

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 240**

**POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Charakteristika podvodu	2 - 3
Odpovědnost za předcházení a odhalení podvodu.....	4 – 9
Datum účinnosti	10
Cíle	11
Definice	12
Požadavky	
Profesní skepticismus.....	13 – 15
Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce	16
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	17 – 25
Odhalení a posouzení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem.....	26 - 28
Reakce na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem.....	29 - 34
Vyhodnocení důkazních informací	35 – 38
Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce.....	39
Písemná prohlášení	40
Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.....	41 - 43
Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejícími na dodržování zákonů	44
Dokumentace	45 – 48
Aplikační a vysvětlující část	
Charakteristika podvodu	A1 - A6
Profesní skepticismus.....	A7 - A9
Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce	A10 - A11
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	A12 - A27

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Odhalení a posouzení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem.....	A28 - A32
Reakce na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem.....	A33 - A48
Vyhodnocení důkazních informací	A49 - A53
Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce.....	A54 - A57
Písemná prohlášení	A58 - A59
Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.....	A60 - A65
Komunikace s regulačními orgány a orgány dohlížejícími na dodržování zákonů	A66 - A68
Příloha 1: Příklady faktorů rizika podvodu	
Příloha 2: Příklady možných auditorských postupů, kterými lze reagovat na vyhodnocená rizika výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem	
Příloha 3: Příklady skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorскими standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora ve vztahu k podvodům při auditu účetní závěrky. Konkrétně popisuje, jak je třeba aplikovat ISA 315¹ (revidované znění 2019) a ISA 330² v souvislosti s rizikem materiálního zkreslení v důsledku podvodu.

Charakteristika podvodu

2. Nesprávnosti v účetní závěrce mohou vyplynout buď z podvodu, nebo z chyby. Rozhodujícím faktorem pro odlišení podvodu od chyby je, zda byla činnost, v jejímž důsledku došlo k nesprávnosti v účetní závěrce, úmyslná, či neúmyslná.
3. Ačkoli je podvod široký právní pojem, pro účely těchto standardů ISA se auditor zabývá podvodem, který způsobuje materiální nesprávnost v účetní závěrce. Pro auditora jsou relevantní dva typy záměrné nesprávnosti - nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví a nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku. Ačkoli auditor může mít podezření na vznik podvodu nebo jej může v méně častých případech odhalit, nezaujímá právní stanovisko k tomu, zda k podvodu skutečně došlo. (viz odstavce A1 - A6)

Odpovědnost za předcházení a odhalení podvodu

4. Primární odpovědnost za předcházení a odhalení podvodu nesou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a vedení účetní jednotky. Je důležité, aby vedení, které je pod dohledem osob pověřených správou a řízením, kladlo velký důraz na předcházení podvodu, které může zmenšit příležitost ke spáchání podvodu, a na odstrašování od podvodu, které může jednotlivce odradit od páčání podvodu vzhledem k pravděpodobnosti, že bude odhalen a potrestán. To vyžaduje úsilí o vytvoření kultury čestného a etického chování, kterou může upevnit i aktivní dohled ze strany osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. Součástí dohledu osobami pověřenými správou a řízením je také posouzení možnosti obejít kontroly či uplatnit další nepatřičný vliv na zpracování účetní závěrky, jako např. snahy vedení manipulovat výnosy za účelem ovlivňování názoru analytiků na výkonnost účetní jednotky a její ziskovost.

Povinnosti auditora

5. Auditor provádějící audit v souladu se standardy ISA je odpovědný za získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnosti, ať už způsobené podvodem či chybou. Vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje nevyhnutelné riziko, že některé materiální nesprávnosti v účetní závěrce mohou zůstat neodhaleny, a to i tehdy, bude-li audit náležitým způsobem naplánován a bude-li proveden v souladu s auditorskými standardy.³
6. Jak je popsáno v ISA 200⁴, potenciální dopady přirozených omezení auditu jsou zvláště významné u nesprávnosti, která je důsledkem podvodu. Riziko neodhalení materiálních

¹ ISA 315 (revidované znění 2019) „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

³ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce A51 - A52.

⁴ ISA 200, odstavec A51.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

nesprávností v důsledku podvodu je větší než riziko neodhalení materiálních 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 závisí na různých faktorech, např. zručnosti pachatele, frekvenci a rozsahu manipulace, míry tajného ujednání osob, relativního objemu jednotlivých manipulovaných částek a pozice jednotlivých osob podílejících se na podvodu. Ačkoliv auditor může identifikovat příležitosti ke spáchání podvodu, je těžké, aby určil, zda nesprávnosti v oblasti úsudku, jako jsou např. účetní odhady, byly způsobeny podvodem nebo chybou.

7. Navíc riziko, že auditor neobjeví materiální 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, prezentovat podvodné finanční informace nebo obejít kontroly navržené k prevenci podobných podvodů ze strany ostatních zaměstnanců.
8. Při získávání přiměřené jistoty je auditor povinen uplatňovat profesní skepticismus, zvažovat možnost, že vedení obešlo kontroly, a mít na paměti, že auditorské postupy účinné pro odhalování chyby nemusejí být účinné při odhalování podvodu. Požadavky uvedené v tomto standardu jsou navrženy s cílem pomoci auditorovi určit a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem a navrhnout postupy pro odhalení takové nesprávnosti.
9. Auditor může mít na základě právních předpisů nebo příslušných etických požadavků další povinnosti týkající se nesouladu účetní jednotky s právními předpisy, včetně podvodů, a tyto povinnosti se mohou lišit od tohoto standardu či jiných standardů ISA nebo mohou jít nad jejich rámec. Jedná se o povinnosti např. v následujících oblastech: (viz odstavec A5a)
 - (a) reagování na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy, včetně požadavků týkajících se informování vedení a osob pověřených správou a řízením, vyhodnocení, zda vedení a tyto osoby na nesoulad vhodně zareagovaly, a rozhodnutí, zda je třeba podniknout další opatření,
 - (b) informování ostatních auditorů o zjištěném nesouladu nebo o podezření na nesoulad s právními předpisy (např. v případě auditu účetní závěrky skupiny),
 - (c) požadavky na zdokumentování zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy.

Při plnění těchto dalších povinností může auditor získat nové informace relevantní pro práci prováděnou podle tohoto a jiných standardů ISA (např. informace týkající se integrity vedení, případně osob pověřených správou a řízením).

Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

11. Auditor má následující cíle:

- (a) identifikovat a zhodnotit riziko vzniku materiální nesprávnosti způsobené podvodem,
- (b) získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnocovaných rizik výskytu materiální nesprávnosti v důsledku podvodu pomocí toho, že na tato rizika vhodným způsobem zareaguje a
- (c) vhodným způsobem reagovat na podvod nebo podezření z podvodu zjištěné během auditu.

Definice

12. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené výrazy následující význam:

- (a) podvod - úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody,
- (b) faktory rizika podvodu – události nebo okolnosti, které indikují podněcování nebo nátlak ke spáchání podvodu, nebo umožňují jeho spáchání.

Požadavky

Profesní skepticismus

13. V souladu s ISA 200⁵ je auditor povinen během auditu uplatňovat profesní skepticismus s vědomím, že může dojít k materiální nesprávnosti v důsledku podvodu, a to bez ohledu na předchozí zkušenost auditora ohledně poctivosti a integrity vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A8-A9)

14. Pokud nemá auditor důvod k jakýmkoli podezřením, může považovat 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, aniž by o tom byl auditor informován, je auditor povinen provést další šetření. (viz odstavec A10)

15. Jsou-li odpovědi na otázky položené vedení a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky rozporuplné, auditor je povinen zjištěné rozpory prošetřit.

Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce

16. ISA 315 (revidované znění 2019) vyžaduje, aby proběhla projednávání záležitostí v rámci týmu provádějícího zakázku a aby partner odpovědný za zakázku určil, které záležitosti budou sděleny členům týmu, kteří se projednávání nezúčastnili⁶. Projednávání se musí zaměřit především na to, jak a kde je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k materiální nesprávnosti způsobené podvodem, včetně možného způsobu vzniku podvodu. Při jednání

⁵ ISA 200, odstavec 15.

⁶ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 17 – 18.

jsou členové týmu pracujícího na zakázce povinni odhlédnout od skutečnosti, že věří v poctivost a integritu osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. (viz odstavce A11 - A12)

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

17. Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností zaměřených na pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, příslušného rámce účetního výkaznictví a vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak je uvedeno v ISA 315 (revidované znění 2019) ⁷, je auditor povinen postupovat podle odstavců 18 - 25, aby získal informace využitelné pro identifikaci rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem.

Vedení a ostatní osoby v účetní jednotce

18. Auditor je povinen se vedení dotázat na:

- (a) jeho hodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslena vlivem výskytu podvodu, včetně povahy, rozsahu a frekvence takovýchto hodnocení, (viz odstavce A13 - A14)
- (b) proces zavedený vedením sloužící k odhalování a reagování na rizika výskytu podvodu v účetní jednotce, včetně všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení identifikovalo nebo na něž bylo upozorněno, nebo na skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejněné údaje, u kterých by mohlo existovat riziko výskytu podvodu, (viz odstavec A15)
- (c) způsob, jakým vedení obeznamuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky se svými procesy sloužícími k odhalování rizik výskytu podvodu a k reagování na ně, a
- (d) způsob, jakým vedení obeznamuje zaměstnance se svými názory na obchodní postupy a etické chování.

19. Auditor je povinen klást otázky vedení a dalším relevantním osobám v rámci účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o jakémkoli skutečném nebo údajném podvodu, který se týká účetní jednotky, nebo o podezření ze spáchání takového podvodu. (viz odstavce A16 - A18)

20. U těch účetních jednotek, které mají oddělení interního auditu, je auditor povinen klást dotazy příslušným pracovníkům tohoto oddělení, aby zjistil, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají účetní jednotky, a aby získal jejich názory na rizika výskytu podvodu. (viz odstavec A19)

Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky

21. Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy jejího vedení⁸, auditor je povinen seznámit se s tím, jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky uskutečňují dohled nad procesy vedení pro odhalování rizik výskytu podvodu v účetní jednotce a reagování na ně a nad vnitřním kontrolním systémem, který vedení zavedlo pro snížení těchto rizik. (viz odstavce A20 - A22)

⁸ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

22. Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy jejího vedení, auditor je povinen klást dotazy osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, aby zjistil, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, které se dotýkají účetní jednotky. Tyto otázky jsou kladeny také proto, aby potvrdily odpovědi na otázky kladené členům vedení.

