní náklady nebo další proplácené výdaje.
 - Nedostatečná kontrola zaměstnanců odpovědných za majetek, např. nedostatečná kontrola a sledování detašovaných provozoven.
 - Nedostatečné prověřování zaměstnanců, kteří mají přístup k majetku.
 - Nenáležitě vedení záznamů o majetku.
 - Nenáležitý systém schvalování transakcí (např. nákupů).
 - Nedostatečná fyzická ochrana peněžních prostředků, investic, zásob nebo dlouhodobého majetku.
 - Chybějící úplné a včasné odsouhlasování majetku.
 - Chybějící náležité a včasné zdokumentování transakcí, např. dobropisů za vrácené zboží.
 - Nedostatek povinné dovolené pro zaměstnanec plnící klíčové kontrolní funkce.
 - Nedostatečné pochopení informačních technologií ze strany vedení, což umožňuje pracovníkům z této oblasti dopouštět se zpronevěry.
 - Neodpovídající přístupové kontroly u automatizovaných záznamů včetně kontrol a prověrek záznamů o úkonech vykonaných v počítačových systémech.

Postoj/ospravedlnění

- Přehlížení potřeby sledovat nebo snižovat rizika spojená se zpronevěrou majetku.
- Nedostatečná pozornost věnovaná vnitřní kontrole zpronevřování majetku projevující se nedodržováním stávajících kontrol nebo zanedbáváním nápravy známých nedostatků v oblasti vnitřních kontrol.
- Chování svědčící o nespokojenosti s jednotkou nebo s jejím zacházením se zaměstnanci.
- Změny v chování nebo v životním stylu naznačující možnou zpronevěru majetku.
- Tolerování drobných krádeží.

Příklady možných auditorských postupů, kterými je možné reagovat na vyhodnocená rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem

Níže jsou uvedeny příklady možných auditorských postupů, jimiž je možné reagovat na rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem, která vyplývá jak z podvodného účetního výkaznictví, tak ze zpronevěry majetku. Přestože tyto postupy pokrývají širokou škálu situací, jedná se jen o příklady, nikoli o nejvhodnější postupy vyhovující nutně za všech okolností. Pořadí postupů uváděných jako příklady nikterak nenaznačuje jejich relativní významnost.

Posuzování na úrovni tvrzení

Konkrétní reakce na auditorovo vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem se budou lišit v závislosti na druhu nebo kombinaci rizikových faktorů podvodu nebo zjištěných podmínek, zůstatků účtů, skupin transakcí a tvrzení, která mohou být touto nesprávností ovlivněna.

Níže jsou uvedeny konkrétní příklady reakcí:

- Návštěva pracovišť nebo provedení určitých testů bez předchozího oznámení, např. kontrola zásob na místech, kde auditorova návštěva nebyla předem oznámena nebo přepočít peněžních prostředků k určitému datu, opět bez ohlášení.
- Vznesení požadavku, aby inventura byla provedena na konci účetního období nebo téměř na jeho konci, aby bylo sníženo riziko manipulace zůstatků v období mezi datem provedení inventury a koncem účetního období.
- Upravení auditorského přístupu v běžném roce, např. slovní kontakt s významnými zákazníky a dodavateli kromě zaslání písemných potvrzení, zaslání žádostí o vydání potvrzení konkrétní straně v rámci organizace nebo získání většího počtu různých informací.
- Provedení podrobné prověrky čtvrtletních a ročních úprav jednotky a prošetření všech úprav, které se díky své povaze nebo výši jeví jako nestandardní.
- U významných nebo nestandardních transakcí, zejména u transakcí provedených na konci roku nebo téměř na jeho konci, prověření možnosti existence propojených osob a prověření zdrojů finančních prostředků, které transakci umožnily.
- Provedení testů věcné správnosti s využitím samostatných údajů, které nebyly zpracovány do jediného souhrnu, např. srovnání tržeb a nákladů na jejich dosažení podle pracovišť, oddělení nebo podle období s očekáváním auditora.
- Vedení pohovorů s pracovníky z oblastí, ve kterých bylo odhaleno riziko výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem, a získání jejich názoru na dané riziko a přehledu o tom, zda a jak je riziko podchyceno kontrolami.
- Pokud další nezávislí auditoři provádějí audit účetní závěrky některé z dceřiných společností, divizí nebo poboček, projednat s nimi rozsah prací potřebných k ošetření rizik výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem vlivem transakcí a činností mezi těmito složkami.
- Je-li práce experta zvláště významná z pohledu položky účetní závěrky, u které je vysoké riziko existence rizika výskytu nesprávnosti způsobené podvodem, provedení dodatečných postupů vztahujících se k některému z předpokladů experta nebo ke všem

