

AUDÍTOROVA ZODPOVEDNOSŤ VO VZŤAHU K PODVODOM Z POHĽADU ISA 240 A US GAAS 240¹

Auditor's responsibility for fraud from ISAs and US GAASs point of view

Denisa Domaracká, Adriana Stanková

V roku 2007 začal Výbor pre audítorské štandardy (ďalej len „ASB“) projekt, účelom ktorého bolo objasnenie štandardov. ASB vykonal rôzne zmeny a prepracoval všetky svoje štandardy tak, aby boli v súlade s konvenciami použitými v štandardoch Rady pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (ďalej len „IAASB“).

Obidva súbory štandardov sú v mnohom veľmi podobné, nakoľko všetky požiadavky medzinárodných audítorských štandardov (ďalej len „ISA“) sú taktiež požiadavkami audítorských štandardov všeobecne prijímaných v USA (ďalej len „US GAAS“). Avšak, US GAAS môžu obsahovať aj ďalšie požiadavky, ktoré sa zaoberajú otázkami špecifickými pre Spojené štáty americké, alebo jednoducho len boli zachované z predchádzajúcich štandardov.

Účelom tohto príspevku je stručne popísať, ako sa líši štandard ISA 240 – Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov od porovnateľného štandardu AU-C sec. 240 – Vyšetrovanie podvodu pri audite finančných výkazov. Rozdiely existujú, pokiaľ ide o:

- rozdiely v jazyku,
- požiadavky štandardov ISA (nie US GAAS),
- požiadavky štandardov US GAAS (nie ISA),
- rozdiely medzi požiadavkami, a
- umiestnenie niektorých požiadaviek v rámci US GAAS.

Pri pohľade na samotnú definíciu podvodu, ISA 240 ho v ods. 11 definuje ako „úmyselné konanie ..., pri ktorom sa použije lož na získanie neoprávnenej alebo nezákonnej výhody“, zatiaľ čo US GAAS mení túto formuláciu na „konanie ..., pri ktorom sa použije lož, ktorá vedie k nesprávnosti v účtovnej závierke, ktorá je predmetom auditu“.

ASB sa domnieva, že definícia v ISA je príliš široká a mohla by audítorov v USA vystaviť ďalším zodpovednostiam. Dokonca aj význam „neoprávnený“ by mohol byť pri jeho aplikácii interpretovaný príliš subjektívne a mohol by tak rozsahovo vyjsť mimo zámer štandardu.

Naopak, definícia v štandarde US GAAS je konkrétnejšia a pomáha audítorovi vyhnúť sa súdnym žalobám.

US GAAS obsahujú aj požiadavky, ktoré síce vychádzajú z požiadaviek ISA 240 a z aplikačného materiálu k tomuto štandardu, no boli rozšírené, a to nasledovne:

- a) požiadavka uvedená v ods. 14 ISA 240, zameraná na povinnosť audítora v prípade

¹ Publikácia bola spracovaná ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra Ministerstva školstva SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0069/13 –2013 – 2015 – Koncepcia verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti v kontexte platnej legislatívy účtovníctva z pohľadu audítorskej profesie.

rozporuplných odpovedí manažmentu alebo osôb poverených spravovaním a riadením tieto rozpory preskúmať, bola v US GAAS doplnená tak, aby zahŕňala aj odpovede, ktoré sú inak neuspokojúce (napr. nejasné alebo nečakané reakcie).

b) požiadavka v ods. 15 ISA 240 vyžaduje, aby členovia audítorského tímu navzájom diskutovali, pričom takáto diskusia sa musí zameriavať najmä na to, ako a kde by mohli byť finančné výkazy účtovnej jednotky náchylné na významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom, vrátane spôsobu, akým by k podvodu mohlo dôjsť.

Sekcia US GAAS 240 rozšírila túto myšlienku ešte o krok ďalej. Vyžaduje sa, aby členovia audítorského tímu viedli ďalšie diskusie vysvetľujúce náchylnosť na podvod, zvyčajne vo forme brainstormingu, ktoré hodnotia faktory podvodov a možnosti, že manažment obchádza kontroly. Okrem tohto sa upresňuje požiadavka na účasť kľúčových členov tímu pracujúceho na zákazke a partnera zodpovedného za zákazku pri diskusiách a brainstormingu.

