

V našem stanovisku vycházíme z následujících faktů:

Rok 2009

- a) klient se v roce 2009 obohatil na úkor svého odběratele tím, že ho uvedl v omyl uvedením nepravdivých parametrů dodávek
- b) auditor vyhodnotil jednání klienta jako úmyslné (jednající osobou byl předseda představenstva) a vedoucí ke spáchání hospodářského trestného činu
- c) odběratel uvedený podvod odhalil a požadoval kompenzaci utrpěné ztráty (formou zápočtu)
- d) v roce 2009 nedošlo k dohodě či vypořádání mezi klientem a jeho odběratelem ve věci vylákaného bezdůvodného obohacení
- e) klient ve své účetní závěrce nijak nereagoval na požadovanou kompenzaci ze strany odběratele
- f) auditor o podezření ze spáchání podvodu informoval jak statutární orgán, tak dozorčí orgán (v souladu s §24 odst. 5 zákona o auditorech)
- g) auditor vydal zpráva obsahující výrok s výhradou k účinnosti vnitřního kontrolního systému.

Rok 2010

- a) klient uzavřel dohodu s odběratelem o úhradě výše specifikovaného bezdůvodného obohacení.
- b) audit za rok 2010 není doposud dokončen.

Dotazy

- a) posouzení dosavadní reakce auditora na podezření ze spáchání hospodářského trestného činu
- b) posouzení dalšího možného postupu s ohledem na povinnost mlčenlivosti
- c) jaký má dohoda o vypořádání klienta s odběratelem vliv na audit za rok 2010.

Stanovisko

Ad a) V § 29 odst. 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“) je uvedeno:

„Zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v účetní jednotce skutečnosti uvedené v odstavci 3 nebo skutečnosti, o kterých se lze domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestných činů úplatkářství nebo trestných činů proti majetku, jsou povinni neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky nebo zastupitelstvo ÚSC nebo městské části hlavního města Prahy v případě, kdy účetní jednotkou je ÚSC nebo městská část hlavního města Prahy.“

Vyhodnotil – li auditor jednání účetní jednotky jako jednu z výše popsaných skutečností a informoval – li písemně statutární a dozorčí orgán této účetní jednotky, postupoval v souladu se zákonem o auditorech.

Dále je nutné upozornit na to, že v souvislosti se zásadní trestní novelizací trestního zákoníku (zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen trestní zákoník)), která je účinná od 1.ledna 2010 došlo k významnému rozšíření výčtu trestných činů, které musí auditor přezkoumat či kde mu vzniká informační povinnost (§ 367 a § 368

trestního zákoníku). V této souvislosti doporučujeme prostudovat odpověď na dotaz k zákonu o auditorech č. 23 z roku 2010, který je publikován na internetových stránkách Komory auditorů ČR.

Auditorský standard ISA 240 vyžaduje, aby auditor posoudil riziko vzniku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce v důsledku podvodu. Ve výše uvedeném případě je možné zvažovat nadhodnocení výnosů (šlo o neoprávněně fakturované částky), nadhodnocení pohledávek nebo podhodnocení závazků (lze uvažovat o nutnosti vytvoření rezervy na očekávanou kompenzaci vyžadovanou odběratelem). Posouzení vlivu těchto skutečností na zprávu a výrok auditora je však záležitostí odborného úsudku auditora a z výše uvedených fakt není možné vyvodit závěr, zejména s ohledem na neznámou úroveň významnosti (materiality).

ISA 701 Modifikace zprávy auditora, který byl platný v době provádění auditu za rok 2009, požaduje, aby byl výrok s výhradou vydán v případě omezení rozsahu činnosti nebo v případě nesouhlasu s vedením účetní jednotky. V souladu se standardem ISA 700 Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům, který byl platný v době provádění auditu za rok 2009, se auditor nevyjadřuje k účinnosti vnitřních kontrol, pouze při vyhodnocování rizik posuzuje vnitřní kontroly, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky a pro věrné zobrazení skutečností v ní, aby mohl navrhnout vhodné auditorské postupy, které budou v dané situaci vhodné. Z předložených informací nemůžeme posoudit, zdali byl výrok s výhradou k účinnosti vnitřního kontrolního systému v souladu s ISA. Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému auditované účetní jednotky je vhodné vedení účetní jednotky sdělit v tzv. dopisu vedení. Upozorňujeme, že pro audity účetních závěrek za období začínající 15. prosincem 2009 a později a zároveň končící 15. prosincem 2010 a později je nutné řídit se požadavky standardu ISA 265 Předávání informací o nedostatecích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení.

Ad b) Pro posouzení dalšího postupu s ohledem na případné porušení mlčenlivosti doporučujeme prostudovat odpověď na dotaz k zákonu o auditorech č. 23 z roku 2010, který je publikován na internetových stránkách Komory auditorů ČR. Vzhledem k nedostatku aktuální judikatury k ustanovením § 367 a § 368 trestního zákoníku doporučujeme případný rozpor mezi zákonem o auditorech a trestním zákoníkem konzultovat s právníkem vždy pro každý konkrétní případ.

Ad c) Auditor musí posoudit, zdali jsou všechny relevantní informace řádné zaúčtovány a zobrazeny v účetní závěrce za rok 2010. Musí též posoudit, jaký dopad bude mít na jeho výrok skutečnosti, že zpráva auditora k účetní závěrce za rok 2009 obsahovala modifikovaný výrok.