Odhalené nezvyklé nebo neočekávané vztahy

23. Auditor je povinen posoudit, zda nezvyklé či neočekávané vztahy, které byly odhaleny při provádění analytických postupů, včetně těch, které se vztahují k výnosovým účtům, nemohou naznačovat existenci rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem.

Další informace

24. Auditor je povinen zvážit, zda další získané informace nenaznačují výskyt materiálních nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavec A23)

Posouzení faktorů rizika podvodu

25. Auditor je povinen posoudit, zda informace získané z jiných postupů vyhodnocování rizik a provedených souvisejících činností nenaznačují, že je přítomen jeden nebo více faktorů rizika podvodu. Faktory rizika podvodu nemusí nutně naznačovat existenci podvodu, nicméně bývají často přítomny v podmínkách, kde k podvodům došlo, a mohou tedy naznačovat rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavce A24 - A28)

Odhalení a posouzení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem

26. V souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) je auditor povinen odhalovat a vyhodnocovat rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení v případě skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů⁹.
27. Při odhalování a posuzování rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem je auditor povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Odstavec 47 specifikuje dokumentaci požadovanou v případě, dojde-li auditor k závěru, že tento předpoklad není v podmínkách zakázky relevantní a že neodhalil v účtování o výnosech riziko výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem. (viz odstavce A29 - A31)
28. Auditor je povinen nakládat s vyhodnocenými riziky výskytu materiální nesprávnosti způsobenými podvodem jako s významnými riziky a následně se seznámit, identifikovat, v rozsahu, v jakém tak zatím neučinil, kontroly účetní jednotky, které tato rizika pokrývají, posoudit jejich návrh a zjistit, zda byly implementovány⁹. (viz odstavce A32-A33)

Reakce na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem

⁹ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 28.

Celkové reakce

29. V souladu s ISA 330 je auditor povinen určit celkovou reakci na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky¹⁰. (viz odstavec A34)
30. Při určování celkové reakce na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky je auditor povinen:
- (a) jmenovat pracovníky a dohlížet na ně na základě zvážení znalostí, dovedností a schopností osob, které mají být pověřeny plněním významných úkolů na zakázce, a vlastního hodnocení rizik výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem pro zakázku, (viz odstavce A35 - A36)
 - (b) zvážit, zda výběr a použití účetních pravidel v účetní jednotce, zejména takových, které souvisí se subjektivními měřeními a komplexními transakcemi, nemohou naznačovat výskyt podvodného účetního výkaznictví způsobeného snahou vedení manipulovat výnosy, a
 - (c) do volby povahy, načasování a rozsahu auditorských postupů zabudovat prvek nepředvídatelnosti. (viz odstavec A37)

Auditorské postupy reagující na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení

31. V souladu s ISA 330 je auditor povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, jejichž povaha, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení¹¹. (viz odstavce A38 - A41)

Auditorské postupy reagující na rizika související s nedodržováním kontrol vedením

32. Vedení má jedinečnou možnost páchat podvody, protože může manipulovat účetní záznamy a sestavit podvodnou účetní závěrku tím, že nedodrží kontroly, které jinak zdánlivě fungují účinně. Míra rizika, že vedení obchází kontroly, se bude sice v různých účetních jednotkách lišit, ale samotné riziko bude přítomno ve všech účetních jednotkách. Z důvodu nepředvídatelnosti způsobu, jakým takové obcházení kontrol může probíhat, je toto riziko rizikem výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem, a tedy rizikem významným.
33. Bez ohledu na auditorovo hodnocení rizik nedodržování kontrol vedením je auditor povinen navrhnout a provést auditorské postupy s cílem:
- (a) zkontrolovat správnost účetních zápisů v hlavní knize a dalších úprav provedených při sestavení účetní závěrky. Při návrhu a provádění auditorských postupů pro takové testy je auditor povinen:
 - (i) klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav,
 - (ii) vybrat účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období a

¹⁰ ISA 330, odstavec 5.

¹¹ ISA 330, odstavec 6.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- (iii) zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během daného období. (viz odstavce A42 - A45)
 - (b) prověřit, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě, a zhodnotit, zda případné podmínky způsobující předpojatost představují riziko vzniku materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Při této kontrole je auditor povinen:
 - (i) zhodnotit, zda úsudky a rozhodnutí vedení účetní jednotky při provádění účetních odhadů obsažených v účetní závěrce, a to i pokud je každý takový odhad sám o sobě přiměřený, nenaznačují možnou předpojatost ze strany vedení účetní jednotky, které by mohlo představovat riziko výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Pokud ano, je auditor povinen přehodnotit účetní odhady jako celek, a
 - (ii) provést zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů vedení v souvislosti s významnými účetními odhady uvedenými v účetní závěrce za předcházející období. (viz odstavce A46 - A48)
 - (c) u významných transakcí, které se vymykají běžné obchodní činnosti účetní jednotky nebo vypadají jinak nezvykle s ohledem na auditorovu znalost účetní jednotky a jejího prostředí i dalších informací získaných během auditu, zhodnotit, zda obdržená podnikatelská odůvodnění (nebo jejich absence) nenaznačují, že dané transakce mohly být provedeny v rámci podvodného účetního výkaznictví nebo zakrytí zpronevěry majetku. (viz odstavec A49)
34. Auditor je povinen určit, zda je třeba, aby v reakci na odhalená rizika nedodržování kontrol vedením prováděl další auditorské postupy kromě postupů specifikovaných výše (tj. v případech, kdy existují další specifická rizika nedodržení kontrol vedením, jež nejsou zahrnuta do postupů provedených pro splnění požadavků v odstavci 32).

Vyhodnocení důkazních informací (viz odstavec A50)

35. Auditor je povinen zvážit, zda analytické postupy, které jsou prováděny krátce před dokončením auditu při utváření celkového názoru na to, jestli údaje v účetní závěrce odpovídají jeho znalosti účetní jednotky, nenaznačují existenci dříve nezaznamenaného rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem. (viz odstavec A51)
36. Jestliže auditor odhalí nesprávnost, je povinen posoudit, zda by tato nesprávnost mohla naznačovat existenci podvodu. Pokud tomu tak je, auditor je povinen posoudit dopady této nesprávnosti na ostatní stránky auditu, zejména ve vztahu ke spolehlivosti prohlášení vedení, a předpokládat, že se v případě podvodu zpravidla nejedná o izolovanou záležitost. (viz odstavec A52)
37. Jestliže auditor odhalí nesprávnost, ať už je materiální či nikoli, a má důvod věřit, že vznikla nebo mohla vzniknout v důsledku podvodu a že se týká vedení (zejména vyššího vedení), je povinen přehodnotit posouzení rizik výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem a jejich výsledný dopad na povahu, načasování a rozsah auditorských postupů, kterými reaguje na posouzená rizika. Auditor je také při posuzování spolehlivosti dříve získaných důkazů povinen zvážit, zda okolnosti nebo podmínky nenaznačují možnou tajnou dohodu mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami. (viz odstavec A53)

38. Jestliže auditor potvrdí, že účetní závěrka je v důsledku podvodu materiálně zkreslená, nebo pokud nemůže vyjádřit názor, zda je účetní závěrka v důsledku podvodu materiálně zkreslená, je povinen posoudit důsledky této skutečnosti na prováděný audit. (viz odstavec A54)

Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce

39. Pokud v důsledku nesprávnosti, která vyplynula z podvodu nebo z podezření na spáchání podvodu, auditor odhalí mimořádné okolnosti, které omezí jeho schopnost pokračovat v provádění auditu:
- (a) je povinen zvážit 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) za podmínky, že odstoupení od zakázky je umožněno relevantními právními předpisy, je povinen zvážit možnost odstoupení od zakázky,
 - (c) v případě odstoupení od zakázky:
 - (i) je povinen projednat se členy příslušného stupně vedení a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky své odstoupení od zakázky a důvody, které k němu vedou, a
 - (ii) je povinen posoudit, má-li odbornou nebo právní povinnost informovat osobu nebo osoby, které požádaly o provedení auditu, případně regulační orgány, o svém odstoupení od zakázky a o důvodech, které k němu vedly. (viz odstavce A55 - A58)

Písemná prohlášení

40. Auditor je povinen získat písemná prohlášení od vedení, a kde je to vhodné, také od osob pověřených správou a řízením, o tom, že:
- (a) uznávají svou odpovědnost za navržení, zavedení a prosazování vnitřního kontrolního systému, který má sloužit k prevenci a odhalování podvodů,
 - (b) předali auditorovi výsledky hodnocení rizika provedeného vedením, že účetní závěrka by mohla být materiálně zkreslena v důsledku výskytu podvodu,
 - (c) obeznámili auditora s výskytem podvodů, o jejichž existenci ví a které mají vliv na účetní jednotku, nebo s podezřeními na jejich výskyt, které se týkají:
 - (i) vedení,
 - (ii) zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému, nebo
 - (iii) ostatních osob, pokud by podvod mohl mít materiální dopad na účetní závěrku, a
 - (d) obeznámili auditora se všemi tvrzeními o spáchání podvodu nebo podezřeními na podvod, o nichž ví a jež mají vliv na účetní závěrku účetní jednotky a na něž upozornili zaměstnanci, bývalí zaměstnanci, analytici, regulační orgány či jiné subjekty. (viz odstavec A59 – A60)

Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky

41. Pokud auditor odhalil podvod nebo získal informace, jež naznačují existenci podvodu, je povinen sdělit tyto informace včas příslušné úrovni vedení (s výjimkou případů, kdy mu to

právní předpisy zakazují), aby byly osoby s primární odpovědností za předcházení a odhalování podvodů informovány o záležitostech vztahujících se k jejich odpovědnosti. (viz odstavec A61–A62)

42. Nejsou-li všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy vedení této jednotky, a pokud auditor odhalil podvod nebo získal podezření na spáchání podvodu, který se týká:

- (a) vedení,
- (b) zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému, nebo
- (c) ostatních osob, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti v účetní závěre,

je auditor povinen tyto informace včas předat osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky. Má-li auditor podezření na spáchání podvodu, které se týká vedení, je povinen informovat o těchto podezřeních osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a projednat s nimi povahu, načasování a rozsah auditorských postupů nezbytných pro dokončení auditu. Pokud to právní předpisy zakazují, auditor osoby pověřené správou a řízením neinformuje. (viz odstavce A61, A63–A65)

43. Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky (s výjimkou případů, kdy mu to právní předpisy zakazují) o jakýchkoli dalších záležitostech souvisejících s podvodem, které se podle úsudku auditora vztahují k jejich odpovědnostem. (viz odstavce A61 a A66)

Hlášení podvodů příslušným externím orgánům

44. Pokud auditor odhalil podvod nebo má podezření na spáchání podvodu, je povinen posoudit, zda právní předpisy nebo příslušné etické požadavky: (viz odstavce A67–A69)

- (a) vyžadují, aby podvod ohlásil příslušnému externímu orgánu,
- (b) stanoví povinnosti, v rámci nichž ohlášení podvodu příslušnému externímu orgánu pravděpodobně bude za daných okolností vhodné.