c) povinnosť audítora prameniaca z odseku 32a ISA 240 na navrhovanie a realizáciu kontrolných procesov, pomocou ktorých otestuje vhodnosť účtovných zápisov v hlavnej knihe bola pre podmienky amerického legislatívneho systému obohatená. Okrem základných pokynov k riešeniu rizika možného nedodržania kontrol vedením boli do US GAAS 240 zahrnuté aj nasledujúce požiadavky na:

- získanie vedomosti o procese finančného vykazovania účtovnej jednotky a kontrol účtovných zápisov i ďalších úprav, ako aj zistení či tieto kontroly boli vhodné navrhnuté a vykonané,
- zváženie faktorov rizika podvodu, povahy a zložitosti účtov a položiek spracovaných mimo bežnej obchodnej činnosti (prevzatá z aplikačných a vysvetľujúcich materiálov obsiahnutých v odseku A43 ISA 240), s cieľom zdôrazniť význam týchto úvah,
- zahrnutie identifikácie a testovania konkrétnych zápisov bez ohľadu na vykonané kontroly.

Hodnotenie rizík je ďalšou oblasťou audítorských povinností týkajúcich sa podvodov, kde sú určité rozdiely.

d) požiadavka na audítora, vychádzajúca z ods. 32b ISA 240, navrhnúť a vykonať audítorské postupy za účelom preskúmania účtovných odhadov, a posúdiť, či podmienky spôsobujúce predpojatosť predstavujú riziko významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu bola prebratá do US GAAS 240 zahrňujúc aj také odhady, ktoré sú založené na vysoko citlivých predpokladoch.

e) požiadavka, primárne uvedená v odseku 34 ISA 240, týkajúca sa povinnosti audítora vyhodnotiť, či analytické postupy vykonávané tesne pred koncom auditu naznačujú predtým nerozpoznané riziko významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom, sa v americkom štandarde US GAAS 240 rozšírila o výkon analytických postupov pri príjmových účtoch až do konca účtovného obdobia, s ohľadom na všeobecne vyššie riziko podvodu z príjmov.

f) požiadavka v ods. 44 ISA 240 dokumentovať dôležité rozhodnutia prijaté počas diskusií medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke vzhľadom na náchylnosť nesprávností spôsobených podvodom bola pre sekciu US GAAS 240 rozšírená o dokumentáciu obsahujúcu skutočnosti, ako a kedy došlo k diskusi, ale aj o mená členov audítorského tímu, ktorí sa jej zúčastnili.

g) sekcia US GAAS 240 bola ďalej rozšírená o postupy uvedené v odseku A18 k štandardu ISA 240, ktoré uvádzajú požiadavky pre audit tých účtovných jednotiek, ktoré majú vybudovanú funkciu interného auditu.

Cieľom je určiť:

- či interný audit vykonal nejaké postupy, ako odhaľovať podvody v priebehu roka;
- či vedenie reaguje uspokojivo na zistenia vyplývajúce z týchto postupov, resp. vyšetrovaní.

Existuje niekoľko ďalších rozdielov medzi ISA 240 a US GAAS 240, no hlavnou myšlienkou pri US GAAS je mnoho ďalších požiadaviek, ktoré majú za cieľ pomôcť audítorom pri odhaľovaní podvodov.

Abstrakt

V príspevku je zobrazených niekoľko kľúčových rozdielov na zodpovednosť audítora vo vzťahu k podvodom z pohľadu Všeobecne uznávaných audítorských zásad – Generally Accepted Auditing Standards (US GAAS), ktoré stanovuje Výbor pre audítorské štandardy (ASB) a Medzinárodných audítorských štandardov – International Standards on Auditing (ISA) vydávaných Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (IAASB).

Kľúčové slová: ISA 240, US GAAS 240, podvod, audítora zodpovednosť

Summary

This analysis was prepared in order to highlight some substantive differences on auditor's responsibility for fraud between Generally Accepted Auditing Standards (US GAAS), issued by Auditing Standards Board (ASB) and International Standards on Auditing (ISA), issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), and the rationales therefore.

Key words: ISA 240, US GAAS 240, fraud, auditor's responsibility

JEL klasifikácia: M42

Použitá literatúra

- [1] IFAC. 2009. International Standard on Auditing 240. [online]. International Federation of Accountants 2009 [cit. 2015-07-29]. Dostupné na internete: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>>.
- [2] ASB. 2014. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. [online]. AUDITING STANDARDS BOARD 2014, str. 151 – 191 [cit. 2015-07-29]. Dostupné na internete: <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00240.pdf>>.

Kontakt

Denisa Domaracká, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 775, denisa.domaracka@gmail.com
Adriana Stanková, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 775, stankova.adriana22@gmail.com