

Úloha externích auditorů při odhalování účetních podvodů[#]

(Diskuse k článku: Drábková, Zita: *Účetní podvody versus věrný a pravdivý obraz účetnictví*. *Účetnictví*, 2009, č. 10, s. 29-31, ISSN 0139-5661.)

*Libuše Müllerová**

Článek pojednává o příčinách podvodného výkaznictví a důsledcích pro uživatele informací z účetních závěrek. Rozebírá podstatu podvodu jako nezákonného činu, pro který je charakteristické úmyslné klamání, které uvede někoho v omyl a pachatel tímto podvodem sebe nebo někoho jiného obohatí. Přitom původci podvodů mohou být manažeři, zaměstnanci, nebo také členové představenstva a dozorčích rad. V souvislosti s účetním výkaznictvím autorka uvádí dva typy podvodů – nesprávnosti plynoucího z podvodného účetního výkaznictví a nesprávnosti plynoucí ze zpronevěry majetku. Rizikovými faktory a varovnými signály mohou být nesprávné a agresivní účetní postupy (předčasné vykázání tržeb, vykazování neexistujících nákladů nebo naopak jejich nevykázání), složité podnikové struktury neodpovídající potřebám společnosti, složité smlouvy, fluktuace poradců nebo vrcholového managementu a řada dalších faktorů.

Eliminovat rizika podvodu znamená – jak autorka správně uvádí – především pochopit jeho příčiny, identifikovat oblasti, kde je výskyt podvodu nejpravděpodobnější, minimalizovat příležitosti k podvodu a zavést ochranu před ním. Že nejúčinnějším a nejlevnějším opatřením je prevence a zajištění rovnováhy mezi důvěrou a kontrolou a také zaměstnávání interních auditorů, kteří identifikují rizikové oblasti, v tom má autorka rovněž pravdu. Dále však uvádí, že přesto, že externí audit je rovněž vnímán jako preventivní faktor, ve většině případů – na rozdíl od interního auditu – riziko podvodu neodhalí, neboť se zaměřuje na vykazování výsledků navenek, zatímco interní audit hodnotí vnitřní kontrolní systémy a vrcholovému vedení poskytuje informace, analýzy a doporučení k lepšímu plnění jejich role. S tím ovšem již souhlasit nelze.

Externí auditoři mají ze zákona¹ povinnost při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (International Standards Auditing – ISA), vydávané mezinárodní organizací účetních a auditorů (International Financial Accounting Committee – IFAC), které byly vydané Komorou auditorů České republiky v českém překladu. Rizikem podvodů a postupy auditorů při jejich identifikaci se zabývá hned několik standardů, zejména

ISA 240 – Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky,

ISA 315 – Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti,

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* registrační číslo MSM 6128439903.

^{*} Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. – profesorka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, <muller@vse.cz>.

¹ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (§ 18).

ISA 330 – Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika.

ISA 240 rozlišuje – stejně jako autorka v uvedeném článku – dva typy podvodu, které jsou pro auditora relevantní, tj. nesprávnosti plynoucí ze zpronevěry majetku a nesprávnosti plynoucí z podvodného účetního výkaznictví. Standard dále popisuje příslušnou odpovědnost osob pověřených řízením účetní jednotky za prevenci a odhalení podvodu, popisuje přirozená omezení auditu v kontextu podvodu a stanoví odpovědnost auditora za odhalování významných nesprávností z důvodu podvodu. Vyžaduje, aby auditor přistupoval k auditu účetní závěrky s profesním skepticismem a provedl takové auditorské postupy, které umožňují identifikaci rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem. Přitom by měl auditor rozlišovat, zda případná významná nesprávnost v účetní závěrce vznikla v důsledku chyby, nebo v důsledku podvodu. Rozlišujícím faktorem je v tomto případě úmyslnost či neúmyslnost, která k významné nesprávnosti vede.