Dokumentace

45. Auditor je povinen do dokumentace auditu¹² zachycující identifikaci a vyhodnocení rizik výskytu materiálních nesprávností v souladu s požadavky ISA 315 (revidované znění 2019) uvést¹³:

- (a) významná rozhodnutí přijatá během projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce týkající se náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k materiální nesprávnosti způsobené podvodem a
- (b) odhalená a vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení.
- (c) kontroly identifikované v rámci kontrolních činností, které pokrývají vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti způsobená podvodem

¹² ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8-11 a odstavec A6.

¹³ ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 38.

46. Auditor je povinen do dokumentace auditu zachycující reakci auditora na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností v souladu s požadavky ISA 330 uvést¹⁴:
- (a) celkovou reakci na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni účetní závěrky a povahu, načasování a rozsah auditorských postupů a návaznost těchto postupů na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení a
 - (b) výsledky auditorských postupů včetně postupů navržených za účelem nakládání s riziky nedodržení kontrol ze strany vedení.
47. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést komunikaci týkající se podvodu s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, s regulačními orgány a ostatními subjekty.
48. Jestliže auditor došel k závěru, že předpoklad existence rizika výskytu materiálních nesprávností způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není relevantní ve vztahu k zakázce, je povinen do dokumentace auditu uvést důvody, které k tomuto závěru vedly.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Charakteristika podvodu (viz odstavec 3)

A1. Podvod, ať už jde o podvodné účetní výkaznictví či zpronevěru majetku, zahrnuje motiv ke spáchání podvodu nebo tlak na spáchání podvodu, vnímanou příležitost ke spáchání podvodu a určité odůvodnění takového činu. Např.:

- motiv ke spáchání podvodného účetního výkaznictví nebo tlak na jeho spáchání může existovat v situaci, kdy je vedení pod tlakem pocházejícím ze zdrojů mimo účetní jednotku nebo uvnitř účetní jednotky, aby bylo dosaženo očekávaného (a možná nereálného) zisku či finančního výsledku, a to zejména v případech, kdy nesplnění finančních cílů může mít významný dopad na vedení účetní jednotky. Podobně může být pro jednotlivé osoby motivem ke zpronevěře majetku například skutečnost, že žijí nad své poměry,
- vnímaná příležitost ke spáchání podvodu může existovat v situaci, kdy jednotlivá osoba věří, že lze vnitřní kontrolní systém obejít, např. proto, že tato osoba je v pozici, kdy požívá důvěry nebo ví o specifických nedostatcích vnitřního kontrolního systému,
- určité osoby mohou pro páchaní podvodné činnosti nalézt odůvodnění. Někteří jednotlivci mohou mít přístup, vlastnosti nebo soubor etických hodnot, které jim dovolí vědomě a úmyslně spáchat nepoctivý čin. Nicméně i jinak poctivá osoba může spáchat podvod, je-li vystavena dostatečnému tlaku.

A2. Podvodné účetní výkaznictví zahrnuje úmyslné nesprávnosti včetně neuvedení částek nebo údajů, které měly být zveřejněny v účetní závěrce s cílem klamat uživatele účetní závěrky. Může být způsobeno snahou vedení manipulovat zisky s cílem klamat uživatele účetního výkazu tak, že ovlivní jejich vnímání výkonnosti a ziskovosti účetní jednotky. Taková manipulace zisků může začít drobnými opatřeními nebo nevhodnou úpravou předpokladů a změnami v úsudcích vedení. Tlaky a motivy mohou vést k tomu, že počet podobných

¹⁴ ISA 330, odstavec 28.

zásahů vzroste do takové míry, až dojde ke vzniku podvodného účetního výkaznictví. Taková situace může vzniknout tehdy, když kvůli tlaku na plnění požadavků trhu nebo snaze maximalizovat své odměny na základě výkonnosti vedení úmyslně zaujímá postoje, které vedou k podvodnému účetnímu výkaznictví způsobenému materiálními nesprávnostmi v účetní závěrce. V některých účetních jednotkách může mít vedení motivaci k materiálnímu snížení zisku v zájmu minimalizace daňové povinnosti nebo k zvýšení zisku pro zajištění financování ze strany banky.

A3. Podvodným účetním výkaznictvím je např.:

- zmanipulování, zfalšování (včetně padělání) nebo pozměnění účetních záznamů nebo podkladů, podle nichž byla účetní závěrka sestavena,
- nesprávné uvedení událostí, transakcí nebo závažných informací v účetní závěrce, případně jejich neuvedení,
- úmyslné nesprávné uplatnění účetních principů vztahujících se k částkám, klasifikaci, způsobu prezentace nebo způsobu zveřejnění.

A4. Podvodné účetní výkaznictví je často způsobeno tím, že vedení obchází kontrolní mechanismy, které se jinak mohou jevit jako efektivně fungující. Vedení se může dopustit podvodu nedodržením kontrolních mechanismů např. následujícími způsoby:

- vyhotovením fiktivních účetních záznamů, zejména ke konci účetního období, v zájmu manipulace výsledků hospodaření nebo pro dosažení jiných cílů,
- nepřiměřenou úpravou odhadů a změnou úsudků použitých při provádění odhadů zůstatků účtů,
- vynecháním, urychlením nebo zpožděním při účtování údajů a transakcí, k nimž došlo během účetního období, v účetní závěrce,
- utajováním skutečností, které by mohly ovlivnit částky uvedené v účetní závěrce,
- neuvedením, zastíráním nebo zkreslováním údajů zveřejněných v účetní závěrce, které vyžaduje příslušný rámec účetního výkaznictví nebo které jsou nezbytné, aby účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost,
- účastí ve složitých transakcích, které jsou strukturovány tak, aby zkresleně vykazovaly údaje o finanční situaci nebo výsledku hospodaření účetní jednotky, a
- pozměňováním záznamů a údajů týkajících se významných a neobvyklých transakcí.

Odpovědnost za prevenci a odhalování podvodů

Odpovědnost auditora (viz odstavec 9)

A5a. Auditor může být na základě právních předpisů nebo příslušných etických požadavků povinen provést další postupy nebo přijmout další opatření. Například v souladu s Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce, vydaným Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), je povinen podniknout kroky, jimiž zareaguje na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy, a rozhodnout, zda je třeba přijmout další opatření. Tyto kroky mohou zahrnovat informování ostatních auditorů skupiny, včetně partnera odpovědného za audit skupiny, informování auditorů služek či jiných auditorů provádějících práce na složkách skupiny pro jiné účely, než je audit účetní závěrky skupiny.¹⁵

¹⁵ Viz oddíl R360.16–360.18 A1 Kodexu IESBA.

A5. Zpronevěra majetku spočívá v krádeži majetku účetní jednotky a často se jí dopouštějí zaměstnanci v relativně malých a nemateriálních 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 být provedena různými způsoby včetně:

- zpronevěry příjmů (např. zpronevěry příjmů z pohledávek nebo převod příjmů z odepsaných účtů na osobní bankovní účty),
- krádeže fyzického majetku nebo duševního vlastnictví (např. krádeže zásob pro osobní použití nebo prodej, krádeže vyřazeného majetku za účelem prodeje, spolupráce s konkurencí prostřednictvím poskytnutí technologických údajů za úplatu),
- zajištění toho, aby účetní jednotka zaplatila za zboží a služby, které neobdržela (např. platba fiktivním dodavatelům, úplatky dodavatelů obchodním zástupcům účetní jednotky výměnou za umělé zvýšení cen, platby fiktivním zaměstnancům),
- využití majetku účetní jednotky pro osobní použití (např. využití majetku účetní jednotky jako zástavy za osobní půjčku nebo půjčka spřízněné straně).

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 schválení.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A6. Odpovědnost auditora ve veřejném sektoru vztahující se k podvodu může vyplývat z právních předpisů, jimiž se řídí účetní jednotky ve veřejném sektoru, nebo se může samostatně řídit mandátem auditora. Odpovědnost auditora ve veřejném sektoru se tedy nemusí omezovat na posuzování rizik výskytu materiální nesprávnosti v účetní závěrce, ale může být širší a zahrnovat posouzení rizik podvodu.

Profesní skepticismus (viz odstavce 13 - 15)

A7. Uplatňování profesního skepticismu vyžaduje neustálé ověřování, zda získané údaje a důkazní informace nasvědčují tomu, že může existovat materiální nesprávnost zapříčiněná podvodem. To zahrnuje i posuzování spolehlivosti údajů, které mají být použity jako důkazní informace, a případných kontrol identifikovaných v rámci kontrolních činností v průběhu vypracování a uchování těchto informací. Vzhledem k charakteristice podvodu je profesní skepticismus auditora zvláště důležitý při posuzování rizik výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem.

A8. Přestože se nedá očekávat, že by auditor nepřihlížel k dřívějším zkušenostem s čestností a integritou vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, profesní skepticismus auditora je zvláště důležitý při posuzování rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem, neboť mohlo dojít ke změně podmínek.

A9. Součástí auditu provedeného v souladu s mezinárodními auditorskými standardy obvykle není ověřování pravosti dokumentů a auditor není proškolen v oblasti ověřování pravosti dokumentů, ani nelze očekávat, že bude odborníkem v této oblasti.¹⁶ Jestliže však zjištěné okolnosti vedou auditora k domněnce, že určitý dokument nemusí být pravý nebo že údaje

¹⁶ ISA 200, odstavec A47.

v dokumentu byly pozměněny bez vědomí auditora, případné další postupy mohou zahrnovat:

- ověření si skutečnosti přímo u třetí strany,
- využití práce experta při vyhodnocování pravosti dokumentu.

Projednávání záležitostí v rámci týmu pracujícího na zakázce (viz odstavec 15)

A10. Projednávání náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem v rámci týmu provádějícího zakázku:

- poskytuje auditorovi 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 materiálních nesprávností způsobených podvodem,
- umožňuje auditorovi zvážit vhodnou reakci na tuto náchylnost a určit, kteří členové týmu pracujícího na zakázce budou provádět určité auditorské postupy,
- dovoluje 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.