jeho předpokladům, metodám nebo zjištěním v zájmu určení toho, zda jsou tato zjištění přiměřená, případně využití práce dalšího experta pro tyto účely.

- Provedení auditorských postupů za účelem analyzování vybraných počátečních zůstatků rozvahových účtů z dříve ověřené účetní závěrky, aby bylo možné vyhodnotit, jak byly určité záležitosti týkající se účetních odhadů a úsudků, např. rezerva na vrácení prodaného zboží, vyřešeny s možností časového odstupe.
- Provedení postupů na účtech nebo dalších odsouhlaseních připravených jednotkou a přihlédnutí k předběžným odsouhlasením.
- Provedení počítačových postupů, jako je shromažďování dat za účelem testování výskytu anomálií v určité populaci.
- Testování celistvosti počítačem pořízených záznamů a transakcí.
- Vyhledání dalších důkazních informací ze zdrojů mimo auditovanou jednotku.

Zvláštní reakce – nesprávnosti vyplývající z podvodného účetního výkaznictví

Níže jsou uvedeny příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení existence rizik výskytu významných nesprávností způsobených úmyslným zkreslením účetní závěrky:

Účtování výnosů

- Provedení analytických testů věcné správnosti ve vztahu k výnosům za využití nesumarizovaných dat, např. srovnání výnosů vykázaných podle měsíců a podle oddělení nebo obchodních segmentů během běžného období se srovnatelnými předchozími obdobími. Při odhalování nestandardních nebo neočekávaných výnosových vztahů či transakcí mohou pomoci auditorské techniky s využitím počítače.
- Ověření si podmínek některých důležitých smluv u zákazníků a ověření existence vedlejších dohod, neboť účtování výnosů je často ovlivněno smluvními podmínkami nebo vedlejšími dohodami a východiska pro výpočet slev nebo určení období, k nimž se slevy vztahují, jsou často nedostatečně zdokumentována. V těchto případech jsou důležitá např. kritéria přijetí a dodání a platební podmínky, chybějící budoucí povinnosti dodavatelů, právo na vrácení výrobku, zaručená množství prodávaných výrobků a rezervy na zrušení dodávek nebo na vrácení peněz.
- Získání informací od zaměstnanců prodejního a marketingového oddělení jednotky, případně od interních právníků, o prodeích a o zboží vyskladněném na konci období a o veškerých nezvyklých podmínkách transakcí.
- Fyzická přítomnost na několika pracovištích na konci roku a sledování vyskladňování zboží nebo jeho přípravu k vyskladnění (případně vrácení zboží, které čeká na zpracování) a provedení příslušných procedur přiřazení tržeb a zásob do správného období.
- V situacích, kdy jsou výnosové transakce zahajovány, zpracovány a zaúčtovány elektronicky, testování kontrol a určení toho, zda tyto kontroly poskytují jistotu, že zaúčtované výnosové transakce skutečně proběhly a byly správně zaúčtovány.

Objem zásob

- Prověření záznamů jednotky o zásobách a určení pracovišť nebo položek, které vyžadují během fyzické inventury zvýšenou pozornost.
- Sledování inventur na určitých místech bez předchozího ohlášení nebo provedení inventur na všech pracovištích ve stejný den.