ISA 315 poskytuje auditorovi vodítko pro pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, jehož součástí je vnitřní kontrolní systém a pro vyhodnocení rizik vzniku významné nesprávnosti při auditu účetní závěrky. Podle tohoto standardu se auditor musí v dostatečné míře seznámit s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly tak, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit rizika významného zkreslení účetní závěrky, ať již z důvodu podvodu nebo chyby. To představuje nepřetržitý a dynamický proces shromažďování informací, jejich aktualizaci a analýzu v průběhu auditu. Způsoby vnitřní kontroly se liší podle velikosti a složitosti vnitřní struktury účetní jednotky. Menší firmy často využívají méně formální prostředky a jednodušší postupy, u větších firem je dobrá úroveň vnitřního kontrolního systému nezbytná pro efektivní naplňování jejich cílů. Standard uvádí, že pro audit jsou relevantní takové kontroly, které souvisejí s cílem účetní jednotky sestavit pro externí účely účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz finanční pozice a hospodaření účetní jednotky. Významná rizika se často týkají důležitých nerutinních transakcí. Jedná se o transakce, které jsou neobvyklé, buď vzhledem ke své velikosti, nebo ke své povaze a v tom případě závisí hodně na úsudku auditora, jaké testy provede v závislosti na tom, jak u těchto transakcí vyhodnotí riziko.

ISA 330 uvádí auditorské postupy, které by měl auditor provádět v reakci na riziko významné nesprávnosti. Auditor je povinen navrhnout a provést takové auditorské postupy, které budou svým charakterem, časovým rámcem a rozsahem reagovat na auditorovo vyhodnocení rizika významné nesprávnosti. Zpravidla dochází v tomto případě ke kombinaci testů spolehlivosti vnitřních kontrol a testů věcné správnosti. Při provádění testů účinnosti vnitřních kontrol auditor získává důkazní informace o tom, zda a s jakou účinností tyto kontroly fungují. Čím více auditor spoléhá při posuzování rizik na účinnosti interních kontrol, tím větší musí být rozsah testů spolehlivosti, které provádí. Podle tohoto standardu musí auditor určit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které umožňují snížit riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce na přijatelně nízkou úroveň. Jestliže se mu to nepodaří, nemůže vydat výrok bez výhrad.

Závěr

Pokud externí auditor při ověřování účetní závěrky postupuje podle mezinárodních auditorských standardů, měl by získat dostatečné důkazní informace o tom, zda vnitřní kontrolní systém v účetní jednotce poskytuje dostatečné záruky pro to, aby v účetní závěrce neexistovala významná nesprávnost. Také zákon o auditorech předpokládá, že auditor odhalí v účetní závěrce nesprávnost v důsledku podvodu. V § 21 odst. 5 zákona se uvádí, že zjistí-li

auditor při provádění auditorské činnosti v účetní jednotce skutečnosti, o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestných činů úplatkářství nebo trestných činů proti majetku, je povinen neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky nebo zastupitelstvo územního samosprávného celku nebo městské části hlavního města Prahy.

Literatura

- [1] Drábková, Z.: *Účetní podvody versus věrný a pravdivý obraz účetnictví*. Účetnictví, 2009, č. 10, s. 29-31.

Úloha externích auditorů při odhalování účetních podvodů

Libuše Müllerová

ABSTRAKT

Polemika se vztahuje k článku, který rozebírá podstatu podvodu a jeho formy. Jako prevenci proti eliminaci podvodu uvádí funkci interního auditu. Naproti tomu zpochybňuje úlohu externího auditora. S tímto názorem nelze zcela souhlasit. Pokud externí auditor postupuje podle mezinárodních auditorských standardů, měl by podvod odhalit, neboť jeho důsledkem je zpravidla významná nesprávnost v účetní závěrce.

Klíčová slova: Účetní podvody; Mezinárodní auditorské standardy; Věrný a poctivý obraz.

The Role of External Auditors in Detection Process of Accounting Frauds

ABSTRACT

The polemic refers to the article on frauds and its various forms. It claims an internal audit as a major preventative measure against frauds and questions the role of an external audit. Such point of departure remains, in my opinion very contested issue. Were an external auditors guided by international auditing standards, a fraud should be disclosed as a consequence of a significant incorrectness in the financial statement.

Key words: Accounting frauds; International accounting standards; True and fair view.

JEL classification: M41.