A11. Projednávání může zahrnovat například následující záležitosti:

- výměnu názorů členů týmu na to, jak a na kterých místech by mohla být účetní závěrka účetní jednotky (tj. jednotlivé účetní výkazy a příloha) náchylná k výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem, jak by mohlo vedení páchat nebo skrývat podvodné účetní výkaznictví a jak by mohlo dojít ke zpronevěře majetku účetní jednotky,
- posuzování okolností, které by mohly naznačovat, že dochází k manipulaci se ziskem, a postupů, které by mohlo vedení využívat k manipulaci se ziskem a k podvodnému účetnímu výkaznictví,
- posouzení rizika, že se vedení může pokusit sestavit přílohu způsobem zastírajícím správné pochopení záležitostí v příloze uvedených (např. tím, že v ní uvede velké množství nemateriálních informací, nebo použitím nejasných formulací),
- posuzování známých vnějších a vnitřních faktorů, které mají vliv na účetní jednotku a které by mohly být pro vedení či jiné pracovníky motivem ke spáchání podvodu či tlakem na jeho spáchání, poskytnout příležitost ke spáchání podvodu a naznačovat existenci kultury či prostředí, které by umožňovalo vedení či jiným osobám odůvodnit si spáchání podvodu,
- posuzování zapojení vedení účetní 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 materiálních 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, načasování a rozsahu auditorských postupů, které mají být provedeny,
- posuzování auditorských postupů, které by mohly být zvoleny jako vhodná reakce na náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k výskytu materiálních 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 nebude dodržovat kontroly.

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

Dotazování členů vedení

Posouzení rizika výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem členy vedení (viz odstavec 17(a))

- A12. Vedení přijímá odpovědnost za vnitřní kontrolní systém účetní jednotky a za sestavení účetní závěrky účetní jednotky. Z tohoto důvodu 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 účetních jednotkách liší. V některých účetních jednotkách provádí vedení podrobná hodnocení jednou ročně nebo v rámci průběžného monitorování. V jiných účetních jednotkách je hodnocení vedení méně strukturováno a je méně časté. Povaha, rozsah a periodicita hodnocení vedení jsou důležité proto, aby se auditor náležitě obeznámil s kontrolním prostředím účetní jednotky. Např. skutečnost, že vedení nevyhodnotilo riziko výskytu podvodu, může za určitých okolností naznačovat nedostatek pozornosti, kterou vedení věnuje vnitřnímu kontrolnímu systému.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A13. V některých účetních jednotkách, zejména menších, se může hodnocení vedení zaměřovat na rizika podvodu ze strany zaměstnanců nebo na rizika zpronevěry majetku ze strany zaměstnanců.

Postup vedení při odhalování rizika podvodu a při reakci na něj (viz odstavec 17(b))

- A14. U účetních jednotek, které mají více provozoven na různých místech, mohou procesy vedení zahrnovat různé úrovně monitoringu provozoven či obchodních segmentů. Vedení rovněž může zjistit, zda není u některých provozoven nebo obchodních segmentů riziko výskytu podvodu vyšší.

Dotazování členů vedení a ostatních osob v rámci účetní jednotky (viz odstavec 18)

- A15. Kladení otázek vedení může být pro auditora užitečným zdrojem informací o rizicích výskytu materiálních nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, který byl spáchán někým ze zaměstnanců účetní jednotky. Přesto není pravděpodobné, že by takové dotazování vedlo k získávání informací o rizicích výskytu materiálních nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, kterého se dopustilo vedení. Kladení otázek dalším pracovníkům účetní jednotky může dát jednotlivým osobám příležitost sdělit auditorovi informace, které by mu jinak nesdělili.

- A16. Mezi osoby v rámci účetní jednotky, kterých se auditor může přímo dotazovat na existenci podvodu nebo podezření na spáchání podvodu, patří:
- 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 právní poradci účetní jednotky,
 - vedoucí pracovník odpovídající za dodržování etických norem či osoba s obdobnou funkcí,
 - osoby pověřené prošetřením tvrzení o spáchání podvodu.
- A17. Vedení má často nejlepší pozici pro spáchání podvodu. Při vyhodnocování odpovědi vedení na položené dotazy zaujímá auditor profesně skeptický postoj a může považovat za nezbytné potvrdit si odpovědi na položené dotazy dalšími informacemi.

Dotazování se interního auditu (viz odstavec 19)

- A18. ISA 315 (revidované znění) a ISA 610 (revidované znění) stanovují požadavky a poskytují vodítko pro audity účetních jednotek, které mají zaveden interní audit¹⁷. Při uplatňování požadavků těchto standardů v kontextu podvodu se auditor může dotazovat na specifické činnosti interního auditu, např.:
- zda interní auditoři provedli během roku postupy zaměřené na zjištění podvodů,
 - zda vedení reaguje uspokojivě na zjištění vyplývající z provedení těchto postupů.

Porozumění dohledu prováděného osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 20)

- A19. Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky dohlíží na systémy monitorování rizik, na finanční kontroly a na dodržování právních předpisů. V mnoha zemích jsou postupy řízení podniků podrobně propracované a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky hrají aktivní roli při dohledu nad vyhodnocováním rizik výskytu podvodu a nad kontrolami pokrývajícími tato rizika. Jelikož odpovědnost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky se může v různých účetních jednotkách a zemích lišit, je důležité, aby byl auditor obeznámen s příslušnými povinnostmi těchto osob, aby mohl získat přehled o dohledu vykonávaném příslušnými osobami¹⁸.
- A20. Obeznámení se s tím, jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky vykonávají dohled, může přispět k získání přehledu o náchylnosti účetní jednotky k výskytu podvodů páchaných vedením, o vhodnosti kontrol pokrývajících riziko výskytu podvodu a o způsobilosti a integritě vedení. Auditor může tento přehled získat různými způsoby, např. účastí na jednáních, na kterých tyto diskuse probíhají, četbou zápisů z těchto jednání či kladením otázek osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky.

¹⁷ ISA 315 (revidované znění), odstavec 14(a) a 24(a) (ii) ISA 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“.

¹⁸ ISA 260, odstavce A1- A8 stanovují, s kým auditor komunikuje, není-li řídicí struktura účetní jednotky správně definována.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A21. V některých případech jsou všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky členy vedení. K takové situaci může docházet v malých účetních jednotkách, kdy účetní jednotku řídí jediný vlastník a nikdo další není pověřen řízením. V takových případech auditor zpravidla žádné kroky nepodniká, jelikož dohled neprovádí nikdo kromě vedení.

Posuzování dalších informací (viz odstavec 23)

- A22. Kromě informací získaných za použití analytických postupů mohou k odhalení rizika výskytu materiální nesprávnosti v důsledku podvodu pomoci i další získané informace o účetní jednotce a jejím prostředí, o příslušném rámci účetního výkaznictví a vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky. Jednání mezi členy týmu může přinést informace, které napomáhají k odhalování těchto rizik. Navíc informace získané na základě procesů přijímání a udržování si klientů a zkušenosti získané během provádění jiných zakázek v účetní jednotce, např. prověrek mezitímních finančních informací, mohou být relevantní pro odhalování rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem.

Posuzování faktorů rizika podvodu (viz odstavec 24)

- A23. Skutečnost, že spáchaný podvod je obvykle utajován, výrazně komplikuje jeho odhalení. Auditor přesto může objevit události nebo okolnosti, které svědčí o přítomnosti motivů ke spáchaní podvodu či tlaků na jeho spáchaní nebo skýtají příležitost k jeho spáchaní (faktory rizika podvodu). Např.:
- potřeba splnit očekávání třetí strany ve spojitosti se získáním dodatečného kapitálového financování může vytvářet tlak, reakcí na nějž je spáchaní podvodu,
 - příslib vysokých odměn, jejichž vyplacení je podmíněno nereálnými plánovanými zisky, může být motivem ke spáchaní podvodu a
 - neúčinné kontrolní prostředí může vytvářet příležitosti ke spáchaní podvodů.
- A24. Faktory rizika podvodu není možné jednoduše seřadit podle významnosti. Jejich závažnost se velmi liší. Některé z těchto faktorů mohou být přítomny v účetních jednotkách, ve kterých konkrétní podmínky nepředstavují riziko výskytu materiálních nesprávností. Auditor pak uplatňuje odborný úsudek při určování toho, zda je faktor rizika podvodu přítomen a zda k němu má být přihlíženo při vyhodnocování rizik výskytu materiálních nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem.
- A25. Příklady faktorů rizika podvodu, které souvisejí s podvodným účetním výkaznictvím a se zpronevěrou majetku, jsou uvedeny v příloze 1 tohoto standardu. Tyto rizikové faktory jsou uvedeny jako příklad a jsou klasifikovány v závislosti na třech podmínkách, které jsou obvykle splněny v případech, kdy dojde ke spáchaní podvodu:
- existence motivu ke spáchaní podvodu nebo tlaku na jeho spáchaní,
 - vnímaná příležitost ke spáchaní podvodu a
 - schopnost odůvodnit si podvodnou činnost.

Faktorem rizika podvodu mohou být motivy, tlaky nebo příležitosti vyplývající z podmínek, jež vytvářejí náchylnost vůči nesprávnosti, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky. Faktory rizika podvodu, které ovlivňují přirozené riziko,

včetně záměrné předpojatosti vedení, se řadí k faktorům přirozeného rizika.¹⁹ Faktorem rizika podvodu mohou být rovněž podmínky existující ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, které poskytují příležitost k páchání podvodů nebo které ovlivňují postoj vedení či jeho schopnost odůvodnit podvodné jednání. Faktory rizika podvodu naznačující existenci postoje, který dovoluje odůvodnění podvodné činnosti, mohou zůstat nedostupné v rámci auditorova pozorování. Auditor se však může o existenci takových informací přesto dovědět, například v rámci seznamování s kontrolním prostředím účetní jednotky. Přestože se faktory rizika podvodu popsané v příloze 1 vztahují na širokou škálu situací, s nimiž se může auditor setkat, jsou pouze příkladem a mohou existovat další rizikové faktory.

A26. Při posuzování příslušných faktorů rizika podvodu hrají důležitou roli velikost, složitost a vlastnická struktura účetní jednotky. Např. u velké účetní jednotky mohou existovat faktory, které obvykle brání vedení v nepřípustném chování, jako jsou:

- účinný dohled prováděný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- účinné fungování interního auditu,
- existence a prosazování písemného kodexu chování.