- Provedení inventur na konci účetního období nebo téměř na jeho konci, aby bylo sníženo riziko nedovolené manipulace v období mezi konáním inventury a koncem vykazovaného období.
- Provedení dodatečných procedur během sledování inventury, např. pečlivější prověření položek uložených v krabicích, zkontrolování způsobu, jakým je zboží uloženo (např. pilíře se základnou z krabic, kde chybí prostřední vnitřní krabice) nebo označeno, a vlastností kapalných látek, jako jsou parfémy nebo zvláštní chemikálie (tzn. jejich čírost, stupeň kvality nebo koncentrace). V této spojitosti může být užitečné využít práce experta,
- Porovnání objemu zásob v běžném období s předchozími obdobími podle třídy nebo kategorie zásob, místa uskladnění nebo jiných kritérií, případně srovnání objemů zjištěných z průběžné evidence,
- Použití auditorských technik s využitím počítače k dalšímu otestování souhrnných údajů o fyzických inventurách, např. seřídění zásob podle inventárního čísla k otestování kontrol týkajících se tohoto označení nebo podle sériového čísla položek k otestování možnosti vynechání položek při inventuře nebo dvojího započítání.

Odhady vedení

- Využití práce experta k sestavení nezávislého odhadu, který je srovnán s odhadem vedení.
- Zjišťování informací od osob mimo vedení a účetní oddělení za účelem ověření schopnosti a vůle vedení realizovat plány, které jsou důležité pro sestavení odhadu.

Zvláštní reakce – nesprávnosti způsobené zpronevěrou majetku

Odlišné podmínky vyžadují odlišné reakce. Standardně je auditorská reakce na existenci rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem souvisejícím se zpronevěrou majetku soustředěna na určité zůstatky účtů a skupiny transakcí. I když některé z auditorských reakcí uvedených ve dvou kategoriích výše mohou být v takovýchto situacích použity, musí rozsah práce vycházet z konkrétních informací o zjištěném riziku zpronevěry.

Níže jsou uvedeny příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené zpronevěrou majetku:

- Přepočet peněžních prostředků nebo cenných papírů ke konci roku nebo téměř na jeho konci.
- Ověření pohybů na účtu přímo u zákazníků (včetně dobropisování a pohybů spojených s vrácením prodaných výrobků spolu s daty provedení plateb) za období, které je předmětem auditu.
- Provedení rozboru výnosů z odepsaných účtů.
- Provedení rozboru schodků v zásobách podle místa uložení nebo druhů výrobků.
- Porovnání nejdůležitějších ukazatelů týkajících se zásob se standardem pro dané odvětví.
- Prověření podpůrné dokumentace a zjištění změn v průběžné evidenci o zásobách.
- Počítačové srovnání seznamu dodavatelů se seznamem zaměstnanců a vyhledání shodných adres nebo telefonních čísel.

- Počítačové prohledání mzdové agendy a vyhledání adres, označení zaměstnanců, čísel používaných ve styku s finančními úřady nebo čísel bankovních účtů uvedených vícekrát.
- Prověření osobních složek s nedostatečnými údaji o vykonané práci, např. složek, ve kterých chybí hodnocení práce.
- Provedení rozboru slev z prodejní ceny a hodnot vráceného zboží a zjištění nestandardních modelů nebo tendencí.
- Ověření zvláštních smluvních ujednání u třetích stran.
- Získání důkazů o tom, že smlouvy jsou plněny v souladu s dojednanými podmínkami.
- Prověření přiměřenosti velkých nebo nestandardních nákladů.
- Prověření schválení a účetní hodnoty půjček poskytnutých vrcholovému vedení a propojeným osobám.
- Prověření výše a přiměřenosti částek uvedených ve výkazech výdajů předložených vrcholovým vedením.

Příklady skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu

Níže jsou uvedeny příklady skutečností, které mohou naznačovat možnost, že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost způsobenou podvodem.