Posuzování faktorů rizika podvodu na úrovni obchodního segmentu může navíc vést k odlišným zjištěním v porovnání se zjištěními získanými při posuzování stejných faktorů na úrovni celé účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A27. V případě malé účetní jednotky mohou být některá nebo veškerá tato posouzení nepoužitelná nebo méně relevantní. V menší účetní jednotce nemusí být např. k dispozici kodex chování v písemné podobě, ale místo toho může být v této účetní jednotce zvyklostí vyzvedávat význam bezúhonnosti a etického chování formou ústních sdělení a vlastního příkladného jednání vedení. Jestliže vedení účetní jednotky dominuje jediná osoba, nemusí to obvykle samo o sobě znamenat neschopnost vedení projevit správný postoj ve vztahu k vnitřnímu kontrolnímu systému a k procesu účetního výkaznictví. V některých účetních jednotkách může být nedostatečnost kontrol vyvážena povinností schvalování vedením účetní jednotky, což může snížit riziko spáchání podvodu zaměstnancem. Skutečnost, že vedení dominuje jediná osoba, však může naznačovat potenciální nedostatek ve vnitřním kontrolním systému, neboť může docházet k nedodržování kontrolních postupů ze strany vedení.

Odhalení a posouzení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem

Riziko výskytu podvodu při účtování o výnosech (viz odstavec 26)

A28. Materiální nesprávnosti způsobené podvodným účetním výkaznictvím v souvislosti s vykazováním výnosů jsou často způsobeny nadhodnocením výnosů, např. předčasným zaúčtováním výnosů nebo zaúčtováním fiktivních výnosů. Mohou být také výsledkem podhodnocení výnosů, např. vlivem nesprávného převedení výnosů do pozdějšího období.

A29. Riziko výskytu podvodu při účtování o výnosech může být v některých účetních jednotkách vyšší než v jiných. Vedení například může být vystaveno tlakům na spáchání podvodného účetního výkaznictví nebo motivům k jeho spáchání nepatřičným účtováním o výnosech u kotovaných účetních jednotek, kdy se např. výkonnost měří meziročním růstem výnosů nebo ziskem. Obdobně může být větší riziko podvodu při účtování o

výnosech v případě účetních jednotek, kde má významný podíl na výnosech prodej za hotovostní prostředky.

- A30. Předpoklad, že existuje riziko podvodu při účtování o výnosech, může být vyvrácen. Auditor např. může dojít k závěru, že neexistuje riziko materiální nesprávnosti způsobené podvodem při účtování o výnosech v případě, kdy existuje jediný typ jednoduché výnosové transakce, např. výnos z pronájmu majetku představujícího samostatnou jednotku.

Odhalení a posouzení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem a obeznámení se souvisejícími kontrolami účetní jednotky (viz odstavec 27)

- A31. Vedení může posoudit povahu a rozsah kontrol, které chce zavést, a povahu a rozsah rizik, která chce přijmout¹⁹. Při stanovení toho, která kontrolní opatření je potřeba zavést v zájmu prevence a odhalení podvodu, vedení posoudí riziko, že účetní závěrka bude materiálně zkreslena v důsledku podvodu. V rámci takového posuzování může vedení dospět k rozhodnutí, že není finančně výhodné zavádět a udržovat určitou kontrolu ve vztahu k dosaženému snížení rizika vzniku materiální nesprávnosti v důsledku podvodu.
- A32. Pro auditora je tudíž důležité obeznámit se s kontrolami, které vedení navrhlo, zavedlo a používá pro prevenci a odhalování podvodu. Auditor se při identifikování kontrol pokrývajících rizika materiální nesprávnosti způsobené podvodem může např. dozvědět, že vedení záměrně přijalo rizika související s nízkou mírou oddělení povinností. Informace získané během identifikování kontrol, posuzování jejich návrhu a zjišťování, zda byly implementovány, mohou být užitečné při odhalování rizikových faktorů podvodu, které mohou ovlivnit auditorovo posouzení rizik, že účetní závěrka může obsahovat materiální nesprávnosti v důsledku podvodu.

Reakce na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem

Celkové reakce (viz odstavec 28)

- A33. Určování celkové reakce na vyhodnocená rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem obvykle zahrnuje úvahu o tom, jak celkové provedení auditu může odrážet zvýšení profesního skepticismu auditora, např.:
- zvýšením citlivosti při výběru povahy a rozsahu dokumentace, která má být prověřena v souvislosti s materiálními transakcemi,
 - výraznějším vnímáním potřeby doplnit vysvětlení vedení nebo prohlášení týkající se materiálních záležitostí.

Kromě jinak plánovaných specifických postupů zároveň zahrnuje obecnější posouzení, která se týkají záležitostí uvedených v odstavci 29 a která jsou podrobněji popsána níže.

Jmenování pracovníků a dohled nad nimi (viz odstavec 29(a))

- A34. Auditor může např. reagovat na zjištěná rizika výskytu materiálních 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.

¹⁹ ISA 315, odstavec A48.

A35. Rozsah, v jakém je prováděn dohled, odpovídá rozsahu auditorova vyhodnocení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem a způsobilosti členů týmu provádějícího zakázku.

Nepředvídatelnost ve výběru auditorských postupů (Viz odst. 29(c))

A36. Začlenění prvku nepředvídatelnosti do volby povahy, rozsahu a načasování auditorských postupů, které mají být prováděny, je důležité, neboť pracovníci účetní jednotky, kteří jsou obeznámeni s tím, jaké auditorské postupy jsou obvykle během auditu prováděny, mají větší předpoklady k tomu, aby kryli podvodné účetní výkaznictví. Toho může být dosaženo např. následujícím způsobem:

- prováděním testů věcné správnosti vybraných účetních zůstatků a transakcí, které by za jiných okolností nebyly testovány s ohledem na svou materialitu nebo rizikovost,
- úpravou načasování auditorských postupů oproti očekávání,
- využitím odlišných metod výběru vzorků,
- prováděním auditorských postupů na různých místech nebo na místě bez předchozího oznámení.

Auditorské postupy reagující na rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení (viz odstavec 30)

A37. Auditor může na zjištěná rizika výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem na úrovni tvrzení reagovat tím, že následujícími způsoby změni povahu, načasování a rozsah auditorských postupů:

- může být nutné změnit povahu auditorských postupů, které mají být provedeny, tak, aby byly získány spolehlivější a relevantnější důkazní informace nebo doplňující informace. To může mít vliv na druh a kombinaci zvolených auditorských postupů, např.:
 - může se zvýšit význam pozorování nebo inspekce některých aktiv nebo auditor může při získávání většího počtu důkazů o údajích na významných účtech nebo o transakcích v elektronických souborech zvolit 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 fakturuje tržby před dodáním výrobku nebo služby. Za takových okolností může auditor např. navrhnout použití externích confirmací, jejichž prostřednictvím budou potvrzeny nejen neuhrazené částky, ale také podrobnosti o kupních smlouvách, včetně data a všech práv na vrácení zboží či podmínek dodání zboží nebo služeb. Auditor může navíc považovat za vhodné doplnit tyto externí confirmace dotazováním zaměstnanců účetní jednotky, kteří nepracují ve finančním oddělení, na změny v kupních smlouvách a dodacích podmínkách.
- může nastat potřeba upravit načasování provádění testů 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 materiálních

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

nesprávností způsobených podvodem. K takovému závěru může auditor dojít, pokud s ohledem na rizika záměrné nesprávnosti údajů nebo jejich zmanipulování není efektivní provádět auditorské postupy s cílem rozšířit auditorské závěry učiněné k předběžnému datu na konec období. Naopak v případě záměrné nesprávnosti, např. nesprávného zaúčtování výnosů, k němuž mohlo dojít k předběžnému datu, se může auditor rozhodnout použít testy věcné správnosti u transakcí, které byly provedeny dříve nebo v průběhu vykazovaného období,

- rozsah provedených postupů odráží hodnocení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem. Může být např. vhodnější zvýšit objem vzorků nebo provést podrobnější analytické postupy. Při rozsáhlém testování elektronických transakcí a účetních souborů mohou rovněž pomoci počítačové techniky. Ty 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.

A38. Pokud auditor odhalí riziko výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem, které ovlivňuje množství zásob, může kontrola skladové evidence zásob účetní jednotky napomoci při určení umístění nebo druhů zásob, které vyžadují zvláštní pozornost při fyzické inventuře nebo při následných procedurách. Na základě této kontroly může být přijato rozhodnutí provést neohlášenou inventuru na určitých místech nebo provést inventuru na všech místech ve stejný den.

A39. Auditor může odhalit riziko výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem, které má vliv na celou řadu účtů a tvrzení, včetně ocenění majetku, odhadů týkajících se konkrétních transakcí (např. akvizicí, restrukturalizací nebo vyřazení obchodního segmentu) a dalších materiálních 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 materiálních změn v předpokladech spojených s opakujícími se odhady. Informace získané při obeznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím mohou auditorovi pomoci při vyhodnocování přiměřenosti odhadů vedení a souvisejících úsudků a předpokladů. Náhled na přiměřenost úsudků a předpokladů, které podporují odhady vedení, může být získán též prostřednictvím zpětné kontroly podobných úsudků a předpokladů, které vedení použilo v předchozích obdobích.

A40. Příklady možných reakcí auditora na zjištění rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem, včetně těch, které ilustrují začlenění prvku nepředvídatelnosti, jsou uvedeny v příloze 2 tohoto standardu. V příloze jsou popsány příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení rizik výskytu materiálních nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví včetně podvodného účetního výkaznictví vyplývajících z vykazování výnosů i ze zpronevěry majetku.

Auditorské postupy reagující na nedodržování kontrol vedením

Účetní zápisy a další úpravy (viz odstavec 32(a))

A41. Materiální nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem jsou často důsledkem manipulací procesů účetního výkaznictví, kdy dochází k zaúčtování nesprávných nebo neschválených zápisů. Může k nim docházet během roku nebo na konci

účetního období nebo vedení provádí úpravy částek vykázaných v účetní závěrce, jež nejsou zaúčtovány, např. formou konsolidačních úprav a reklasifikací.

- A42. Auditorovo posouzení rizik výskytu materiální nesprávnosti související s nepatřičným nedodržením kontrol účetních zápisů je důležité, protože automatizované procesy a kontroly mohou snížit rizika neúmyslné chyby, ale neodvracejí riziko, že určité osoby mohou nepřiměřeným způsobem tyto automatizované procesy obejít, např. změnou částek, které jsou automaticky předávány do hlavní knihy nebo do systému účetního výkaznictví. Pokud se k automatickému přenosu informací využívají informační technologie, může existovat málo zřejmých důkazů takového zásahu do informačních systémů nebo nemusejí existovat vůbec.
- A43. Pro účely výběrů účetních zápisů a ostatních úprav k testování a určení správné metody prověření související podpory vybraných položek posoudí auditor následující:
- *identifikace a vyhodnocení rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem* – přítomnost faktorů rizika podvodu a další informace získané během identifikace a vyhodnocování rizik výskytu materiálních 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 provádění účetních zápisů a ostatních úprav mohou snížit rozsah potřebných testů věcné správnosti za předpokladu, že auditor otestoval provozní účinnost těchto kontrol,
 - *proces účetního výkaznictví účetní jednotky a povaha důkazů, které lze získat* – v mnoha účetních jednotkách zahrnuje standardní zpracování transakcí kombinaci manuálních a automatizovaných kontrol. Zpracování účetních zápisů a ostatních úprav může být obdobně složeno z manuálních a automatizovaných 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,
 - *znaky podvodných účetních zápisů či ostatních úprav* – nesprávné účetní zápisy a ostatní úpravy se často vyznačují jedinečnými identifikačními znaky, 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 sestavením účetní závěrky nebo během sestavení účetní závěrky a které nemají čísla účtů, nebo (e) obsahující zaokrouhlená čísla nebo shodná koncová čísla,
 - *povahu 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 sesouhlasovány nebo obsahují nesouhlasené rozdíly, (e) obsahují vnitropodnikové transakce, nebo (f) jsou jinak spojeny s odhaleným rizikem výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem. Při auditu účetních jednotek, které mají několik pracovišť nebo složek, je posuzována potřeba výběru účetních zápisů z různých pracovišť,
 - *účetní zápisy nebo ostatní úpravy provedené mimo rozsah běžné činnosti* – nestandardní účetní zápisy nemusejí podléhat kontrolám stejného charakteru a

rozsahu jako účetní zápisy používané pravidelně k zaúčtování transakcí, jako jsou měsíční tržby, nákupy a úhrady v hotovosti.

- A44. Auditor používá při určování povahy, načasování a rozsahu testování účetních zápisů a ostatních úprav odborný úsudek. Vzhledem k tomu, že k podvodným účetním zápisům a k ostatním úpravám dochází často ke konci vykazovaného období, je v odstavci 32(a)(ii) uveden požadavek, aby auditor uskutečnil výběr z účetních zápisů a ostatních úprav provedených právě v této době. Jelikož se materiální nesprávnosti v účetní závěrce způsobené podvodem mohou objevit kdykoli během tohoto období a krytí podvodu může vyžadovat značné úsilí, auditor dále v souladu s odstavcem 32(a)(iii) posoudí, zda je také nutné testovat účetní zápisy a ostatní úpravy provedené během celého období.

Účetní odhady (viz odstavec 32(b))

- A45. Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení použilo řadu 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. K němu může dojít např. podhodnocením nebo nadhodnocením všech opravných položek nebo rezerv, aby došlo k rovnoměrnému rozložení zisků nebo aby bylo dosaženo požadované úrovně zisků s cílem oklamat uživatele účetní závěrky ovlivněním jejich vnímání výkonnosti a ziskovosti účetní jednotky.
- A46. Cílem provedení zpětné kontroly úsudků a předpokladů vedení týkajících se významných účetních odhadů zohledněných v účetní závěrce za předchozí období je určit, zda existuje náznak možné předpojatosti ze strany vedení, nikoli zpochybnit odborný úsudek auditora použitý v předchozím období, který vycházel z informací, jež měl auditor v té době k dispozici.
- A47. Zpětná kontrola je také vyžadována podle ISA 540 (revidované znění)²⁰. Tato kontrola se provádí jako postup vyhodnocení rizik, jehož cílem je získat pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti týkajících se aktuálního účetního období informace o účinnosti účetních odhadů stanovených vedením v minulých obdobích a o výsledcích účetních odhadů, případně revizí v minulosti stanovených účetních odhadů a rovněž důkazní informace o záležitostech, jako nejistota odhadu, jejichž zveřejnění v účetní závěrce by mohlo být vyžadováno. Auditorovo zhodnocení úsudků a předpokladů vedení kvůli předpojatosti, které mohou představovat riziko materiální nesprávnosti kvůli podvodu v souladu s tímto ISA může být v praxi provedeno společně s kontrolou vyžadovanou ISA 540 (revidované znění).

Podnikatelské odůvodnění významných transakcí (viz odstavec 32(c))

- A48. Mezi ukazatele, které mohou naznačovat, že významné transakce, jež se vymykají běžnému podnikání účetní jednotky nebo se jeví jako jinak neobvyklé, mohly být uzavřeny v souvislosti s podvodným účetním výkaznictvím nebo s cílem zamaskovat zpronevěru majetku, patří následující:
- forma těchto transakcí je příliš složitá (např. transakce, do kterých je zapojeno více účetních jednotek v rámci konsolidačního celku nebo více nespřízněných třetích stran),

²⁰ ISA 540 (revidované znění) „Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce“, odstavec 9.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- vedení neprojednalo povahu těchto transakcí a způsob jejich zaúčtování s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a neexistuje náležitá dokumentace,
- vedení klade větší důraz na potřebu určitého účetního řešení než na ekonomickou podstatu transakce,
- transakce, do nichž jsou zapojeny nekonsolidované spřízněné strany včetně účetních jednotek založených pro zvláštní účely, nebyly náležitě prověřeny a schváleny osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- do transakcí jsou zapojeny dříve neidentifikované spřízněné strany nebo osoby, které nemají prostředky nebo nejsou finančně silné, aby transakce podpořily bez pomoci auditované účetní jednotky.

Vyhodnocení důkazních informací (viz odstavce 34 - 37)

A49. V souladu s požadavky ISA 330 vyhodnocuje auditor na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací, zda vyhodnocení rizik a materiálních nesprávností na úrovni tvrzení stále platí²¹. Toto vyhodnocení je záležitostí kvalitativní a vychází z úsudku auditora. Toto vyhodnocení může rozšířit přehled o rizicích výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem a naznačit, zda je nutné provést dodatečné nebo jiné auditorské postupy. Příklady okolností, které mohou naznačovat možnost podvodu, jsou uvedeny v příloze 3.

Analytické postupy prováděné krátce před dokončením auditu při formulaci obecného závěru (viz odstavec 34)

A50. Určení toho, které konkrétní tendence a vztahy mohou naznačovat existenci rizika výskytu materiálních 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 účetního období nebo neobvyklé transakce, případně příjmy, které se vymykají obecné tendenci ve vývoji peněžních toků z provozních činností.

Posouzení odhalené nesprávnosti (viz odstavce 35 - 37)

A51. Jelikož podvod zahrnuje motiv k němu nebo tlak na jeho spáchání, vnímanou příležitost k jeho spáchání či odůvodnění takového činu, zpravidla nebývá izolovaným jevem. Obdobně nesprávnosti, jako jsou četné nesprávnosti v určitém místě, mohou naznačovat riziko výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem, ačkoli jejich souhrnný efekt není materiální.

A52. Důsledky odhaleného podvodu závisí na okolnostech, např. pokud se záležitost týká vrcholového vedení, může se stát i jinak nevýznamný podvod významným. V takových případech auditor posoudí spolehlivost dříve získaných důkazů, protože mohou existovat pochybnosti o úplnosti a pravdivosti předložených prohlášení a o pravosti účetních záznamů a podkladů. Existuje zde také možnost existence tajné domluvy mezi zaměstnanci, vedením nebo třetími stranami.

²¹ ISA 330, odstavec 25.

A53. ISA 450²² a ISA 700²³ obsahují požadavky a poskytují vodítka k hodnocení a odstranění nesprávností a vliv na výrok auditora ve zprávě auditora.

Auditor, který není schopen pokračovat v práci na zakázce (viz odstavec 38)

A54. Mimořádné okolnosti, které mohou nastat a které mohou zpochybnit auditorovu schopnost pokračovat v provádění auditu, mohou být např. následující:

- účetní jednotka nepřijala ve vztahu k podvodu odpovídající opatření, která auditor považoval za daných okolností za potřebná, a to i v případě, že podvod nebyl z pohledu účetní závěrky materiální,
- auditorovo posouzení existence rizik výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem a výsledky auditorských testů naznačují významné riziko významného (materiálního) a podvodu s rozsáhlým dopadem, nebo
- auditor má značné obavy týkající se způsobilosti a bezúhonnosti vedení či osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.

A55. S ohledem na různorodost situací, které mohou nastat, není možné popsat vyčerpávajícím způsobem případy, kdy je vhodné od zakázky odstoupit. Mezi skutečnosti, které ovlivňují rozhodnutí auditora, patří důsledky zapojení člena vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky (což může mít vliv na spolehlivost prohlášení vedení k auditu) a dopady pokračujícího spojení s účetní jednotkou na auditora.

A56. Auditor má v takovýchto situacích 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 prohlášení osobě nebo osobám, které požádaly o provedení auditu, případně regulačním orgánům. S ohledem na mimořádnou povahu takových situací a na potřebu přihlídnout k požadavkům právních předpisů zváží auditor při rozhodování se o odstoupení od zakázky a při stanovování dalšího postupu využití právní pomoci a možnost informování akcionářů, regulačních orgánů a dalších subjektů²⁴.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A57. V mnoha případech auditor ve veřejném sektoru nemá možnost odstoupit od zakázky z důvodu povahy mandátu nebo posouzení veřejného zájmu.

Písemná prohlášení (viz odstavec 39)

A58. ISA 580²⁵ stanovuje požadavky a obsahuje návod k získávání náležitých prohlášení vedení, a kde je to vhodné, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, během provádění auditu. Kromě uznání své odpovědnosti za sestavení účetní závěrky je důležité, aby vedení, a kde je to vhodné, osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, uznaly svou odpovědnost za vnitřní kontrolní systém navržený a zavedený do užívání za účelem zajištění prevence a odhalení podvodů, bez ohledu na velikost účetní jednotky.

²² ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

²³ ISA 700 „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora“.

²⁴ Etický kodex pro auditory/účetní znalce vydaný IESBA obsahuje pokyny týkající se komunikace s auditorem, který nahrazuje dosavadního auditora.

²⁵ ISA 580 „Písemná prohlášení“.

- A59. S ohledem na povahu podvodu a obtíže, které mají auditori s odhalováním materiálních nesprávností v účetní závěrce způsobených podvodem, je důležité, aby auditor získal písemná prohlášení, ve kterých vedení, a kde je to vhodné, osoby pověřené správou a řízením, potvrzují, že auditorovi poskytly:
- (a) výsledky svého vyhodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslena vlivem podvodu, a
 - (b) jim známé informace o spáchaném podvodu, který se týká účetní jednotky, o podezření na jeho spáchání nebo o tvrzení o jeho spáchání.