Nesrovnalosti v účetních záznamech, např.:

- Transakce, které nejsou zaúčtovány včas a v úplnosti nebo jsou zaúčtovány v nesprávné výši, v nesprávném účetním období, nejsou správně klasifikovány nebo jejich zaúčtování neodpovídá pravidlům jednotky.
- Zůstatky nebo transakce, u kterých chybí podpůrná dokumentace nebo schválení.
- Úpravy na poslední chvíli, které výrazně mění finanční výsledky.
- Důkazy o přístupu zaměstnanců do systémů a záznamů, které nevyžadovalo plnění jejich oficiálních povinností.
- Informace nebo stížnosti týkající se podezření ze spáchání podvodu předané auditorovi.

Vzájemně si odporující nebo chybějící důkazy, např.:

- Chybějící dokumenty.
- Dokumenty, které byly zřejmě upraveny.
- Existence dokumentů, které by měly v originále existovat fyzicky, pouze ve fotokopiích nebo v elektronické formě.
- Významné neobjasněné položky či odsouhlasení.
- Nestandardní změny v rozvaze nebo změny v tendencích, v důležitých ukazatelích v účetní závěrce nebo ve vztazích, např. pohledávky rostoucí rychleji než výnosy.
- Nejednotné, nedůsledné nebo nečekané reakce vedení či zaměstnanců zjištěné při dotazování nebo provádění analytických postupů.
- Nezvyklé nesrovnalosti mezi záznamy jednotky a obdrženými konfirmacemi.
- Velký počet kreditních položek na účtech pohledávek a dalších úprav pohledávek.
- Neobjasněné nebo nedostatečně objasněné rozdíly mezi saldokontem pohledávek a kontrolním účtem nebo mezi záznamy zákazníků a saldokontem pohledávek.
- Chybějící nebo neexistující zrušené šeky v situacích, kdy jsou zrušené šeky obvykle vráceny jednotce spolu s výpisem z bankovního účtu.
- Chybějící zásoby nebo fyzické položky majetku značného objemu.
- Chybějící elektronické důkazy nebo důkazy, které nejsou k dispozici přes požadavky a pravidla jednotky týkající se archivace záznamů.
- Oproti očekávání menší nebo větší počet odpovědí na žádosti o konfirmaci.
- Neschopnost předložit důkazy o testování a realizaci vývoje klíčových systémů a změn v programech u změn a implementací provedených v běžném roce.

Problematické nebo nestandardní vztahy mezi auditorem a vedením, např.:

- Odepření přístupu k záznamům, do prostor, k některým zaměstnancům, zákazníkům, dodavatelům nebo dalším osobám, od nichž by bylo možné získat důkazní informace.
- Nepřiměřené časové lhůty požadované vedením při řešení složitých nebo sporných záležitostí.
- Stížnosti vedení na práci auditora nebo výhrůžky vedení směřované na členy týmu pracujícího na zakázce, zejména ve spojitosti s auditorovým kritickým vyhodnocením důkazních informací nebo v případě nesouhlasu s vedením.

- Mimořádná zdržení na straně jednotky při poskytování požadovaných informací.
- Neochota zajistit auditorovi přístup k důležitým elektronickým souborům k otestování pomocí auditorských technik s využitím počítače.
- Odepření přístupu k důležitým provozním pracovníkům úseku informačních technologií a k zařízení tohoto úseku včetně pracovníků z oblasti bezpečnosti, provozních činností a vývoje systémů.
- Neochota doplňovat a upravovat informace zveřejňované v účetní závěrce tak, aby byly úplné a srozumitelné.
- Neochota věnovat pozornost zjištěným nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému.

Další příklady:

- Neochota vedení dovolit auditorovi sejít se k důvěrnému jednání s osobami pověřenými řízením.
- Účetní zásady , která jsou zřejmě v rozporu se standardy pro dané odvětví.
- Časté změny v účetních odhadech, které zřejmě nejsou podmíněny změnami situace.
- Tolerování porušování kodexu chování jednotky.