Komunikace s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky
(viz odstavce 41–43)

- A60. V některých jurisdikcích může být informování managementu a osob pověřených správou a řízením o určitých záležitostech omezeno právními předpisy. Právní předpisy mohou např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly ohrozit vyšetřování vedené příslušným orgánem ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání, včetně například varování účetní jednotky v případě, že je auditor povinen ohlásit příslušnému orgánu zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad se zákonem o legalizaci výnosů z trestné činnosti. V takových případech mohou být záležitosti zvažované auditorem složité a auditor může považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko.

Komunikace s vedením (viz odstavec 41)

- A61. 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 účetní 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 úrovní vedení bývá zpravidla úroveň nejméně o stupeň vyšší, než na jaké působí osoby, které jsou zřejmě zapojeny do podvodu, na jehož spáchání existuje podezření.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky (viz odstavec 42)

- A62. Auditor komunikuje s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky ústně nebo písemně. V ISA 260 jsou uvedeny faktory, k nimž auditor přihlíží při určování toho, zda volit komunikaci ústní nebo písemnou²⁶. Vzhledem k povaze a citlivosti podvodu, do něhož je zapojeno vyšší vedení, nebo podvodu, který vede ke vzniku materiální nesprávnosti v účetní závěrce, oznámí auditor tuto skutečnost co nejdříve a může rovněž považovat za nutné oznámit tyto skutečnosti písemně.
- A63. V některých případech auditor může pokládat za správné informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o podvodu, do kterého jsou zapojeni zaměstnanci, kteří nejsou členy vedení, a který nevede k materiálnímu zkreslení. Obdobně si osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky mohou přát, aby byly o takových záležitostech informovány. Takové komunikaci napomůže, dohodnou-li se na počátku auditu auditor

²⁶ ISA 260, odstavec A38.

s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky o povaze a rozsahu auditorovy komunikace v takovém případě.

- A64. Ve výjimečných případech, kdy má auditor pochybnosti o bezúhonnosti nebo čestnosti vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, může zvážit, zda nepožádat o právní radu při rozhodování o přiměřenosti dalšího postupu.

Další záležitosti související s podvodem (viz odstavec 43)

- A65. Mezi další záležitosti související s podvodem, které mají být projednávány s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, mohou patřit např.:
- 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,
 - selhání vedení co do vhodných způsobů řešení odhalených významných nedostatků vnitřního kontrolního systému nebo co do vhodné reakce na odhalený podvod,
 - auditorovo hodnocení kontrolního prostředí účetní jednotky včetně otázek týkajících se způsobilosti a integrity vedení,
 - kroky podniknuté vedením, které by mohly naznačovat podvodné účetní výkaznictví, např. výběr a používání účetních pravidel ze strany vedení, které by mohlo svědčit o snaze vedení manipulovat zisky a oklamat tak uživatele účetní závěrky prostřednictvím zkreslení výsledků hospodaření a ziskovosti účetní jednotky,
 - obavy související s náležitostmi a úplností schvalování transakcí, které zřejmě nespádají do běžné činnosti.

Hlášení podvodů příslušným externím orgánům (viz odstavec 43)

- A66. Povinnost auditora posoudit, zda je za daných okolností nutné nebo vhodné ohlásit externímu orgánu zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na takový nesoulad, včetně aspektů týkajících se povinnosti zachovávat mlčenlivost, podrobněji upravuje ISA 250 (revidované znění)²⁷.
- A67. Posouzení podle odstavce 43 může zahrnovat složité aspekty a vyžadovat složité odborné úsudky. Auditor proto může zvážit interní konzultaci (např. s kolegy ze své auditorské společnosti nebo jiné společnosti v síti) nebo může záležitost důvěrně konzultovat s regulačním orgánem nebo profesní organizací (pokud mu to nezakazuje právní předpis nebo pokud tím neporuší povinnost zachovávat mlčenlivost). Může si rovněž vyžádat právní stanovisko ohledně možností, které má, a profesních nebo právních důsledků konkrétních opatření.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A68. Ve veřejném sektoru se mohou požadavky na hlášení podvodu, ať již byl či nebyl odhalen během auditu, řídit specifickými podmínkami mandátu auditora nebo souvisejícími právními předpisy nebo jinými nařízeními.

²⁷ ISA 250 (revidované znění) *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*, odstavce A28–A34.

Příklady faktorů rizika podvodu

V této příloze jsou uvedeny příklady faktorů rizika podvodu, s nimiž se auditor může setkat v nejrůznějších situacích. Samostatně jsou popsány příklady týkající se dvou typů podvodu, které jsou pro auditorské posuzování důležité, což je podvodné účetní výkaznictví a zpronevěra majetku. U obou těchto typů podvodu jsou rizikové faktory dále členěny na základě tří podmínek, které jsou obvykle splněny v případě výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodem: a) motiv/tlak, b) příležitosti a c) postoj/odůvodnění. Přestože faktory rizika podvodu 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 mohou být více či méně významné v závislosti na velikosti účetní jednotky nebo na vlastnické struktuře či konkrétní situaci. Pořadí rizikových faktorů uváděných jako příklady také není uvedeno s cílem naznačit jejich relativní významnost ani četnost výskytu.

Faktorem rizika podvodu mohou být motivy, tlaky nebo příležitosti vyplývající z podmínek, jež vytvářejí náchylnost vůči nesprávnosti, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky (tj. přirozené riziko). Tyto faktory ovlivňující přirozené riziko jsou faktory přirozeného rizika a může je způsobovat předpojatost vedení. Faktory rizika podvodu týkající se příležitosti mohou vyplývat také z jiných identifikovaných faktorů přirozeného rizika (například složitost nebo nejistota může vytvářet příležitosti, které vedou k náchylnosti vůči nesprávnosti způsobené podvodem). Faktorem rizika podvodu mohou být rovněž podmínky existující ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky, které poskytují příležitost k páčání podvodů, například omezení nebo nedostatky tohoto systému. Faktory rizika podvodu týkající se postojů/odůvodňování podvodů jsou obvykle důsledkem omezení nebo nedostatků ve vnitřním kontrolním systému účetní jednotky.

Rizikové faktory týkající se nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví

Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů, které se týkají nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím.

Motiv/tlak

Finanční stabilita nebo ziskovost jsou ohroženy ekonomickými podmínkami, podmínkami panujícími v daném odvětví nebo provozními podmínkami v účetní jednotce, jako jsou:

- silná konkurence nebo nasycení trhu doprovázené klesajícími maržemi,
- vysoká citlivost na rychlé změny, např. změny 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 nepřátelského převzetí,
- opakovaně záporné peněžní toky z provozní činnosti nebo neschopnost generovat peněžní toky z provozní činnosti za současného vykazování zisků a růstu zisků,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- rychlý nárůst ziskovosti nebo nepřiměřená ziskovost, zejména ve srovnání se ziskovostí jiných společností ze stejného odvětví,
- nové účetní požadavky nebo nové požadavky právních předpisů.

Na vedení je vyvíjen nepřiměřený 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,
- potřebě získat další kapitálové nebo dluhové financování, které podmiňuje zachování konkurenceschopnosti, včetně financování velkých výzkumných a vývojových projektů nebo investičních výdajů,
- omezené schopnosti plnit požadavky spojené s kotací na burzách nebo splácet závazky nebo dodržovat jiné požadavky smluv o poskytnutí úvěrů,
- skutečnému nebo možnému negativnímu vlivu, který má vykazování špatných finančních výsledků na významné probíhající transakce, jako jsou podnikové kombinace nebo výběrová řízení.

Dostupné informace naznačují, že osobní finanční situace vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky je ohrožena výsledkem hospodaření účetní jednotky, protože:

- tyto osoby vlastní v účetní 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 toky¹,
- tyto osoby poskytly osobní záruky za závazky účetní jednotky.

Na vedení nebo zaměstnance účetní jednotky je vyvíjen nepřiměřený tlak vyžadující splnění finančních cílů stanovených osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, včetně motivačních cílů v oblasti tržeb či ziskovosti.

Příležitosti

Povaha daného odvětví nebo provozní činnosti účetní jednotky nabízejí příležitosti k podvodnému účetnímu výkaznictví, které je důsledkem následujících skutečností:

- významné transakce se spřízněnými stranami, které vybočují z běžného rámce činností, nebo s propojenými subjekty, které nejsou auditovány nebo které jsou auditovány jinou společností,

¹ Motivační plány pro vedení mohou záviset na dosažení cílů týkajících se pouze některých účtů nebo vybraných činností účetní jednotky, přestože příslušné účty nebo činnosti mohou být z pohledu účetní jednotky jako celku nevýznamné (nemateriální).

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- silná finanční pozice v rámci daného odvětví nebo schopnost dominovat tomuto odvětví, která účetní 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 převahy „obsahu nad formou“,
- významné provozní činnosti umístěné nebo realizované v jurisdikcích s odlišným podnikatelským prostředím či kulturou,
- používání zprostředkovatelů, které není z obchodního hlediska jasně opodstatněné,
- významné bankovní účty nebo provozovny v daňových rájích, které, jak se jeví, nemají jasné obchodní opodstatnění.

Vedení není účinně monitorováno v důsledku toho, že:

- vedení dominuje jediná osoba nebo malá skupina osob (v účetních jednotkách, které neřídí jejich vlastní), které nepodléhají adekvátním kontrolám,
- dohled vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky nad procesem účetního výkaznictví a nad vnitřním kontrolním systémem není efektivní.

Účetní jednotka má složitou nebo nestabilní organizační strukturu, což dokládají následující skutečnosti:

- obtížné určování organizací nebo osob, které vlastní v účetní jednotce kontrolní podíl,
- příliš složitá organizační struktura, jejíž součástí jsou neobvyklé právnické osoby nebo nezvyklá manažerská hierarchie,
- velká fluktuace vrcholového vedení, právních poradců nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.

Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému nefungují náležitě v důsledku následujících skutečností:

- nedostatečný proces pro monitorování vnitřního kontrolního systému účetní jednotky včetně automatizovaných kontrol a kontrol mezitímního účetního výkaznictví (jsou-li vydávány zprávy a výkazy pro externí subjekty),
- vysoká fluktuace pracovníků z oblasti účetnictví, interního auditu nebo informačních technologií, která není účinná,
- neúčinné účetní a informační systémy včetně významných nedostatků vnitřního kontrolního systému.

Postoj/odůvodnění

- neúčinná realizace či podpora etických norem účetní 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 účetní jednotky do procesu výběru účetních pravidel nebo určování významných odhadů,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- informovanost o porušování zákonů o cenných papírech nebo dalších právních předpisů v minulosti nebo vznášení nároků proti účetní jednotce, vrcholovému vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a nařčení ze spáchání podvodu nebo z porušování právních předpisů,
- značný zájem vedení o zachování nebo zvýšení ceny akcií účetní jednotky a jejich ziskovosti,
- postup, v rámci kterého se vedení zavazuje analytikům, věřitelům a dalším třetím stranám ke splnění agresivních nebo nereálných prognóz,
- nulová snaha vedení zavést opatření k včasnému odstranění známých významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému,
- zájem vedení o využívání neodpovídajících prostředků k minimalizaci vykazovaných zisků pro daňové účely,
- špatná morálka členů vrcholového vedení,
- vlastník-manažer nerozlišuje mezi soukromými a podnikovými transakcemi,
- spory mezi akcionáři v účetní jednotce ovládané úzkým okruhem osob,
- opakované pokusy vedení ospravedlnit hraniční nebo nesprávné účtování na základě zásady materiality,
- 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 jsou nereálné časové lhůty k dokončení auditu nebo k vydání zprávy auditora,
 - omezení ve vztahu k auditorovi, která neadekvátně omezují přístup k pracovníkům nebo k informacím nebo zmenšují možnost efektivní komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
 - dominantní chování vedení v kontaktu s auditorem, včetně pokusů o ovlivnění rozsahu auditorovy práce nebo výběru a setrvání osob pracujících na auditní zakázce či poskytujících během této zakázky konzultace.

Rizikové faktory vyplývající z nesprávností způsobených zpronevěrou majetku

Rizikové faktory, které jsou spojeny s nesprávnostmi vyplývajícími ze zpronevěry majetku, se také dále dělí na základě tří podmínek, jež jsou obvykle splněny v případě výskytu podvodu: motiv/tlak, příležitost a postoj/odůvodnění. 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 monitorování vedení a další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému mohou být příčinou jak nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím, tak zpronevěrou majetku. Níže jsou uvedeny příklady rizikových faktorů souvisejících s nesprávnostmi vyplývajícími ze zpronevěry majetku.

Motiv/tlak

Osobní finanční závazky mohou vytvářet tlak na vedení nebo zaměstnance s přístupem k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být odcizen, a svádět je ke zpronevěře tohoto majetku.

Negativní vztahy mezi účetní jednotkou a zaměstnanci, kteří mají přístup k peněžním prostředkům nebo k jinému majetku, který může být odcizen, mohou pobízet tyto zaměstnance ke zpronevěře tohoto majetku.

Negativní vztahy mohou být důsledkem např.:

- již provedeného nebo očekávaného propouštění pracovníků,
- již provedených nebo očekávaných změn v systému odměňování zaměstnanců,
- povýšení nebo odměňování provedeného odlišně od očekávání.

Příležitosti

Určité skutečnosti nebo okolnosti mohou zvýšit riziko zpronevěry majetku. Příležitosti ke zpronevěře majetku se např. zvětšují v následujících situacích:

- velké částky peněžních prostředků držených, přijímaných nebo vydávaných v hotovosti,
- položky zásob malé velikosti, které ale mají vysokou hodnotu nebo o které je velký zájem,
- snadno směnitelný majetek, např. dluhopisy na doručitele, diamanty nebo počítačové čipy,
- dlouhodobý majetek malé velikosti, obchodovatelný nebo postrádající jasné označení vlastnictví.

Nedostatečné kontroly v oblasti majetku mohou zvýšit riziko zpronevěry tohoto majetku. Ke zpronevěře majetku může např. dojít z následujících důvodů:

- nedostatečné oddělení povinností nebo neexistence nezávislých kontrol,
- nedostatečná kontrola výdajů vrcholového vedení, jako jsou cestovní náklady nebo další proplácené výdaje,
- nedostatečné monitorování zaměstnanců odpovědných za majetek, např. nedostatečná kontrola a sledování detašovaných provozoven,
- nedostatečné prověřování zaměstnanců, kteří mají přístup k majetku,
- nedostatečné vedení záznamů o majetku,
- nedostatečný systém schvalování transakcí, (např. nákupů)
- nedostatečná fyzická ochrana peněžních prostředků, investic, zásob nebo dlouhodobého majetku,
- chybějící úplné a včasné sesouhlasování majetku,
- chybějící náležité a včasné zdokumentování transakcí, např. dobropisů za vrácené zboží,

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY
PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- nedostatečně vybíraná povinná dovolená v případě zaměstnanců plnících 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 prověření záznamů o úkonech vykonaných v počítačových systémech.

Postoj/odůvodnění

- přehlížení potřeby monitorovat nebo snižovat rizika spojená se zpronevěrou majetku,
- nedostatečná pozornost věnovaná kontrolám v oblasti zpronevěry majetku projevující se nedodržováním stávajících kontrol nebo zanedbáváním vhodné nápravy známých nedostatků ve vnitřním kontrolním systému,
- chování svědčící o nespokojenosti s účetní jednotkou nebo s jejím zacházením se zaměstnanci,
- změny v chování nebo v životním stylu naznačující možnou zpronevěru majetku,
- tolerování drobných krádeží.

POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Příloha 2
(viz odstavec A40)

Příklady možných auditorských postupů, kterými lze reagovat na vyhodnocená rizika výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem

Níže jsou uvedeny příklady možných auditorských postupů, jimiž lze reagovat na rizika výskytu materiální 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 nejhodnější postupy vyhovující nutně za všech okolností. Pořadí postupů není uvedeno s cílem naznačit jejich relativní významnost.

Posuzování na úrovni tvrzení

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

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 překvapivý přepočítání peněžních prostředků k určitému datu,
- vznesení požadavku, aby inventura byla provedena na konci účetního období nebo k datu blíže 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. ústní kontakt s významnými zákazníky a dodavateli jako doplněk k zaslání písemných potvrzení, zaslání žádostí o vydání potvrzení konkrétní straně v rámci organizace nebo získání většího počtu informací nebo jiných informací,
- provedení podrobné kontroly úprav prováděných při přípravě čtvrtletních a ročních výkazů či účetních závěrek účetní jednotky a prošetření těch 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 analytických testů věcné správnosti s využitím nesumarizovaných údajů, 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 materiální nesprávnosti způsobené podvodem, získání jejich názoru na dané riziko a přehledu o tom, zda a jak je riziko podchyceno kontrolami,
- pokud další nezávislí auditori provádějí audit účetní závěrky některé z dceřiných společností, divizí nebo poboček, projednání rozsahu prací potřebných k nakládání s riziky výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem vlivem transakcí a činností mezi těmito složkami s těmito auditory,

- je-li práce experta zvláště významná z pohledu položky účetní závěrky, u které je vysoké riziko výskytu materiální 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 rozvahových účtů z dříve ověřené účetní závěrky s cílem vyhodnotit, jak byly určité záležitosti týkající se účetních odhadů a úsudků, např. rezerva na reklamace, vyřešeny s časovým odstupem,
- provedení postupů na účtech nebo dalších sesouhlasení připravených účetní jednotkou a přihlédnutí k předběžným sesouhlasením provedeným v mezitímním období,
- 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 účetní jednotku.

Zvláštní reakce – nesprávnosti vyplývající z podvodného účetního výkaznictví

Níže jsou uvedeny příklady reakcí na auditorovo vyhodnocení existence rizik výskytu materiálních nesprávností způsobených podvodným účetním výkaznictvím:

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 účetní jednotky, případně od interních právních poradců, o prodejkách 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 účetní 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 nevhodné 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. setřídění 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

- využít 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 vytvoření odhadu.

Zvláštní reakce – nesprávnosti způsobené zpronevěrou majetku

Odlíšné podmínky vyžadují odlišné reakce. Standardně je auditorská reakce na existenci rizika výskytu materiální 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 materiální nesprávnosti způsobené zpronevěrou majetku:

- přepočítání 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,
- analýza výnosů z dříve odepsaných aktiv,
- analýza schodků v zásobách podle místa uložení nebo druhů výrobků,

- porovnání nejdůležitějších poměrových ukazatelů týkajících se zásob s obdobnými ukazateli běžnými pro dané odvětví,
- kontrola podpůrné dokumentace a zjištění změn v průběžné evidenci o zásobách,
- počítačové srovnání seznamu dodavatelů se seznamem zaměstnanců a vyhledání shodných adres nebo telefonních čísel,
- počítačová analýza mzdové agendy a vyhledání adres, označení zaměstnanců, čísel používaných ve styku s finančními úřady nebo čísel bankovních účtů uvedených vícekrát,
- kontrola 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,
- kontrola přiměřenosti velkých nebo nestandardních nákladů,
- kontrola schválení a účetní hodnoty půjček poskytnutých vrcholovému vedení a spřízněným stranám,
- kontrola úrovně a správnosti výkazů o výdajích, které předložilo vrcholové vedení.

Příklady skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu

Níže jsou uvedeny příklady skutečností, které mohou naznačovat možnost, že účetní závěrka obsahuje materiální 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 účetní 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, u kterých je zřejmé, že byly upraveny,
- existence dokumentů pouze ve fotokopiích nebo v elektronické podobě, přestože by měly existovat jejich originály,
- významné neobjasněné položky či sesouhlasení,
- nestandardní změny v rozvaze nebo změny v trendech, v důležitých poměrových 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 účetní jednotky a obdržnými confirmacemi,
- velký počet kreditních zápisů 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 účetní 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 účetní jednotky týkající se archivace záznamů,
- oproti očekávání menší nebo větší počet odpovědí na žádosti o confirmaci,
- 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 určitých prostor, k některým zaměstnancům, zákazníkům, dodavatelům nebo dalším osobám, od nichž by bylo možné získat důkazní informace,
- nepřiměřené časové tlaky vyvíjené 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 účetní jednotky při poskytování požadovaných informací,
- neochota zajistit auditorovi přístup k důležitým elektronickým souborům k otestování pomocí auditorových 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 zveřejněné údaje tak, aby byly úplné a srozumitelné,
- neochota včas věnovat pozornost zjištěným nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému.

Další příklady:

- neochota vedení dovolit auditorovi sejít se k důvěrnému jednání s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- účetní pravidla, které jsou zřejmě v rozporu se standardy pro dané odvětví,
- časté změny v účetních odhadech, které zřejmě nejsou podmíněny změnami situace,
- tolerování porušování kodexu chování účetní jednotky.